

LA AFECCIÓN DE BIENES EN LAS HACIENDAS LOCALES

Sebastián Martínez de Trinchería

Per citar o enllaçar aquest document:
Para citar o enlazar este documento:
Use this url to cite or link to this publication:
<http://hdl.handle.net/10803/674715>



<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.ca>

Aquesta obra està subjecta a una llicència Creative Commons Reconeixement-
NoComercial-CompartirIgual

Esta obra está bajo una licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-
CompartirIgual

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-
ShareAlike licence



TESIS DOCTORAL

LA AFECCIÓN DE BIENES EN LAS HACIENDAS LOCALES

Sebastián MARTÍNEZ DE TRINCHERÍA

2021



TESIS DOCTORAL

LA AFECCIÓN DE BIENES EN LAS HACIENDAS LOCALES

Sebastián MARTÍNEZ DE TRINCHERÍA

2021

PROGRAMA DE DOCTORADO

DERECHO, ECONOMÍA Y EMPRESA

Dirigida por: Dra. D^a. María Luisa ESTEVE PARDO

Memoria presentada para optar al título de doctor por la Universitat de Girona

A mis padres.
Por mucho. Por tanto. Por todo.
Gracias

INDICE

ABREVIATURAS	V
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO PRIMERO. LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO PÚBLICO	7
1. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL UNIVERSAL	8
2. LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS. CARACTERÍSTICAS	10
2.1. Accesoriedad	10
2.2. Especialidad.....	11
2.3. Legalidad.....	13
3. CLASES DE GARANTÍAS TRIBUTARIAS	14
3.1. Garantías tributarias en sentido amplio.....	14
3.2. Garantías tributarias en sentido estricto	15
3.2.1. Garantías reales	18
3.2.2. Garantías personales.....	24
4. FIGURAS AFINES	27
4.1. Privilegios generales y especiales	28
4.2. Medidas cautelares.....	30
5. LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO PÚBLICO EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA	31

CAPÍTULO SEGUNDO. LA AFECCIÓN DE BIENES33

1. LA AFECCIÓN DE BIENES Y SU RELACIÓN CON LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN.....	33
1.1. La afección de bienes.....	33
1.2. La responsabilidad tributaria.....	43
1.2.1. Reserva de ley.....	45
1.2.2. Caracterización de la responsabilidad tributaria.....	46
1.3. Evolución de la relación entre ambos institutos.....	58
2. RELACIÓN ENTRE LA AFECCIÓN DE BIENES Y LA ACCIÓN DE DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.....	61
3. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS DE LAS HACIENDAS LOCALES.....	68
4. INGRESOS PÚBLICOS DE LA HACIENDA LOCAL GARANTIZADOS CON LA AFECCIÓN DE BIENES.....	74

CAPÍTULO TERCERO. LA AFECCIÓN BIENES EN EL IMPUESTO

SOBRE BIENES INMUEBLES83

1. DELIMITACIÓN DE ESTA GARANTÍA.....	83
2. CARACTERÍSTICAS DE LA AFECCIÓN DE BIENES EN EL IBI.....	92
2.1. No requiere constancia registral.....	92
2.2. Derecho de reembolso.....	94
2.3. Compatibilidad con la hipoteca legal tácita.....	96

3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA AFECCIÓN DE BIENES EN EL IBI	114
3.1. Evolución jurisprudencial.....	114
3.2. Requisitos de aplicación.....	117
3.2.1. Previa declaración de fallido.....	117
3.2.2. Acto administrativo previo de derivación	142
4. CONCEPTOS A LOS QUE SE EXTIENDE LA RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE DE BIENES AFECTOS.....	150
5. EJERCICIOS A LOS QUE SE EXTIENDE LA GARANTÍA	162
6. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA EXISTENCIA DE ADQUIRENTES INTERMEDIOS	182
7. LA AFECCIÓN DE BIENES EN CASOS PARTICULARES.....	197
7.1. La afección de bienes en bienes inmuebles titularidad de la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB). 197	
7.1.1. Transmisión a la SAREB de un bien inmueble.	203
7.1.2.- Transmisión a la SAREB de un derecho de crédito.	204
7.2. La afección de bienes en casos de subasta	214
7.3. La afección de bienes y los procedimientos concursales	215
7.4. La renuncia abdicativa del dominio y la afección de bienes	218
7.5. Afección de bienes y sucesión	226

CAPÍTULO CUARTO. LA AFECCIÓN DE BIENES EN LAS CUOTAS	
URBANÍSTICAS	229
1. DEFINICIÓN, TIPOLOGÍA Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS	
CUOTAS URBANÍSTICAS.	229
1.1. Definición y tipología de cuotas urbanísticas	229
1.2. Naturaleza jurídica.	234
2. AFECCIÓN DE BIENES Y CUOTAS URBANÍSTICAS	282
2.1. Afección y cuotas de urbanización.....	289
2.2. Deudas a Comunidades de Regantes y reintegro de subvenciones	332
2.3. Responsabilidad y cuotas de conservación	339
CONCLUSIONES.....	363
BIBLIOGRAFÍA.....	379

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOP	Boletín Oficial de la Provincia
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CRPyME	Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España
D	Decreto
DA	Disposición Adicional
DF	Disposición Final
DT	Disposición Transitoria
DG	Dirección General
DGCHT	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos

DGRN	Dirección General de los Registros y el Notariado
Ed.	Editorial
EUC	Entidad Urbanística Colaboradora
FJ	Fundamento Jurídico
FROB	Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IEAL	Instituto de Estudios de Administración Local
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
JCA	Juzgado de lo Contencioso-administrativo
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LGT (1963)	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LH	Decreto 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción

Contencioso-administrativa

LPH	Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal
LRHL	Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
Nº	Número
op. cit.	<i>Opere citato</i>
Pág.	Página
Págs.	Páginas
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-ley
RD Leg.	Real Decreto Legislativo.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
Ref.	Referencia
RGGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

RGR (1990)	RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RGU	RD 3288/1978, de 25 de agosto, que aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística
RH	Decreto de 14 de febrero de 1947 por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario
S.A.	Sociedad Anónima
SAREB	Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SG	Subdirección General
SGTL	Subdirección General de Tributos Locales
SJCA	Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo
S.L.	Sociedad Limitada
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
ss.	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central

TRLA	Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
TRLS 2015	Texto Refundido de la ley del Suelo y Rehabilitación Urbana (RD Legislativo 7/2015, de 30 de octubre)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

INTRODUCCIÓN

Las Administraciones Públicas necesitan disponer de recursos económicos para el ejercicio de aquellas funciones que les son propias. Esos recursos económicos, que cada vez adquieren un mayor volumen, obedecen a diferentes tipologías según se trate.

Sin ánimo de ser exhaustivos, básicamente se trata de los siguientes recursos. En primer lugar, los tributos son, sin duda, el principal recurso financiero público tanto desde el punto de vista cualitativo, como cuantitativo. En efecto, los tributos son la expresión del poder coactivo del que las Administraciones están imbuidas para exigir a los ciudadanos su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Es más, son la fórmula prevista de forma expresa por la Constitución (art. 31.1) para financiar el gasto público *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo (...)”*. Cuantitativamente, los tributos son la fuente más relevante de ingresos públicos. Los restantes recursos financieros están compuestos por aquellos que la Administración genera con su propia actividad -como es el caso de la contraprestación recibida por la prestación de sus servicios o realización de actividades de su competencia en forma diferente a la de tasa, como son los precios públicos o las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, en función de las circunstancias en las que realice la actividad, su

forma de gestión y su naturaleza-; el recurso al endeudamiento, como cualquier particular; los recursos derivados de la explotación y venta del patrimonio público o los recursos derivados del poder sancionador que le otorgan las leyes.

Si bien la Hacienda moderna considera de poca utilidad las diferentes clasificaciones que se manejan a la hora de definir los diferentes tipos de ingresos de las Administraciones públicas, el desarrollo de este trabajo requiere de forma ineludible acudir a la tradicional distinción entre ingresos públicos e ingresos privados, pues la afección de bienes de la que trataremos únicamente es aplicable a aquellos ingresos que participan de la condición de ingresos de naturaleza pública, en contraposición a aquellos ingresos de naturaleza privada, cuya exigencia hará que las Administraciones deban recurrir a los mismos procedimientos a los que deben recurrir los particulares y desprovistas de cualquier clase de *imperium*, a diferencia del extraordinario procedimiento de apremio que nuestro ordenamiento tiene reservado para la exigencia de los ingresos de naturaleza pública, derivado del principio de autotutela de las Administraciones Públicas.

Así pues, el instituto jurídico de la afección de bienes no será de aplicación a la recaudación de ingresos de derecho privado de la Administración y sí será de aplicación dicho instituto en el procedimiento de recaudación de deudas naturaleza pública, ya sean tributarias o no tributarias.

De acuerdo con lo expuesto, este trabajo versa sobre el estudio de una de las garantías que nuestro ordenamiento ofrece a las Administraciones públicas para asegurar la recaudación de sus ingresos públicos, y esa garantía es la facultad concedida a la Hacienda Pública acreedora para actuar sobre un bien concreto, incluso aunque éste ya no se encuentra en la esfera jurídica del deudor.

Esta delimitación del objeto de la presente tesis doctoral ha supuesto la principal dificultad para su elaboración. Existen variados estudios sobre las garantías tributarias, en general, o sobre las garantías reales tributarias en particular, pero este estudio se centra exclusivamente en una de ellas, el derecho de afección, y no sólo eso, además hemos limitado su ámbito de aplicación al de las Haciendas Locales. Esta hiper concreción ha dado lugar a intentar aproximarnos exhaustivamente y con detalle, a todas y cada una de las vicisitudes que se pueden encontrar los entes locales en la aplicación del derecho de afección.

Así pues, esta tesis se centrará en el estudio de dos ingresos públicos muy concretos y muy conocidos por nuestras Administraciones Locales, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) y las cuotas urbanísticas. El primero de ellos es el tributo por excelencia de nuestros ayuntamientos, su principal fuente de ingresos, y el segundo es el instrumento que les permite llevar a cabo una de sus funciones básicas, como es el desarrollo urbanístico de nuestros municipios, y que no podría realizarse sin la financiación que las cuotas urbanísticas proporcionan. Y nos fijaremos en esos dos ingresos locales, puesto

que en ellos, y sólo en ellos (orillando dos supuestos accesorios como son las deudas de comunidades de regantes y el reintegro de subvenciones, a los que haremos una muy breve referencia), es de aplicación la figura jurídica de la afección de bienes en el mundo local, esa garantía que permite el cobro de las deudas de IBI y de cuotas urbanística sobre los bienes inmuebles que son su objeto, aunque hayan sido transmitidos a terceras personas.

Para llevar a cabo este estudio, y en aras de una correcta sistematización, en primer lugar, el Capítulo I revisa sucintamente el panorama de las garantías del crédito público. La utilización del término crédito público, y no crédito tributario –expresión más habitual y que utilizamos a lo largo del trabajo– responde a la intención de destacar la naturaleza no tributaria de las cuotas urbanísticas. En esta revisión, se apela a la clásica distinción entre garantías reales y personales, se estudian someramente otras garantías diferentes a la afección y se analizan las diferencias y coincidencias de aquellas garantías más semejantes a la afección de bienes, entre las que merece un lugar destacado la hipoteca legal tácita. Así mismo, en tanto que la garantía estudiada se aplica en fase recaudatoria, serán constantes las referencias al procedimiento recaudatorio.

La razón principal que ha influido en la elección del tema desarrollado en este estudio, es la constante evolución que ha tenido la figura de la afección de bienes. Partiendo de una regulación parca, nuestros tribunales han ido

perfilando sus caracteres, algunas veces con más acierto que otras, llegando muchas veces a consagrarse en norma estos caracteres previamente perfilados por nuestros tribunales. En esta evolución, en la concreción de uno de los muchos de los caracteres de la afección de bienes perfilados por nuestros tribunales, intervine modestamente a través de la consecución de una sentencia favorable, a la que se hará referencia posteriormente, dictada por el Tribunal Supremo en un recurso de casación en interés de ley, modalidad de recurso de casación hoy desaparecida en virtud de la modificación operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, de modificación de la Ley Orgánica del Poder Judicial, sobre la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante LJCA), y que por tanto fijaba doctrina legal, marcando la doctrina a seguir por los tribunales inferiores¹. Ese hecho dio lugar a que a lo largo de los años la aplicación práctica de esta figura jurídica, de trascendental importancia para nuestras Administraciones Locales, y su constante evolución doctrinal, haya sido de gran interés para mí.

Y dicha evolución ni mucho menos ha finalizado, como veremos a lo largo de la exposición de esta tesis doctoral. La regulación de dicha figura por nuestra

¹ Sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 24 de enero de 2004 (ponente Excmo. Sr D. Pascual Sala Sánchez), fijando como doctrina legal que “ *En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación*”.

vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT), no ha zanjado definitivamente las discusiones que a lo largo de los años han girado a su alrededor, principalmente en torno a su naturaleza de garantía real, o como supuesto de responsabilidad subsidiaria. Nuestra vigente LGT ha optado finalmente por una indefinida solución consistente en calificarla como garantía real, pero a su vez la define como uno de los supuestos de responsabilidad subsidiaria (paradigma de las garantías personales), lo cual para muchos no deja de ser contradictorio, mientras otros lo justifican afirmando que, efectivamente, se trata de una garantía real, pero para cuyo ejercicio se exige que se lleve a cabo a través del procedimiento formal previsto para la exigencia de la responsabilidad subsidiaria, algo así como una garantía real vestida de garantía personal, por lo que la polémica está servida.

CAPÍTULO PRIMERO. LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO

PÚBLICO

La principal finalidad de la función recaudatoria es el cobro de las deudas, que puede verse obstaculizado bien por la imposibilidad del deudor de hacer frente a sus deudas, bien por medidas elusivas a dicho cobro por parte del deudor. Ante ello la Administración puede proceder a ejecutar forzosamente la deuda, o utilizar aquellos medios que el ordenamiento jurídico le proporciona y que incrementan la posibilidad de hacer efectivo su cobro, como son los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria o las diferentes garantías reales existentes, o bien las dos cosas sucesivamente, pues como veremos, la utilización de algunos supuestos de responsabilidad, o la ejecución de ciertas garantías, exigen previamente haber agotado el procedimiento de cobro contra el obligado principal.

El estudio de la afección de bienes, en tanto que garantía real tributaria, exige previamente, aunque sea de forma somera, una alusión a estas garantías, diferenciar entre la responsabilidad patrimonial y los llamados derechos de garantía, y entre estos derechos de garantía distinguir por un lado los derechos de garantía en sentido amplio y en sentido estricto, y por otro lado entre garantías reales y garantías personales.

1. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL UNIVERSAL

La responsabilidad patrimonial universal viene consagrada en el artículo 1.911 del Código Civil, al disponer que el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros. No obstante, es posible que el patrimonio universal del deudor no alcance a hacer frente a las deudas, lo que desemboca en la búsqueda de medios que garanticen el cobro de los créditos, los cuales se denominan garantías del crédito².

La responsabilidad patrimonial universal forma parte del derecho de crédito, nada le añade, mientras que las garantías se yuxtaponen al mismo reforzándolo, por lo que se puede afirmar que la facultad del acreedor para ejecutar su crédito sobre los bienes del deudor no puede considerarse una garantía propiamente dicha, ya que no constituye ninguna forma especial de refuerzo del crédito, es inherente al crédito³, mientras que las garantías consisten en un nuevo derecho subjetivo o en una nueva facultad que se yuxtapone al derecho de crédito.

ROCA SASTRE⁴ distingue especialmente la responsabilidad patrimonial universal y la denominada responsabilidad real o de cosa, a la que luego nos referiremos como opuesta a la responsabilidad personal. Mientras la

² GUERRA REGUERA, M. *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 3.

³ DIEZ PICAZO, L. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*. Civitas, Madrid, 1993, págs. 396 a 397.

⁴ ROCA SASTRE, R. y ROCA-SASTRE, L., *Derecho Hipotecario*, tomo IV 1º, séptima edición, Editorial Bosch, Barcelona, 1979, pág. 260 y 261.

responsabilidad patrimonial universal implica la sujeción de los bienes del deudor como consecuencia del incumplimiento imputable a su deber de prestación, la responsabilidad real o de cosa afecta a la cosa hipotecada, vinculando a su propietario únicamente en cuanto tal propietario, independientemente de si el mismo es deudor personal, o tan sólo un tercer adquirente.

En el ámbito tributario, el sujeto activo de la relación jurídica, la Hacienda Pública, en su posición de acreedora, ha establecido, a través del ordenamiento tributario, una serie de instrumentos jurídicos para reforzar el crédito tributario ante el posible incumplimiento del deudor tributario así como frente a la insuficiencia de su responsabilidad patrimonial universal, instrumentos que conforman propiamente las garantías del crédito tributario, y cuya razón de ser no es otra que la enorme importancia que en una sociedad moderna tiene el efectivo cobro de los créditos tributarios para la consecución de los objetivos públicos y la satisfacción de las necesidades que han de atender las diferentes administraciones.

Y si bien nos estamos refiriendo al crédito tributario, lo dicho es también aplicable al resto de créditos públicos no tributarios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.2 la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP):

Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se extinguen por las causas previstas en la Ley General Tributaria y las demás previstas en

las leyes. Sin perjuicio de lo establecido en esta ley y en la normativa reguladora de cada derecho, el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se someterán a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación.

2. LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS. CARACTERÍSTICAS

El análisis de estas figuras que se adicionan al crédito tributario exige la enumeración de sus características fundamentales. Además de la accesoriedad que ya se deduce de su caracterización como adiciones al crédito tributario, las otras características que identifican a las garantías tributarias son la especialidad y la legalidad.

2.1. Accesoriedad

La accesoriedad responde a la clásica estructura de todo derecho de garantía, conforme a la cual existe un derecho principal, el derecho de crédito, que en este caso es tributario, y un derecho accesorio, subordinado, el derecho de garantía. Este último depende en cuanto a su existencia y subsistencia de aquél, y, por ello la extinción del crédito implica la extinción de la garantía⁵, sin

⁵ MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario: el derecho de prelación general*. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 37.

perjuicio de que ésta sea autónoma en cuanto a su constitución y existencia, puesto que en estos aspectos se rige por su normativa específica.

En consecuencia, las garantías del crédito tributario no suponen en ningún caso el reconocimiento de una relación jurídica absolutamente nueva, diferenciada de la que trata de asegurar, porque en la naturaleza de la garantía tan importante como la accesoriedad es la subordinación que tiene la misma respecto al crédito que pretende asegurar

2.2. Especialidad

La especialidad, como característica de las garantías, consiste en producir la afección de un bien concreto al cumplimiento de una obligación determinada⁶, con una doble finalidad: a) preventiva mientras la obligación no es exigible, y b) ejecutiva cuando se incumple la obligación de pago por parte del deudor.

Es imprescindible que se produzca el impago, es decir, el incumplimiento de la obligación principal del deudor, para que pueda proceder a la ejecución de las garantías, independientemente de su carácter preventivo o ejecutivo.

Así lo estableció de forma rotunda el Tribunal Constitucional en su temprana sentencia 14/1986, de 31 de enero (FJ 14º): “*Se observa que el ordenamiento vigente,*

⁶ ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 44.

*generoso en cuanto a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, parte a la hora de la adopción de alguna medida concreta de aseguramiento, que venga a limitar de algún modo la libre disponibilidad patrimonial del sujeto pasivo o del obligado al pago, de la realidad del vencimiento de la obligación, sin que a ello obste que alguna de tales cautelas puedan ser efectivas con anterioridad a tal momento, pues tal únicamente sucede cuando un mandato legal, conocido por supuesto por interesados y por terceros, gravita sobre la situación tributaria desde el inicio de su constitución, y advierte, a todos de sus posibilidades y alcances, cual sucede por ejemplo con la hipoteca legal tácita; mas **en caso alguno es permitido adoptar medidas de aseguramiento concretas y específicas, individualmente determinadas, ante obligaciones no vencidas, que es tanto como decir ante deudas tributarias no devengadas.** Exigencia por lo demás coincidente con lo establecido para los aseguramientos de obligaciones de índole privada.*

En contra de lo que acabamos de exponer no presta amparo el contenido del art. 74.1 de la LGT, expresivo de que 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 ...», puesto que -acorde con lo que sostenemos- el precepto mantiene la afección se halle el tributo liquidado o no, pero en uno y otro caso ha de estar la obligación vencida y el tributo devengado.»⁷

⁷ Subrayado en el original.

2.3. Legalidad

El principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 CE no se ciñe exclusivamente a la creación *ex novo* del tributo, entendido como la fijación del hecho imponible. Como ha establecido reiteradamente el Tribunal Constitucional, se extiende a todos los elementos esenciales del tributo.

No es este el único principio en juego en el ámbito de las garantías tributarias, ya que la legalidad es aplicable a todas las modalidades de garantía, incluidas las tributarias, pues sólo mediante ley podrán establecerse mecanismos que aseguren la satisfacción del crédito⁸.

Como bien apunta GÓMEZ CABRERA, *“ya sea en virtud del principio de reserva de ley, que exige que todos los elementos esenciales de la relación tributaria vengan establecidos en la ley o, simplemente, porque el privilegio excepciona la responsabilidad universal y la «par conditio», que constituyen el derecho común legalmente establecido, las garantías han de venir establecidas en la ley”*⁹

⁸ DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, cit. pág. 395.

⁹ GÓMEZ CABRERA C., *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pago y quiebras*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 30.

3. CLASES DE GARANTÍAS TRIBUTARIAS

3.1. Garantías tributarias en sentido amplio

Una garantía es cualquier medida para asegurar la efectividad de un crédito. Así entendido, el concepto de garantía tributaria abarca cualquier tipo de medida, potestad o facultad que, sin ser esencial al crédito, es otorgada por la ley a la Administración tributaria, con el fin de garantizar y asegurar la satisfacción del crédito tributario¹⁰.

El ordenamiento tributario recoge numerosas instituciones que podrían ser consideradas garantías tributarias en este sentido vasto, como son, entre muchas otras, las prerrogativas de comprobación e investigación propias de la inspección, la gestión o la recaudación. Otro tanto cabe decir de la ampliación legal de posibles sujetos obligados al pago (sustituto, responsable, pagador a cuenta, etc.), del mecanismo de la repercusión, así como de los deberes de información tributaria, incluyendo aquellos que recaen sobre tercero.

Bajo esta concepción tan extensa, también es posible considerar como garantía del crédito tributario el conjunto del sistema de infracciones y sanciones, en tanto que su finalidad es, en primer lugar, disuadir de los posibles incumplimientos de las obligaciones y deberes tributarios.

¹⁰ FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *Las garantías del crédito tributario*. Editor J.M. Bosch, 2014, pág. 139, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981.

Todos estos mecanismos se dirigen, sin excepción, al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en particular, del cumplimiento de la obligación tributaria principal, que es el pago del tributo debido. En este sentido tan amplio, cabría considerar todas estas medidas e instituciones como garantías del crédito tributario.

3.2. Garantías tributarias en sentido estricto

Si se reduce este enfoque tan abierto, en sentido estricto constituyen únicamente garantías tributarias los derechos, facultades o potestades que el legislador atribuye a la Administración tributaria con la finalidad de satisfacer su crédito mediante la realización sobre determinados bienes o sobre el patrimonio de terceros¹¹, o, en palabras de GARCÍA NOVOA *“se traducen en potestades o facultades que permiten sujetar un bien o conjunto de bienes en el ejercicio de funciones públicas destinadas a recaudar las deudas tributarias”*¹².

Nos centramos por tanto en estas garantías en sentido estricto y, acotando aún más el objeto de nuestro estudio, debemos distinguir entre garantías reales y garantías personales, distinción que es la que normalmente acepta la doctrina,

¹¹ DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, cit., pág. 35.

¹² GARCÍA NOVOA, C., “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003, pág. 64.

sobre todo a partir del estudio de RODRÍGUEZ BEREIJO¹³. Aunque algunos autores como MUÑOZ MERINO incorporan un tercer grupo de garantías integrado por las denominadas garantías procedimentales¹⁴.

Analizando las diferencias entre las garantías reales y personales podemos decir, siguiendo ARRANZ DE ANDRÉS¹⁵, que los derechos reales de garantía se caracterizan por recaer de forma directa sobre un bien, otorgando a sus titulares las facultades de reipersecutoriedad, la preferencia y oponibilidad *erga omnes*, lo que se traduce en la posibilidad de que, en caso de incumplimiento por el sujeto obligado, el acreedor favorecido por un derecho de este tipo pueda ejecutar el bien aun a pesar de que el mismo haya pasado a poder de una tercera persona. Frente a ellos, los derechos personales de garantía conceden al acreedor un derecho de naturaleza personal o una facultad que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia la persona de un tercero que debe entonces

¹³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “*Las garantías del crédito tributario*”, Revista española de Derecho Financiero, núm. 30, 1981, pág. 183.

¹⁴ MUÑOZ MERINO, A. *Privilegios del crédito tributario: el derecho de prelación general*, cit., pág. 57 a 63. Concretamente la autora se refiere a la prelación general del crédito tributario que regulaba la LGT de 1963 en su artículo 71, y su criterio parte de la base de que es un instituto para garantizar el crédito tributario impuesto por la ley que añade una cualidad específica al crédito y que por tanto es ajeno a él. Aunque cumple con todos los requisitos para ser una garantía en sentido estricto, añade la misma autora, no puede definirse ni como garantía real ni como garantía personal.

¹⁵ ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, cit., pág. 40 y siguientes.

responder de la deuda¹⁶. Ya que, de acuerdo con el principio de responsabilidad patrimonial universal expuesto en un epígrafe anterior, el deudor responde con todo su patrimonio, el aseguramiento mediante una garantía personal sólo es posible si lo efectúa un tercero, mientras que el establecimiento de una garantía real podrá llevarlo a cabo tanto el mismo deudor como una tercera persona ajena a la relación crediticia¹⁷.

Si bien no faltan ciertas críticas en la doctrina a esta distinción dogmática¹⁸, podemos decir que la principal diferencia entre unos y otras es la que configura a los derechos personales de garantía como el poder de dirigirse a otra persona distinta de la deudora y reclamar de ella un comportamiento activo u omisivo, mientras que en el caso de los derechos reales serían aquellos de los que se desprende para su titular un poder inmediato sobre una cosa, con independencia de quien la posea¹⁹.

¹⁶ PUIG PEÑA explica que las personales fueron las primeras garantías que aparecieron en la historia de la obligación dada la estrecha solidaridad entre el grupo familiar. PUIG PEÑA, F. *Compendio de Derecho Civil*, tomo II, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1972, pág. 779.

¹⁷ ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, cit., pág. 41.

¹⁸ IGLESIAS FERREIRÓS, A., *Las garantías reales en el derecho histórico español*, volumen I, Santiago de Compostela, 1977, pág. 19, “en las civilizaciones antiguas esta dicotomía no existía, siendo su existencia fruto de la evolución histórica y llegando a su completo desenvolvimiento en el siglo XIX y especialmente en las obras de los jurisconsultos franceses.”

¹⁹ DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, op. cit., pág. 397 y ss.

No obstante, el análisis de ciertas dificultades distintivas, como las nulas diferencias existentes entre la situación del acreedor hipotecario que ejecuta una cosa hipotecada y la de un acreedor ordinario que ejecuta los bienes que ha conseguido embargar, la llamada concepción obligacionista del derecho real sostuvo que la diferencia no está en el poder que confiere a su titular, sino en la amplitud del círculo de personas afectadas por el derecho, o un único sujeto en el caso de derechos personales, o una eficacia *erga omnes* en el caso de los derechos reales²⁰.

3.2.1. Garantías reales

Esta categoría es la que centra nuestra atención, en tanto que la afección tributaria objeto de este estudio forma parte del elenco de las garantías tributarias reales.

Para algunos autores las únicas garantías existentes son las reales, porque con ellas “*la posición acreedora de la Hacienda Pública se ve reforzada por la sujeción de un bien o conjunto de bienes del deudor al cumplimiento de su obligación del pago del tributo*”²¹, y porque “*el fundamento del reforzamiento de la efectividad de los derechos de crédito de la*

²⁰ FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *Las garantías del crédito tributario*, cit., pág. 32.

²¹ GARCÍA NOVOA, C., “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva futura Ley General Tributaria”, cit., pág. 64.

Hacienda Pública, su carácter subordinado y accesorio respecto del derecho principal” aparecen, “*en el caso de los derechos reales de garantía, de una manera más nítida*”²².

La doctrina tributarista sigue de cerca los postulados de la posición civilista en materia de garantías y de delimitación de los perfiles de las garantías reales. Existe amplio consenso doctrinal en entender por derecho real de garantía aquel derecho, accesorio respecto a una relación obligacional, que se rige por una normativa específica que determina su constitución y existencia, y que se caracteriza por producir afección en una cosa concreta para el cumplimiento de una obligación determinada²³.

Las garantías reales, así entendidas, que el ordenamiento tributario establece y regula específicamente a favor de la Administración tributaria son la hipoteca legal tácita del artículo 78 LGT y el derecho de afección del artículo 79 LGT. Junto a estas figuras también debemos situar la hipoteca legal expresa del artículo 66 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

El derecho de afección es el objeto de este trabajo, por lo que detallarán exhaustivamente sus características a lo largo del mismo.

²² RODRÍGUEZ BEREJIO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *cit.*, pág. 194.

²³ FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *Las garantías del crédito tributario*, *cit.*, pág. 33.

La hipoteca legal tácita también será objeto de estudio posteriormente al analizar la compatibilidad de ésta y el derecho de afección.

En cuanto a la hipoteca legal expresa del artículo 66 RGR, y siguiendo a FERNÁNDEZ CABALLERO²⁴, una vez constituida adopta el mismo régimen jurídico que una hipoteca legal convencional. Su regulación –apartado 1 del artículo 66 RGR- la caracteriza como una garantía complementaria a la hipoteca legal tácita, y como una garantía a aportar para garantizar la deuda en cualquiera de los supuestos en que la normativa tributaria exige al deudor la aportación de una garantía -apartado 2 del artículo 66 RGR-. Por su parte, los apartados 3 y 4 del citado precepto reglamentario se refieren a su aceptación, inscripción y ejecución.

Según dicho precepto:

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

2. En relación con otras deudas se podrá constituir voluntariamente, como garantía en favor de la Hacienda pública, en los casos de aplazamiento y

²⁴ FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *Las garantías del crédito tributario, cit.*, pág. 92 y siguientes.

fraccionamiento o 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 garantía.

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

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

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

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

La necesidad de su inscripción en el registro correspondiente permite diferenciar esta modalidad de hipoteca de aquéllas de las que se predica su carácter tácito. Sus antecedentes se remontan al número 1 de la Regla 20 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969, que preveía la constitución de una hipoteca para garantizar los débitos que no resultan amparados por la hipoteca legal tácita que regulaba el artículo 194 del Decreto 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria (en adelante LH).

El artículo 66 RGR está en consonancia con el apartado tercero del artículo 194 LH que establece que para tener igual preferencia por mayor suma que la correspondiente a las dos últimas anualidades, pueden exigir las Administraciones la constitución de una hipoteca en la forma que determinen los reglamentos administrativos. Es evidente que en estos casos se está refiriendo a los mismos tributos a los que les es aplicable la hipoteca legal tácita, que como luego veremos, son aquellos impuestos que graven periódicamente bienes muebles o inmuebles o derechos inscribibles en registros públicos de propiedad o sus productos directos, ciertos o presuntos (art. 78 LGT).

La actual redacción del artículo 66 RGR se debe poner también en concordancia con el artículo 145 LH, de tal manera que dicha hipoteca surte efecto desde la fecha en que se inscriba. FERNÁNDEZ CABALLERO²⁵ no la encuentra acertada dicha remisión, pues el artículo 145 LH se destina a las hipotecas voluntarias, de ahí que lo adecuado hubiese sido que el RGR se remitiera al artículo 159 LH, que ordena la inscripción del título por el cual se crean las hipotecas legales para que las mismas se establezcan válidamente.

En cuanto a su constitución, de acuerdo con los artículos 158 y siguientes LH, la Hacienda Pública puede exigir su constitución al deudor, y si el deudor no responde afirmativamente, de acuerdo con dichos preceptos se puede instar el procedimiento judicial al que se refieren los artículos 165 y 166 LH, a instancias

²⁵ FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *op. cit.*, pág. 95.

del órgano de recaudación competente, y esta es la razón principal por la que en la práctica esta figura tiene tan poca aplicación²⁶.

Normalmente es el deudor quien, siguiendo las indicaciones de la Administración, otorga escritura pública de hipoteca unilateralmente. Una vez inscrita la hipoteca, se presenta al órgano de recaudación competente, el cual, previo informe sobre su suficiencia, la acepta mediante documento administrativo que provocará la oportuna nota marginal en el correspondiente registro, consolidándose así el derecho de la Hacienda Pública. Una vez satisfecha la deuda, la Administración autorizará la cancelación de la hipoteca y, en caso contrario, se procede a su ejecución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74 RGR, al cual se remite el artículo 66 RGR.

Es casi unánime la opinión de que se trata de una garantía con poca relevancia práctica²⁷, siendo preferible por la Administración cualquier otra de las garantías personales o reales existentes.

²⁶ GÓMEZ CABRERA C., *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pago y quiebras, cit.*, pág. 98. CAMY SÁNCHEZ-CAÑETE, B., *Comentarios a la legislación hipotecaria*, Vol. IV, 3ª edición, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 865.

²⁷ ROCA SASTRE, R. y ROCA SATRE, L., *Derecho Hipotecario, cit.*, pág. 245. En el mismo sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F., y DAGO ELORZA, I., *Recaudación, aspectos sustantivos y procedimentales*, 2ª edición Editorial CISS, Valencia, 1993, pág. 98; CAMY ESCOBAR, J. “Las garantías de la deuda tributaria y su ejecución” en la obra *Propiedad y Derecho Fiscal*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005; BAYOD PALLARES, R.G., “Las liquidaciones de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, como créditos preferentes de la Hacienda Pública”, *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, pág. 65.

3.2.2. Garantías personales

La mayoría de los autores coincide en que las garantías personales del crédito tributario son derechos o facultades que la ley confiere al acreedor para que pueda satisfacer su crédito sobre la masa patrimonial del deudor o de un tercero, en atención a una serie de cualidades personales de estos titulares del patrimonio determinadas en la ley²⁸.

La doctrina incluye dentro de estas medidas garantistas la responsabilidad tributaria, la solidaridad tributaria pasiva y la fianza.

La fianza, que se manifiesta a través del aval bancario y la fianza personal, es el supuesto típico de garantía personal, exigible cuando se solicita un aplazamiento o fraccionamiento, o se solicita la suspensión de un acto administrativo mientras no se resuelva el recurso contra él interpuesto, encontrando su régimen jurídico principalmente en el Código Civil. La fianza es una de las garantías de carácter personal que se utiliza para asegurar la satisfacción del acreedor de su derecho de crédito en previsión de que el deudor no pueda cumplir con su obligación de pago. Es una garantía personal porque los bienes que aseguran el crédito no se determinan directamente, sino en atención a su titular, reforzándose el derecho de crédito con el patrimonio del que fía. Según el artículo 1.822 del Código Civil:

²⁸ GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones, cit.*, pág. 36.

Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste.

En cambio, la responsabilidad tributaria y la solidaridad tributaria pasiva las encontramos reguladas en la normativa tributaria. A la responsabilidad tributaria nos referiremos más tarde ampliamente, y en cuanto a la solidaridad tributaria pasiva, la encontramos regulada en el artículo 35.7 LGT:

7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa.

Brevemente diremos de ella que se necesita la presencia de varios titulares en el hecho imponible, o responsables. También la encontramos en la solidaridad de la tributación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (apartado 6 del artículo 84 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio):

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear

entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

El Código Civil, de manera general, aboga por la aplicación de la mancomunidad en los casos en que se produce la concurrencia de más de un deudor, como se aprecia en el artículo 1.138. En cambio, en el ordenamiento tributario la regla general es la solidaridad. La mancomunidad significa que cada uno de los deudores sólo está obligado a cumplir la parte de la deuda que le corresponde, mientras que en la obligación solidaria todos y cada uno de los deudores quedan sometidos a cumplir íntegramente la obligación cuando el acreedor compela a ello como se desprende del número 7 del artículo 35 de la LGT²⁹.

No obstante, en relación a estas dos figuras (responsabilidad tributaria y solidaridad tributaria pasiva) muchos son los que se preguntan si realmente se pueden encuadrar dentro de los derechos de garantía, principalmente por su ubicación sistemática en la LGT como obligados al pago.

Las voces favorables a la inclusión de la responsabilidad entre las garantías tributarias afirman que la responsabilidad tributaria tiene por finalidad garantizar el pago de la deuda tributaria otorgando a la Administración tributaria un derecho subjetivo sobre el patrimonio del responsable. Además es una

²⁹ Vid. infra, apartado 3.2.1 (Requisitos de aplicación) del Capítulo III (La afección de bienes en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), páginas 125 y siguientes.

obligación impuesta por la ley a un tercero que no participa de la realización del hecho imponible, pero que responde junto al deudor principal del cumplimiento de la obligación tributaria³⁰.

SÁNCHEZ GALIANA, matizando las anteriores opiniones favorables a la inclusión de la responsabilidad entre las garantías tributarias, afirma que para considerar la obligación del responsable como una obligación de garantía sería necesario una *“construcción jurídico-tributaria nueva, que supondría completar los actuales preceptos tributarios con algunos trasladables del Derecho civil relativos a la fianza, cambiar la actual sistematización de la LGT y modificar la formulación legal de otros preceptos afectados. En tanto no se produzca esta nueva, aunque quizás más adecuada configuración jurídica del responsable tributario, debemos mantener su carácter de auténtico deudor, obligado al pago, aunque situado en una posición de accesoriedad respecto a la obligación tributaria, no teniendo jurídicamente la consideración de sujeto pasivo, y estimando, eso sí, su finalidad esencialmente garantista del cumplimiento de la prestación tributaria”*³¹.

4. FIGURAS AFINES

Junto a las garantías tributarias en sentido estricto existen otras categorías que presentan semejanzas, ya que también tienen como finalidad reforzar el crédito

³⁰ FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *cit.*, pág. 144.

³¹ SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *“El responsable”*, en la obra *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 636 a 637.

tributario, pero que no poseen el poder de persecución y ejecución que acompaña a las garantías tributarias.

4.1. Privilegios generales y especiales

El privilegio es una simple facultad del acreedor para reclamar el cobro preferente frente a otros acreedores³².

Los privilegios generales son aquellos que recaen sobre la totalidad del patrimonio del deudor. Los especiales son aquellos que recaen sobre bienes determinados y concretos. Como ejemplo de privilegios tributarios encontramos el derecho de prelación de los créditos tributarios regulado en el artículo 77 LGT³³. A modo de resumen podemos decir que el privilegio ordena el cobro entre los distintos créditos concurrentes contra un mismo deudor, señalando cuál de éstos tendrá preferencia sobre los demás, ya sea sobre todo el patrimonio del deudor o sobre el producto de la realización de determinados bienes, mientras que el crédito asegurado por una garantía real otorga un poder al acreedor para retener o ejecutar directamente determinados bienes para destinarlos al pago, y no necesita la existencia de concurrencia de créditos. El

³² DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, cit., pág. 753.

³³ Vid. Supra, nota 14. MUÑOZ MERINO, A. *Privilegios del crédito tributario: el derecho de prelación general*, op. cit., pág. 57 a 63.

acreedor privilegiado sólo podrá pretender la realización forzosa de bienes que pertenezcan al deudor en el momento de la ejecución, en cambio el acreedor garantizado podrá dirigirse contra los bienes gravados, aun cuando éstos hayan pasado a un tercero. Como afirma GÓMEZ CABRERA, “*Un crédito tributario privilegiado no tiene acción frente a un tercero distinto del deudor para reclamarle la satisfacción de su crédito; en consecuencia, no se trata de una garantía personal. Pero es que tampoco tiene poder alguno sobre bienes determinados que pueda ser ejercitado «erga omnes» por tanto, tampoco nos encontramos ante una garantía real*”³⁴.

No obstante, si bien el privilegio, como se ha dicho, es una simple cualidad del crédito que forma parte del contenido general de un derecho más amplio que es el propio derecho de crédito, su aplicación se observa solamente cuando se produce un concurso de acreedores, esto es, previo embargo de bienes y enajenación del patrimonio o de los bienes embargados, procediéndose entonces al reparto del valor obtenido en la venta de los mismos³⁵. En este momento, dice RODRÍGUEZ BEREIJO, “*el privilegio de simple cualidad del crédito, se transforma en un derecho real sobre el valor realizado, como derecho de prelación*”³⁶. Para

³⁴ GÓMEZ CABRERA C., *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pago y quiebras*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 32.

³⁵ Esto explica que para algunos autores el derecho de prelación sea una garantía procedimental, alejándose de la clasificación tradicionalmente aceptada por la doctrina para distinguir las garantías en sentido estricto. En este sentido, MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario: el derecho de prelación general*, *cit.*, pág. 57 a 63.

³⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “*Las garantías del crédito tributario*”, *cit.*, pág. 195 y 196.

este autor la verdadera naturaleza jurídica del privilegio general es la de un instituto jurídico típicamente procesal, porque “*no determina el nacimiento de una obligación particular a cargo del sujeto frente al cual se ejercita por ser poseedor del bien sujeto a la garantía, ni tampoco hace a la cosa «responsable» o incluso «obligada»*”³⁷.

4.2. Medidas cautelares

Las medidas cautelares forman parte de otra categoría, se asemejan a las garantías en sentido estricto, y pueden consistir, entre otras, en la retención del pago de devoluciones tributarias, u otros pagos que debe realizar la Administración tributaria, aunque el embargo preventivo es uno de los supuestos más típicos. Así lo recoge el artículo 81 LGT.

Se diferencian de las garantías en sentido estricto por su provisionalidad, por su diferente finalidad (simple derecho preferente de cobro, no son ninguna carga en sí mismas), y por los requisitos previos exigibles, pues las garantías, a diferencia de las medidas cautelares, no exigen indicios racionales de incumplimiento de la obligación tributaria, se establecen en el mismo momento en que nace la obligación que se asegura, y no necesitan que se produzca un riesgo de incumplimiento o insatisfacción de la misma³⁸.

³⁷ Ibidem.

³⁸ ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, cit., pág. 54.

5. LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO PÚBLICO EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

La Sección Quinta del Capítulo IV del Título II de la LGT, bajo el título “Garantías de la deuda tributaria”, recoge una serie de supuestos que tienen como finalidad común asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria. Se regulan en los artículos 77 a 82, siendo, respectivamente, el derecho de prelación (77), la hipoteca legal tácita (78), la afección de bienes (79), el derecho de retención (80), prelación de créditos con otros Estados (80 bis), medidas cautelares (81), y garantías en aplazamientos y fraccionamientos (82).

El elenco de supuestos allí recogidos no tiene la misma naturaleza jurídica, incluso algunos supuestos no pueden considerarse como garantías del crédito tributario en sentido estricto, lo que convierte a esta regulación en deficiente desde un punto de vista del estudio estricto de las garantías, lo cual ya ocurría con su antecesora, la LGT de 1963, cuyo tratamiento de las garantías tributarias era prácticamente el mismo salvo puntuales modificaciones.

Así, por ejemplo y como ya antes hemos dicho, se incluye en el artículo 77 LGT el derecho de prelación, que lo podemos tipificar como un privilegio al que antes hemos calificado de figura afín a las garantías, pues más que garantizar, lo que

hace es ordenar el cobro entre distintos créditos concurrentes³⁹. Y lo mismo podemos decir de las medidas cautelares, así como del derecho de retención, más asimilable a una medida cautelar que a una garantía en sentido estricto, pues se debe distinguir entre la simple retención, de la posterior realización de los bienes retenidos

A la regulación de la LGT le es aplicable la distinción doctrinal que hemos hecho entre garantías personales y reales, reconduciendo las primeras a los supuestos de responsabilidad tributaria (artículo 41 y siguientes LGT), y las segundas – entre las que se encuentra la institución objeto de este estudio- a los supuestos regulados en los artículos 77 y siguientes de la LGT (sección Quinta, del Capítulo IV, del Título II –“Garantías de la deuda tributaria”-, sin perjuicio que su artículo 82 –garantías en aplazamientos y fraccionamientos- incluyo tanto garantías personales como reales), si bien con una especial mención relativa al derecho de afección, que luego desarrollaremos, pues aparece regulado como garantía tributaria en el artículo 79 LGT, y a su vez aparece como uno de los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria en el artículo 43.1.d LGT, es decir, conforme a la LGT se trataría de una garantía real y a la vez personal, aparente contradicción que trataremos de aclarar.

³⁹ Vid. infra. Epígrafe 4.1. Privilegios especiales y generales.

CAPÍTULO SEGUNDO. LA AFECCIÓN DE BIENES

1. LA AFECCIÓN DE BIENES Y SU RELACIÓN CON LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN

1.1. La afección de bienes

Los apartados 1 y 2 del artículo 17 LGT, relativo a “*la relación jurídica tributaria*”, establecen que:

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.
2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

De entre todos los posibles elementos que pueden integrar la relación jurídico-tributaria, este trabajo se centra en uno de ellos, una garantía tributaria, en concreto, la afección de bienes, y, además, en cómo opera en un ámbito específico, la recaudación de ingresos públicos de la Hacienda Local.

Antes de centrar el foco sobre las cuestiones que esta garantía plantea en este ámbito es necesario analizar conceptualmente la compleja relación establecida entre la afección de bienes y la responsabilidad tributaria.

La afección de bienes está regulada en el artículo 79 LGT, dentro de la Sección 5ª “Garantías de la deuda tributaria”, del Capítulo IV “La deuda tributaria”, del Título II “Los tributos”. Este artículo establece:

Artículo 79. Afección de bienes.

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

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

3. Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquella exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección.

En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación a que se refiere el párrafo anterior, el órgano competente procederá a comunicarlo al registrador competente a los efectos de que se haga constar dicho mayor importe en la nota marginal de afección.

Junto a esta previsión general, la LGT también hace referencia a esta garantía en su artículo 43.1.d), según el cual:

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

A los efectos de este trabajo, resulta de interés comparar la vigente regulación de la afección de bienes con su antecedente legislativo, el artículo 41 de la LGT de 1963, que establecía:

1. Los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación.
3. La derivación sólo alcanzará el límite previsto por la ley al señalar la afección de los bienes.

De esta primera aproximación a la evolución del instituto estudiado, en primer lugar, se puede comprobar que la vigente LGT no sólo utiliza el procedimiento de la derivación de responsabilidad para aplicar la afección de bienes, sino que a los adquirentes de bienes afectos se les considera directamente responsables tributarios.

En segundo lugar, se explicita el carácter subsidiario de la responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos sobre el que nada decía la anterior LGT. Ha sido la jurisprudencia la que ha ido fijando la responsabilidad subsidiaria como

elemento inherente a la afección de bienes, si bien conviene recordar que no han sido pocas las voces doctrinales contrarias a esa subsidiariedad, como luego veremos.

Otras referencias a la afección de bienes las encontramos en la Exposición de Motivos del RGR, que afirma:

El capítulo II incluye las normas relativas a las garantías de la deuda, que también y en orden a su adaptación a la estructura de la ley, se han incluido en el capítulo de cierre de este título en vez de incluirlo entre las normas sobre el pago de la deuda como en el anterior reglamento. La principal novedad radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afección se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria al haber configurado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario.

En este sentido, el primer párrafo del artículo 67 RGR establece:

Artículo 67. Afección y retención de bienes.

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

Este precepto es mucho más conciso que su precedente, el artículo 37 del anterior RGR (RD 1684/1990, de 20 de diciembre). Ello se debe a que el actual RGR puede remitirse sin más al procedimiento de derivación de responsabilidad

regulado con todo detalle en la LGT. Por el contrario, el precepto del RGR de 1990 antes referido no solo era muy extenso y 27 años posterior a la anterior LGT de 1963, sino que seguía sin hacer referencia alguna al carácter subsidiario de la responsabilidad del adquirente de los bienes afectos, aunque con razón, pues al no decir nada al respecto la anterior LGT difícilmente podía decir algo al respecto una norma reglamentaria, atendiendo a la reserva de ley existente en esta materia tal y como se expone más adelante. Pero es justo decir que ese lapso de 27 años entre la aprobación de la LGT de 1963 y el RGR de 1990, la jurisprudencia ya había ido deduciendo ese carácter subsidiario de la responsabilidad por la adquisición de bienes afectos, y por ello entendemos que hubiera sido posible una remisión reglamentaria a la regulación de la responsabilidad subsidiaria de la LGT de 1963 en atención a esa jurisprudencia.

Si bien nada se decía del carácter subsidiario de la responsabilidad en relación a la afección, en el RGR de 1990 ya se avanzaba en la interacción entre responsabilidad tributaria y esta garantía, al menos en relación a aspectos cuantitativos. Es el caso, por ejemplo, de la exclusión de recargos de apremio, intereses y costas, propio de toda responsabilidad tributaria, ya sea subsidiaria o solidaria -excepto en los supuestos del artículo 42.2 LGT-, con lo que empezaba a vislumbrarse la relación entre ambos institutos.

La afección de bienes es ante todo una garantía, es decir, una de las medidas encaminadas a reforzar la efectividad del crédito tributario. Si bien el Derecho Tributario está lleno de institutos que, en sentido amplio, pueden considerarse

garantías del crédito tributario (los diferentes recargos e intereses, el ejercicio de la potestad sancionadora, los privilegios de la ejecutividad y ejecutoriedad del crédito tributario, etc.)⁴⁰, como ya se afirma en el primer capítulo de este trabajo⁴¹, en sentido estricto no se habla de garantía más que cuando se sujeta un nuevo patrimonio al cumplimiento de una obligación, ya sea el de un nuevo deudor, ya sea un bien o derecho independientemente de quien sea su titular⁴². Así pues, cuando los bienes están en el patrimonio del deudor, las medidas que se adoptan para trabarlos y asegurar el cobro no suponen el ejercicio de ninguna garantía en sentido estricto, suponen el ejercicio de una potestad inherente al crédito tributario, fruto del privilegio de la ejecutividad y ejecutoriedad de la Administración Tributaria acreedora⁴³. Que el embargo ejecutivo traba bienes con análoga eficacia a la que es propia de las garantías reales, es indiscutido en la doctrina procesal y civil, postura que hace suya la tributaria. Esas medidas

⁴⁰ LAGO MONTERO, J.M., “La eficacia de las garantías reales tras la LGT-2003 y RGR-2005. Coordinación en la ejecución”, en DE DIOS DE DIOS, S., INFANTE MIGUEL-MOTTA, J., ROBLEDO HERNÁNDEZ, R., TORIJANO PÉREZ, E. (Coords.), *Historia de la Propiedad, Crédito y Garantía. V Encuentro Interdisciplinar*, organizado por la Universidad de Salamanca y el Colegio de Registradores de la Propiedad, 2007.

⁴¹ *Vid. Supra* Capítulo I, epígrafe 3.1.

⁴² CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1985, páginas 437 y siguientes; en sentido semejante FERRERIRO LAPATZA J.J., *Curso De Derecho Financiero Español*, 26ª edición, Marcial Pons, Madrid 2006, páginas 451-453; y GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCARCEL, E., *Derecho Tributario, I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2001, páginas 297 y siguientes.

⁴³ CARNELUTTI, F., *Instituciones del proceso civil*, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1973, páginas 18 y siguientes; CARRERAS LLANSANA, J., *El embargo de bienes*, Bosch, Barcelona, 1975, páginas 95 y siguientes, y SOPENA GIL, J., *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1993, páginas 70 y siguientes.

ejecutivas son un conjunto de actividades cuya esencia consiste en afectar bienes concretos del patrimonio del deudor a una determinada ejecución despachada frente a él. Acto procesal o procedimental consistente de la determinación de los bienes que quedan trabados, que han de ser objeto de realización forzosa al objeto de dar cumplimiento coactivo a la obligación que no ha sido voluntariamente satisfecha por el obligado tributario. En este sentido GOMEZ CABRERA⁴⁴ explica con acierto que el privilegio de cobro preferente *ex* artículo 77 LGT, en contraposición a la afección del artículo 79 LGT, no es una garantía personal ni procedimental, es una cualidad del crédito tributario por mor de la cual, el acreedor tiene derecho a cobrar antes que otros. Sólo opera en el seno de un procedimiento o proceso recaudatorio en el que se plantee concurrencia de acreedores. Este privilegio no amplía el ámbito objetivo de la responsabilidad patrimonial universal, pero lo refuerza. No sujeta bienes, pero permite el cobro preferente sobre ellos. Los bienes los traba el embargo o la garantía real.

La afección de bienes, en cambio, y como ya he expuesto anteriormente, sí es una garantía, y, en concreto, una garantía real.

En la evolución de las diversas posturas doctrinales acerca de la naturaleza jurídica de la afección de bienes han destacado, como luego veremos con mayor

⁴⁴ GOMEZ CABRERA, C., *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, *cit.*, páginas 35 y siguientes.

amplitud, dos teorías⁴⁵. Por un lado, que el tercer adquirente constituye un sujeto obligado de manera personal frente a la Administración, y, por otro lado, que queda vinculado a la Hacienda Pública en virtud de una relación de carácter real⁴⁶.

Entiendo que la afección de bienes ostenta los caracteres propios de las garantías reales, en la medida en que otorga a la Hacienda Pública la facultad de perseguir un determinado elemento patrimonial con independencia de quién sea su poseedor. No obstante, la afección presenta ciertas particularidades, al haber configurado en este caso la LGT un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria limitada al valor de los bienes afectos⁴⁷.

⁴⁵ DE MIGUEL ARIAS, S., “*Las garantías reales del crédito tributario: especial referencia al Impuesto sobre Bienes Inmuebles*”, Tributos Locales, n° 103, febrero-marzo 2012, Renta Grupo Editorial, pág. 57 y siguientes.

⁴⁶ Acerca de la caracterización como real de la presente garantía, nos remitimos a los trabajos de FALCÓN y TELLA, R. “*Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma*”, RDFHP, n° 215, 1991, pág. 921, CHECA GONZÁLEZ, C., “*El artículo 41 de la LGT establece un supuesto de reipersecutoriedad y no de responsabilidad tributaria*”, cit., pág. 2046, CASAS AGUDO, D., “*Acerca del régimen jurídico del tercer adquirente de bienes afectos en la nueva LGT*”, REDF, año 2005, n° 127, págs. 514 y siguientes, y ARRANZ DE ANRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*”, cit.

⁴⁷ Por ello el Informe de 18 de marzo de 2011 de la Comisión General de Calificación del Colegio de Registradores ha puesto de relieve que nos encontramos ante una figura de carácter mixto, personal y real. En este sentido GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A., “*Las garantías del crédito tributario*” en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Coord.), *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 449-468, pág. 461, afirma que “*el caso de afección de bienes regulado en la LGT puede interpretarse como un supuesto de responsabilidad subsidiaria de carácter real, o un derecho real administrativo de persecución y de realización de valor que recae sobre unos bienes*”.

Cabe entonces preguntarse si nos hallamos ante una garantía real exigida a modo de responsabilidad tributaria subsidiaria, o si se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria con tintes propios de garantía real, prevista para aquellos supuestos en los que el poseedor de los bienes afectos al pago del tributo sea persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. A continuación, a lo largo del presente capítulo, intentaré de dar respuesta a este interrogante.

Quienquiera que sea el poseedor de un bien afecto, su posición jurídica se caracteriza por ser titular de un deber de soportar la ejecución de la garantía, que solo podrá impedirse satisfaciendo la deuda tributaria, en el caso del sujeto pasivo de la misma, o una prestación consistente en entregar una suma de dinero coincidente con el importe de la deuda tributaria garantizada, si se trata de un tercero distinto del sujeto pasivo de la obligación principal.

En este sentido coincido con MUÑOZ DEL CASTILLO cuando afirma que “el adquirente de bienes afectos por ley al pago del tributo no ocupa posición subjetiva alguna en la obligación tributaria(...). Se trata de un sujeto de una relación de garantía real, accesoria a la obligación tributaria, obligado a soportar la ejecución o pagar una cantidad equivalente”.

Finalmente, desde un punto de vista eminentemente doctrinal, considero reduccionista⁴⁸ circunscribir la afección a un hecho meramente recaudatorio⁴⁹. Esta visión supone confrontar la “acción recaudatoria” frente a la “acción liquidadora”, como acciones claramente diferenciadas entre sí y casi inconexas. Si bien inicialmente la figura puede situarse en el ámbito recaudatorio, cuando ante el impago del deudor la Administración le declara fallido y acuerda iniciar y tramitar el expediente de derivación de la deuda por afección, a partir de ese momento la figura va más allá, pues aun distinguiendo entre las funciones liquidadora y de recaudación, integrantes ambas de las potestades tributarias, la derivación de responsabilidad no deja de ser un acto en ejercicio de la función liquidadora de la Administración, ya que supone determinar la deuda derivada y exigir su pago al adquirente de bienes afectos. Así pues, estamos ante un acto liquidatorio que procede, ciertamente, de un acto recaudatorio, la declaración de fallido del deudor original y el subsiguiente acuerdo de inicio y tramitación del expediente de derivación, lo que a su vez da lugar al inicio de una nueva actuación recaudatoria contra el adquirente de los bienes afectos, primero en periodo voluntario y por la vía ejecutiva en caso de impago. La práctica de dos actos de naturaleza liquidadora, uno frente al deudor original, y el segundo - una

⁴⁸ DE MIGUEL CANUTO, E., *La afección en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, cit., pág. 33.

⁴⁹ Como así hace DAMAS SERRANO, A J., “Afección de bienes y derechos: art. 41” en AA. VV., *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 695 y siguientes.

vez producida la derivación de responsabilidad- frente al adquirente de bienes afectos, no impide que, en su esencia, la obligación del adquirente y del contribuyente sea la misma.⁵⁰

1.2. La responsabilidad tributaria

Si bien el estudio de esta figura jurídica da lugar por sí misma a profundos trabajos de investigación dedicados en exclusiva a ella, no es posible detenerme aquí en un estudio más detallado, ya que el objeto de este trabajo es el instituto de la afección de bienes y, más en concreto, su aplicación en el ámbito de la Hacienda Local, de ahí que exponga ahora una breve visión general de la responsabilidad tributaria, sólo en la medida necesaria del objeto de este trabajo, para centrarme en su íntima conexión con la figura de la afección de bienes.

La responsabilidad tributaria aparece regulada en el artículo 41 LGT:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

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

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

⁵⁰ LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. I.E.F. Marcial Pons, Madrid, 1992, páginas 197 y ss.

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

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

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

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

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

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

De dicho precepto cabe destacar la definición de la figura del responsable por exclusión, al decir que es todo aquel al quien la ley haga responder de la deuda tributaria junto a los deudores principales, es decir, junto a todos los relacionados en el apartado 2 del artículo 35 LGT.

1.2.1. Reserva de ley

Al igual que en la regulación de la afección, opera de nuevo en esta cuestión el principio de reserva de ley (art. 41.1 LGT), lo que excluye a las normas de carácter reglamentario en la determinación de los supuestos de responsabilidad.

En efecto, la CE determina en el apartado primero del artículo 31 que:

1. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

La exigencia de reserva de ley en materia de responsabilidad tributaria también se deriva de otros preceptos del texto constitucional, como es el caso del apartado 1 del artículo 133 (*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*), mientras que la LGT establece una preferencia de ley específicamente sobre esta cuestión en la letra c) de su artículo 8:

- c) la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.

como ya lo hacía, por otra parte, el artículo 10 de la LGT de 1963.

Por otra parte, el Tribunal Supremo, en una consolidada jurisprudencia relativa a la responsabilidad tributaria, afirma que “*no se presume jamás, tiene su origen legal y no cabe que sea objeto de transacción o convenio entre particulares*”⁵¹.

1.2.2. Caracterización de la responsabilidad tributaria

El resto del artículo 41 LGT recoge los principales rasgos de la responsabilidad tributaria tal y como la evolución doctrinal de la figura ha ido sedimentando como rasgos inescindibles de ésta. Estos rasgos se analizan con mayor profundidad más adelante, al tratar de manera específica la afección en relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, con carácter previo es necesario recordar que la afección de bienes es una garantía real exigida a modo de responsabilidad tributaria subsidiaria o bien un supuesto de responsabilidad tributaria con tintes propios de garantía real.

⁵¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991. Otros tribunales también han expresado el mismo criterio, como puede verse en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2001, de 27 de diciembre de 2002, de 7 de noviembre de 2003 y de 5 de abril de 2004; así como diferentes Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 16 de febrero de 2001, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de junio de 2001, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, de 22 de febrero de 2002, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 25 de abril de 2002 o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Granada), de 20 de octubre de 2008.

A partir de esta consideración, se pueden sintetizar los rasgos esenciales de la responsabilidad que resultan de la afección de bienes del siguiente modo.

En primer lugar, esta responsabilidad es siempre subsidiaria, salvo que la ley no le dé expresamente naturaleza de solidaria. Así, a título de ejemplo, podemos decir que fue éste y no otro el motivo que dio lugar a que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 15 de julio de 2000, declarase nulo el segundo inciso del apartado 3 del artículo 13 del anterior RGR de 1990, según el cual, en relación a los responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas, establecía que *“3. La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste”*, pues dicho apartado transcrito con subrayado contravenía lo antes dicho de que la responsabilidad es siempre subsidiaria si la Ley -y no cualquier norma de rango reglamentario, por exigencia del principio de legalidad- no califica expresamente la responsabilidad de solidaria, y ninguna responsabilidad solidaria regulaba la LGT de 1963, ni ninguna otra norma legal, en relación a responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas. Sin embargo, cabe destacar, como curiosidad, la tenacidad del legislador, pues la vigente LGT ya califica esta responsabilidad por adquisición de explotaciones o actividades económicas como solidaria en su artículo 42.1.c.

Otros dos caracteres de la responsabilidad íntimamente relacionados entre sí y que se extraen del artículo 41.3 LGT son:

a) El importe que puede ser derivado al responsable, ya sea solidario o subsidiario, es únicamente la deuda exigida en período voluntario (sin recargos de apremio, ni intereses, ni costas) y que al responsable se le debe dar el plazo de pago común a todo período voluntario de pago (art. 62.2 LGT), y si en dicho plazo no se paga la deuda, se inicia el período ejecutivo con todas sus consecuencias. Existen excepciones a la regla general de que únicamente se puede derivar al responsable la cuantía de la deuda correspondiente al plazo voluntario del deudor principal. Los motivos de la excepción del artículo 42.2 LGT son claros si leemos dicho precepto con detenimiento. Si bien ya en todos los supuestos de responsabilidad solidaria (art 42 LGT) encontramos un *plus* en la actuación del responsable, en cuanto a su falta de diligencia, e incluso un claro incumplimiento tributario (aunque también en algunos supuestos de responsabilidad subsidiaria), lo que da lugar a que, a diferencia de los supuestos de responsabilidad subsidiaria (art. 43 LGT), para la derivación de la responsabilidad solidaria no se exija agotar el procedimiento de cobro frente al deudor principal hasta llegar su declaración de fallido, en los supuestos del apartado 2 del artículo 42 LGT se regulan actuaciones claramente obstructivas de los responsables en relación al procedimiento de recaudación llevado a cabo contra los deudores principales, lo que da lugar a la exigencia de esas obligaciones accesorias cuando se derive dicha responsabilidad solidaria.

- b) La responsabilidad no alcanzará a las sanciones (art. 41.4 LGT), salvo las excepciones previstas en el artículo 42.2, 43.1.g) y 43.1.h) LGT, por los motivos que se acaban de mencionar, o que la propia LGT u otra ley establezcan lo contrario.

Como acabo de adelantar, la principal diferencia entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria radica en que esta última requiere la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, es decir, el agotamiento de la acción recaudadora frente al deudor principal y los responsables solidarios antes de poder dirigirse contra el responsable subsidiario, lo que no se exige en la responsabilidad solidaria, pues en estos supuestos sólo se exige el simple impago de la deuda en período voluntario por el deudor, pues ya he señalado al analizar los distintos supuestos de responsabilidad recogidos en la LGT, que en los responsables solidarios se observa un *plus* de intencionalidad en su actuación en perjuicio de la Administración, intencionalidad que, en principio, no se predica en la actuación de los responsables subsidiarios. Así pues, la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, se configura en la LGT como un requisito previo a la declaración de responsables subsidiarios. En suma, la principal diferencia entre el responsable solidario y el responsable subsidiario, es que este último goza del beneficio de excusión, es decir, sólo si se agotan todas las posibilidades de cobrar la deuda al deudor principal y a los responsables solidarios, declarándolos finalmente fallidos, la Administración

tributaria podrá dirigirse contra los responsables subsidiarios. De esta manera, la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios se configura como un requisito previo a la declaración de responsables subsidiarios.

De los preceptos legales también se desprende que el deudor principal nunca pierde esta condición frente a la Administración tributaria y que el responsable se yuxtapone al mismo. Siempre que hay un responsable tributario existe además otro obligado tributario, puesto que la responsabilidad está sólo justificada porque previamente ha habido un obligado principal. Quien realiza el hecho imponible es el deudor principal, dando origen a la obligación tributaria principal, mientras que el responsable realiza un presupuesto de hecho distinto, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, que se regula en la ley. De este modo estamos en presencia de dos obligados tributarios, con obligaciones diferentes, pero que a su vez se vinculan entre sí. De ahí que en ocasiones se considere a los responsables como obligados tributarios secundarios, cuya obligación nace cuando se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad regulado en la ley.

Según RUIZ HIDALGO⁵², *“el responsable se configura como un obligado tributario que se sitúa al lado del sujeto pasivo, pero en relación de accesoriedad, es decir, no se incorpora en*

⁵² RUIZ HIDALGO, C., *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 23 y 24. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 463 a 467; HERRERO MADARIAGA, J., “El responsable tributario”, *Revista*

la relación jurídica nacida del hecho imponible, sino que será titular de una relación jurídica accesoria (...). La responsabilidad implica la existencia de dos presupuestos de hecho. Uno que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal -el hecho imponible- (...). El segundo, el presupuesto de hecho que origina el fenómeno de responsabilidad. El primero se realiza por el obligado principal y su existencia resulta necesaria para que pueda aparecer el fenómeno de la responsabilidad. Asimismo, la condición de accesoriedad de la obligación del responsable implica la extinción de ésta cuando se produzca la del obligado tributario principal, aunque no siempre ocurre así’.

En este sentido, MENÉNDEZ MORENO y ANIBARRO PÉREZ⁵³ interpretaron del anterior artículo 37 de la LGT de 1963 que la expresión “*junto a los sujetos pasivos o deudores principales*” no significa que el responsable desplaza a estos sujetos de su posición deudora, como sucedía con el sustituto en relación con el contribuyente, sino que en estos casos siempre existían ante la

Española de Derecho Financiero, núm. 26, 1980, pág. 189 y ss.; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., “La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad”, *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 68; MENÉNDEZ MORENO, A. y ANIBARRO PÉREZ, S., “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”, *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, pág. 40; DURÁN SINDREU BUXADE, A., “La responsabilidad tributaria de los Administradores de sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 25, 1994, pág. 46; MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 134; DE LA HUCHA CELADOR, F., “Reflexiones para una definición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, pág. 176; DELGADO GARCÍA, A. M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 146.

⁵³ MENÉNDEZ MORENO, A. y ANIBARRO PÉREZ, S., “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”, *cit.*, pág. 41.

Administración tributaria dos obligados tributarios. De la misma manera, FERNÁNDEZ GONZÁLEZ⁵⁴, al referirse al responsable solidario, afirmó que si el deudor principal no satisface la deuda tributaria surgirá la obligación de pago para el responsable, pero también que es “*evidente que continúa subsistiendo la obligación del sujeto pasivo o deudor principal*” y “*de ahí que el acreedor pueda elegir entre acudir a satisfacer su pretensión ante el deudor principal o ante el responsable*”.

Finalmente podemos decir que los responsables que respondan de la deuda pueden civilmente exigir su reembolso al deudor principal, tal y como reconoce la ley actual a diferencia del silencio que guardaba la LGT 1963. Sin embargo, la ausencia de regulación en la normativa tributaria anterior no significaba que el responsable tributario no estuviera amparado por ese derecho, ya que éste podía acudir al Derecho civil para obtener cobertura legal del mismo. La acción civil que se sigue para lograr este resarcimiento debe ser la acción de enriquecimiento injusto⁵⁵ y el derecho de repetición es ejercido por el responsable frente al deudor principal, por lo que se torna muchas veces en un derecho de contenido

⁵⁴ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., “*Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria*”, *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 19. De mismo modo se precisa en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991.

⁵⁵ Así también lo entendió SOLER ROCH, M.T., “*Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 18, cuando escribió que tiene un fundamento “*genérico en la doctrina del enriquecimiento sin causa y un fundamento específico que, en el fondo, coincide con el de la obligación tributaria principal, en la medida en que el reembolso satisface las exigencias derivadas del procedimiento contributivo, garantizando que la detracción de riqueza se efectúe, en definitiva, de quien detenta la capacidad contributiva*”.

vacío al haber sido declarado fallido el deudor principal, como sucede en el caso de los responsables subsidiarios.

Y a nivel formal, la derivación de la responsabilidad exige un previo procedimiento de derivación de la deuda en el que destaca un esencial trámite de audiencia (de 15 días según el art. 124 RGR) y una declaración de la responsabilidad. El procedimiento lo encontramos regulado en los artículos 174 a 176 LGT y 124 a 126 RGR, y se analizará detalladamente más adelante en relación al estudio de la aplicación de la afección de bienes en el IBI.

Tras esta breve descripción de los rasgos de la responsabilidad, paso ya centrarme en los supuestos de responsabilidad de relevancia para este trabajo. El elenco de supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria de la LGT se establece en sus artículos 42 y 43, sin perjuicio de que cualquier norma con rango legal incorpore nuevos supuestos.

Dado el objeto de este trabajo, se debe destacar el supuesto referido en el artículo 43.1.d) LGT, según el cual *“Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley”*, al que ya me he referido⁵⁶. Pero debido a la utilidad que supone para los servicios de recaudación

⁵⁶ En cuanto a la configuración de la responsabilidad de los adquirentes como subsidiaria, DOMINGO ZABALLOS, M.J., *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*, Ed. Aranzadi, 2005, pág. 711, plantea que la razón por la que se configura como subsidiaria y no como solidaria *“(…) descansa, probablemente, en los principios de justicia material. Piénsese, por ejemplo, que si la responsabilidad fuera solidaria, el contribuyente que ha transmitido el bien conservaría el derecho a su indemnidad patrimonial, sin soportar la acción administrativa de cobro, y sería el patrimonio de un tercero*

locales, y que no siempre son usados por éstos, ya sea por las dificultades alegadas por los empresarios en el cumplimiento de las órdenes de embargo de salarios o por el temor reverencial a enfrentarse a entidades financieras, que a su vez son entidades colaboradoras en el cobro de los tributos, permítaseme transcribir los supuestos de responsabilidad solidaria dispuestos en las letras b) y d) del artículo 42.2 LGT:

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

(...)

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

(...)

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Y ello sin perjuicio de las sanciones a imponer por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 203 LGT.

adquirente —y en concreto el bien transmitido—, el que afrontaría el pago de un tributo para el que no ha manifestado capacidad económica alguna. Nos parece, por tanto, que el carácter subsidiario de la responsabilidad si bien no se desprende de la configuración del derecho de afección, se deduce como corolario de los principios de justicia tributaria?

Finalmente, desde un punto de vista eminentemente práctico y de interés en la recaudación de tributos locales, también haré otro breve apunte en relación a la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1.b) LGT. Este precepto regula la responsabilidad solidaria de los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición), que responden en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. En contra del criterio seguido por muchas administraciones, las cuales a efectos de la aplicación del mencionado precepto equiparan a sociedades civiles y comunidades de bienes, la derivación de las deudas de la sociedad civil a sus partícipes no es posible en aplicación de este supuesto de responsabilidad solidaria, a no ser que se den los elementos de hecho para aplicar otros supuestos de responsabilidad solidaria, pues el artículo 35.4 LGT establece que:

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

En cambio, el artículo 1.669 del Código Civil atribuye personalidad jurídica a las sociedades civiles a menos que sus pactos se mantengan secretos entre los socios, lo que no suele ser el caso, o que, como admite la doctrina, los socios

acuerden en la constitución de la sociedad que ésta no tenga personalidad diferenciada, lo cual difícilmente ocurre.

Así se afirma también en la resolución de los expedientes 284/13, 383/13, 384/13, 385/13, 387/13 y 388/13 del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona. En ellos se estudiaba la responsabilidad de los socios de una sociedad civil por las deudas tributarias de la sociedad al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.1.b) LGT y, en concreto por el IAE de la sociedad. El Consell Tributari acabó resolviendo que *“la responsabilidad de los socios de las sociedades civiles por sus deudas tributarias no puede establecerse al amparo del artículo citado, puesto que este artículo establece, por la remisión al artículo 35.4 de la LGT que efectúa, la responsabilidad solidaria de los miembros de entidades que carecen de personalidad jurídica, lo cual no es el caso de las sociedades civiles, a la vista de lo dispuesto en el artículo 1669 del Código civil. Distinto es el supuesto en que la responsabilidad de los socios de las sociedades civiles por las deudas tributarias de estas derive de su condición de sucesores de las mismas, conforme al artículo 40 de la LGT. No obstante, para que esa responsabilidad solidaria se active es preciso que la sociedad afectada se halle disuelta y en liquidación, como era el caso del informe elaborado por el Consell Tributari del expediente 431/13”*⁵⁷

Cuestión diferente es que se trate de una sociedad civil que opere en el tráfico mercantil. En este caso, el Tribunal Supremo en su sentencia 121/2012 de 7 de marzo, afirmó que las sociedades civiles que participan en el mercado con actos

⁵⁷ Memoria 2014 del Consell Tributari de l'Ajuntament de Barcelona, diciembre 2015, páginas 30 y ss.

de comercio deberían inscribirse para tener personalidad jurídica. Una sociedad civil podrá ser también mercantil si su objeto tiene naturaleza mercantil, pero, en cualquier caso, al no haber sido inscrita en el Registro Mercantil, sólo tendrá la consideración de sociedad irregular y por tanto no tendrá personalidad jurídica independiente de las de los miembros que la integran. En estos casos, por tanto, sí les sería aplicable la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1.b) LGT, en tanto que socios de un ente sin personalidad jurídica.

En consecuencia, las sociedades civiles que operan en mundo del comercio y llevan a cabo actos mercantiles deberían inscribirse para tener personalidad jurídica independiente del patrimonio de los socios y si no lo hacen, las responsabilidades que se deriven de sus actos y contratos no quedan "parapetadas" por la sociedad a la hora de ejercitar acciones los acreedores, sino que podrá ejercitarse directamente contra los que realizaron el contrato, es decir, los socios, sin que puedan estos ampararse en la personalidad jurídica de la sociedad civil, de la que no dispondría si no hay inscripción registral.

En caso contrario, si no realizan ninguna actividad mercantil, la derivación, o mejor dicho, la sucesión, operará por la vía del artículo 40 LGT, como sucesores de la sociedad civil, o por la vía del 43.1.b LGT en tanto que administradores de una persona jurídica que ha cesado en su actividad no mercantil, como podrían ser los casos de sociedades de mera tenencia de bienes una vez desaparecidos todos los bienes.

Retomando el tema y una vez descritos los principales caracteres del derecho de afección y de la responsabilidad tributaria, prosigo el estudio del derecho de afección, analizando las relaciones entre ambas figuras, pues no se entiende en nuestro derecho la afección sin su relación con la responsabilidad, y el constante, imparable y cambiante desarrollo que ha tenido la relación entre ambas figuras.

1.3. Evolución de la relación entre ambos institutos

Mientras el artículo 43.1.d LGT se refiere al adquirente de los bienes afectos considerándolo como responsable subsidiario, el artículo 79 LGT atiende a la garantía que supone para el crédito tributario la afección de bienes. No obstante, el apartado 1 del artículo 79 LGT se refiere a dicho adquirente reiterando que es un responsable subsidiario, que responderá de forma limitada con los bienes afectos si la deuda no se paga, reflejando la estrecha relación existente entre ambas instituciones.

La evolución doctrinal y la actual relación existente entre ambos institutos la expondré con todo detalle analítico al tratar de la evolución de la afección en relación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)⁵⁸. Para evitar reiteraciones innecesarias adelanto en este momento, a modo de resumen, que históricamente dicha evolución doctrinal destaca, en sus inicios, por una ausencia absoluta de

⁵⁸ Vid. *Infra* Capítulo III. La afección de bienes en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

relación entre estos conceptos. Posteriormente, la doctrina pasó a considerar que esta relación consistía en una mera utilización instrumental del procedimiento previsto para los responsables tributarios en los casos de adquirentes de bienes afectos, calificando de manera reiterada la afección como derecho real administrativo. Y como punto final de dicha evolución doctrinal se considera, desde un punto de vista subjetivo, que el adquirente de bienes afectos es un responsable subsidiario más, si bien cualificado desde un punto de vista sistemático, al merecer la atención del legislador no sólo en la regulación de la responsabilidad tributaria (Sección tercera, del Capítulo II, del Título II LGT), sino también en la regulación de las garantías de la deuda tributaria (Sección quinta, del Capítulo III, del Título II LGT).

Certificando esta actual ecléctica naturaleza jurídica del instituto estudiado, algunos autores⁵⁹, recogiendo las diversas sensibilidades de la doctrina, la califican acertadamente en una misma obra, como garantía personal limitada en su contenido por el valor de los bienes afectos y, al mismo tiempo, como garantía de carácter mixto, personal y real, y como garantía real exigida a modo de responsabilidad tributaria subsidiaria.

No queda pues del todo claro si estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria, pese a que así lo califica la LGT, como seguidamente se verá, con tintes propios de garantía real, prevista para aquellos supuestos en los que el

⁵⁹ CALVO VERGEZ, J., “El derecho de afección general y las afecciones especiales del artículo 79 LGT: algunas consideraciones”, *cit.*, páginas 4 y siguientes.

poseedor de los bienes afectos al pago del tributo sea persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, o ante una garantía real “disfrazada” de responsabilidad subsidiaria, a la que se le asigna legalmente un procedimiento de ejecución propio de la responsabilidad tributaria⁶⁰, o bien ante un claro caso de legalidad ecléctica, ya que una misma norma, la LGT en sus artículos 79 y 43.1.d), califica la afección de bienes como garantía y, al mismo tiempo, de supuesto de responsabilidad tributaria. Es decir, haciendo uso de una técnica legislativa un tanto cuestionable, la LGT configura la afección de bienes por una parte como una garantía real, dada su limitación al bien afecto, y al mismo tiempo, le otorga rasgos de garantía personal, tal y como la doctrina califica a

⁶⁰ VARONA ALABERN, J.E., en el prólogo de la obra de ARRANZ DE ANDRÉS, C, *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, cit., página 27, afirma que “*muuy acertada me parece la crítica que la autora construye contra el art. 43.1.d) LGT, que erróneamente califica de responsable subsidiario al adquirente de los bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, cuando no se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria sino de sujeción a una garantía real. Es la titularidad del bien lo que genera la sujeción a la Hacienda y lo que a ésta le permite exigir la deuda tributaria al referido titular, que nada tiene que ver con la riqueza gravada por el impuesto que se le exige. En efecto la afección real justifica que la Administración pueda dirigirse contra aquel titular, pero sólo mientras lo sea y con el límite máximo del valor del bien (...), por eso no estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria a pesar de la deficiente dicción legal; si realmente así fuera el adquirente del bien respondería de la deuda tributaria con independencia de que conservara la titularidad del bien, lo cual carecería de justificación (...). Cuestión distinta es que para no dispensar un tratamiento jurídico más gravoso a quien está sujeto a una garantía real respecto del responsable subsidiario, que en tantos casos accede a esa condición por la comisión de actuaciones irregulares que no se predicen del adquirente, se haya reconducido el modo de aplicar aquella garantía al procedimiento previsto para el responsable subsidiario, exigiendo, por tanto, la previa declaración de insolvencia del deudor principal y de los eventuales responsables solidarios. Pero esta loable regulación, de carácter adjetivo, no debió ser trasladada al ámbito sustantivo como criticablemente hace el art. 43.1.d) LGT, porque, como ha quedado demostrado, no puede tratarse de un supuesto de responsabilidad. Ésta es la interpretación que más conviene al precepto comentado y al art. 79 (1 y 2) LGT al que aquél se remite. Por el art. 79.1 LGT los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, indicando con esta última expresión el carácter real de la garantía que se esconde tras aquella confusa responsabilidad*”.

los supuestos de responsabilidad tributaria⁶¹, dejando, pues, al albur de los aplicadores si quieren poner más el acento en una calificación o en otra, por lo que la controversia está servida⁶².

2. RELACIÓN ENTRE LA AFECCIÓN DE BIENES Y LA ACCIÓN DE DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la afección de bienes necesita, y ha necesitado a lo largo de la evolución doctrinal antes mencionada, del procedimiento establecido para la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda a los responsables subsidiarios, ya sea por la relación instrumental existente entre ambos institutos, lo que se refleja en el propio redactado de los artículos 79.1 LGT, 64 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) y 67 RGR, ya sea porque la

⁶¹ GARCIA NOVOA, C., *cit.*, pág. 63.

⁶² ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, *cit.*, página 35 “Las evidentes diferencias existentes, según lo apuntado, entre la responsabilidad tributaria y los derechos reales de garantía impiden su posible confusión o identificación. Es por ello que no puede dejar de considerarse como errónea la principal novedad en la materia introducida por la nueva Ley General Tributaria, representada por la inclusión del tercer poseedor de bienes afectos entre los responsables subsidiarios, seguramente con el ánimo de superar las dificultades interpretativas en torno a la necesidad de declarar fallido al deudor principal antes de poder requerir de pago a dicho sujeto. El flagrante equívoco implícito en esta previsión exige que su correcta interpretación asuma como indiscutible punto de partida la auténtica naturaleza de la garantía en que consiste la afección, procurando así que una mala técnica legislativa pueda traducirse en fuente de imprevistas consecuencias para los terceros que se ven obligados a responder en su calidad de poseedores de un bien afecto”.

vigente normativa califica al adquirente de bienes afectos como un responsable subsidiario más, aunque cualificado.

Dicho procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria se encuentra regulado actualmente en los artículos 174 y 176 LGT y 124 RGR, y se puede sintetizar como sigue.

En primer lugar, se exige la declaración de fallido del deudor y de los posibles responsables solidarios, es decir, el agotamiento de la acción recaudadora frente al deudor principal y los responsables solidarios antes de poder dirigirse contra el responsable subsidiario, en lo que constituye una gran diferencia respecto de la responsabilidad solidaria, para la que basta, como es sabido, el simple impago de la deuda en período voluntario por parte del deudor principal para que se pueda proceder a la derivación de la responsabilidad. Tras analizar los distintos supuestos de responsabilidad que se detallan en la LGT, solo cabe reiterar que los responsables solidarios demuestran intención de actuar en perjuicio de la Hacienda pública, elemento subjetivo este que, en principio, no se predica (en la mayoría de los supuestos, no en todos) en la actuación de los responsables subsidiarios.

En segundo lugar, el inicio del expediente de derivación debe ser notificado al posible responsable subsidiario, debiéndosele otorgar un trámite de audiencia por un plazo de 15 días.

Finalmente se producirá la resolución de las alegaciones, en caso de haber sido presentadas, y del expediente, con la aprobación del correspondiente acto de derivación.

El plazo máximo de duración de este procedimiento desde el inicio del expediente de derivación hasta la notificación de la resolución es de seis meses. El transcurso de dicho plazo sin resolución daría lugar a la caducidad del expediente, lo que implicaría que sus actuaciones carecerían de virtualidad interruptiva de la prescripción (art 104.5 LGT). En este sentido, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación (o simple puesta a disposición en el caso de notificaciones electrónicas) que contenga el texto íntegro de la resolución (art. 104.2 LGT). Debemos precisar que la caducidad del procedimiento de derivación no impide que la Administración pueda volver a iniciarlo y que, en ese nuevo procedimiento, las actuaciones llevadas a cabo ya se entiendan realizadas de acuerdo con el principio de conservación de las actuaciones (art. 166 LGT), siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a recaudar las deudas que pretende derivar (art. 66 y ss. LGT). Las cuestiones relativas a la prescripción en el ámbito de la derivación de la responsabilidad se estudian en profundidad más adelante⁶³.

⁶³ Vid. Infra Capítulo III, epígrafe 5. Ejercicios a los que se extiende la garantía.

Cabe destacar que el responsable subsidiario tiene como medios de defensa, tanto en el trámite de audiencia, como en vía de recurso contra el acto de derivación, los mismos medios que pudo utilizar en su día el deudor principal, pudiendo impugnar tanto el presupuesto de hecho habilitante de su responsabilidad, como las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, únicamente se podrán referir al importe de la obligación que corresponde al responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación (art 174.5 LGT).

El acto de derivación acordará el otorgamiento del plazo de pago en periodo voluntario de la deuda derivada (art. 62.3 LGT), y, en caso de incumplimiento, se iniciará al día siguiente el período ejecutivo y, con la notificación de la providencia de apremio, se iniciará el procedimiento de apremio contra el responsable. Con el transcurso de los plazos de pago de la providencia de apremio previstos en el artículo 62.5 LGT, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT, la Administración procederá a embargar al titular del bien afecto. Y es ahí donde reaparece el carácter de garantía real del instituto estudiado, pues sólo el bien afecto y no todo el patrimonio de su adquirente puede ser embargado, su responsabilidad está limitada a ese concreto bien, no

es universal, tal como ocurre, por el contrario, con las garantías auténticamente personales.

A pesar de lo dicho, no debe olvidarse lo dispuesto en el artículo 168 LGT relativo a la ejecución de garantías, especialmente en su segundo párrafo:

Artículo 168. Ejecución de garantías

Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Este precepto, cuyo espíritu impregna asimismo los apartados 2 y 4 del artículo 169 LGT, supone una importante alteración del principio de limitación de la responsabilidad del adquirente de bienes afectos antes expuesto, si bien sujeta a dos grandes limitaciones:

- a) La primera, que lo solicite el interesado. Esta previsión no requiere cautela alguna, puesto que si es él quien lo solicita y se accede a su petición, se está actuando claramente a su favor.
- b) Cuestión diferente supone que sea la Administración quien solicite que se altere la limitación de la responsabilidad al bien afecto por considerar que no hay proporcionalidad entre la deuda y el bien inmueble a

embargar. Esta circunstancia se produce con frecuencia respecto del IBI, ya que las cuotas de este impuesto que se derivan en aplicación de esta garantía son por lo general de un importe muy inferior al valor del inmueble afecto al pago impuesto, a no ser que éste se halle gravado con importantes cargas preferentes. Esta alteración exige que su solicitud se formalice a través de una resolución suficientemente motivada, que argumente de forma clara y meridiana. Esta exigencia persigue evitar que la Administración recurra al más sencillo y cómodo expediente de dictar una decisión administrativa discrecional que facilite la ejecución de otros bienes del responsable por afección, como pueden ser, por ejemplo, dinero en cuentas corrientes, salarios, etc., alterando la obligación de embargar sólo el bien afecto, alegando sin más una supuesta falta de proporcionalidad, con la finalidad evitar así la tramitación del procedimiento de embargo y alienación del bien inmueble afecto, más dificultoso y complejo.

A este respecto, es interesante lo manifestado en la sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de julio de 2000, sobre la existencia o no de un orden de prelación a seguir entre los responsables subsidiarios una vez declarado fallido el deudor principal. Ningún orden establece la ley, pero de acuerdo con el artículo 169 LGT, al primer responsable al que habrá que exigirle la deuda será al titular de un bien sobre el que recae la garantía real de la afección de bienes. Esta sentencia relaciona así la responsabilidad subsidiaria por adquirir bienes afectos (art 431.d

LGT) con el responsable subsidiario administrador societario (art. 43.1.a y 43.1.b), y establece que la responsabilidad del adquirente de bienes afectos “*no est[á] condicionada a que previamente se intente hacer efectiva la responsabilidad de los administradores*”.

Ante lo expuesto hasta aquí, no puedo sino reafirmarme en la ecléctica naturaleza del instituto estudiado. Como señala un sector de la doctrina⁶⁴ “*se trata de un auténtico derecho real, pero debe advertirse que el artículo 64 del TRLRHL no le atribuye, aparentemente, el tratamiento correspondiente a dicha naturaleza... La afeción se produce en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. Esta mención constituye una remisión a los preceptos de la LGT reguladores de la responsabilidad subsidiaria. En particular, supone la aplicación del procedimiento reglado en los artículos 174 y 176 de dicho texto legal. Aunque con una evidente incorrección desde el punto de vista técnico, ya que no nos encontramos ante una garantía personal sino real, dicha previsión supone un reforzamiento de las garantías de los adquirentes. Entre otras cosas, la exigencia de las deudas anteriores exige que el deudor principal sea declarado fallido por parte de la Administración*”.

⁶⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TERESA CARRASCAL, M., “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles” en GALÁN RUIZ, J.; PRIETO MARTÍN, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coords.), *Tributos Locales y Autonómicos*. Ed. Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 200.

3. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 TRLRHL:

2. Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.

Por su parte el artículo 12 del TRLHL establece que:

1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.

En otras palabras, tanto los procedimientos de gestión, inspección y recaudación de ingresos públicos de la Hacienda Local, como las facultades y prerrogativas a ejercitar en dichos procedimientos serán los previstos respecto de los ingresos de la Hacienda del Estado, de ahí que todo lo que aquí se ha expuesto en relación con la LGT y el RGR sea de rigurosa aplicación a las

Haciendas Locales, con las especialidades propias de la organización de la Administración Local. Así lo preconiza también el artículo 1.1 LGT:

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución.

Y en el mismo sentido se expresa el artículo 1.2 RGR, al remitirse al artículo 1 LGT.

Todo ello sin perjuicio del contenido propio de las ordenanzas fiscales locales, normas reglamentarias a las que el artículo 7.1.e) LGT otorga rango de fuente del ordenamiento tributario⁶⁵:

Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:

- a) Por la Constitución.
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

⁶⁵ El subrayado es mío.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Y lo reitera el apartado tercero de la Disposición Adicional cuarta LGT:

Disposición adicional cuarta. Normas relativas a las Haciendas Locales.

1. La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales.

2. Lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 32 de esta ley será aplicable a la devolución de ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados de deudas de notificación colectiva y periódica realizados a las entidades locales.

3. Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.

A su vez, los artículos 12.2 y 15 TRLRHL definen las ordenanzas fiscales como las normas reglamentarias de las entidades locales a través de las cuales éstas

adaptan la normativa tributaria estatal a su propia organización y funcionamiento, regulan sus tributos propios, acuerdan la imposición y supresión de tributos potestativos y ejercen la potestad reglamentaria tributaria que les es propia.

Artículo 15. Ordenanzas fiscales.

1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos.

2. Respecto de los impuestos previstos en el artículo 59.1, los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales.

3. Asimismo, las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

Cabe destacar que, en lo que se refiere a la afección de bienes, son muchas las entidades locales que regulan en sus ordenanzas fiscales los trámites mínimos a seguir, según la cuantía de la deuda perseguida, para poder declarar fallido a un deudor, declaración de fallido que, como he avanzado, es el primer trámite a seguir en el procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria para la aplicación de la afección de bienes.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 10 RGR, y en cuanto a las funciones de recaudación:

1. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación serán considerados agentes de la autoridad y tendrán las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Asimismo, podrán adoptar las medidas cautelares recogidas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previstas para el procedimiento de inspección.

2. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación podrán realizar actuaciones de obtención de información previstas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por lo que respecta a las funciones de gestión tributaria, en parecidos términos se expresan los artículos 60 y 61 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIT).

Ya he hecho constar con anterioridad que considero reduccionista circunscribir la afección a un hecho meramente recaudatorio, confrontando “acción recaudatoria” a “acción liquidadora”, pues si bien inicialmente la figura puede situarse en el ámbito recaudatorio, ya que en este ámbito se produce el impago del deudor, la declaración de fallido por la Administración y el acuerdo de iniciar el expediente de derivación de la deuda por afección. No obstante, se

comprueba inmediatamente que la figura va más allá, pues distinguiendo entre las funciones liquidadora y de recaudación integrantes de las potestades tributarias, el acto de derivación sería un acto en ejercicio de la función liquidadora de la Administración, en la medida en que la deuda derivada debe determinarse respecto del adquirente de bienes afecto para pasar a continuación a exigirle el pago. Evidentemente, se trata este último de un acto de liquidación que procede de actos recaudatorios previos, la declaración de fallido del deudor original y el acuerdo de inicio y tramitación del expediente de derivación. Ello da lugar a su vez al inicio de una nueva actuación recaudatoria, en período voluntaria y, posteriormente por la vía ejecutiva en caso de impago por parte del adquirente de los bienes afectos. La práctica de dos actos de naturaleza liquidadora, uno frente al deudor original y otro frente al adquirente de bienes afectos una vez producida la derivación, no impide considerar que, en su esencia, la obligación del contribuyente sea la misma que la obligación del adquirente del bien afecto.

De acuerdo con lo expuesto, para el cobro de sus ingresos públicos protegidos por la afección de bienes, la Hacienda local actuará siguiendo los mismos procedimientos y ejerciendo iguales potestades, facultades y prerrogativas que la Hacienda estatal para el cobro de los suyos. Como especificidades propias de la Hacienda local pueden destacarse en este momento, que varios tributos locales, entre ellos el IBI, se gestionan mediante padrón y que el órgano competente para dictar la providencia de apremio es la tesorería local, y también

para tramitar la derivación (RD 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional).

4. INGRESOS PÚBLICOS DE LA HACIENDA LOCAL GARANTIZADOS CON LA AFECCIÓN DE BIENES

Al inicio de este Capítulo se reproducía el artículo 79 LGT, cuyo apartado 1 prevé la afección de bienes. Los apartados 2 y 3 del mismo precepto, que reproducen lo que ya disponía la LGT de 1963 en su artículo 74, son aplicables a tributos que gravan transmisiones, adquisiciones o importaciones. Es decir, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los tributos aduaneros, ninguno de ellos objeto de recaudación por parte de la Administración tributaria local. A primera vista puede sorprender que no se incluyan entre los tributos que gravan las transmisiones y adquisiciones un Impuesto municipal, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sin embargo, debe recordarse que su hecho imponible no son las transmisiones o constitución de derechos reales, sino el incremento de valor de los terrenos que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier

derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos terrenos (artículo 104.1 TRLRHL).

De acuerdo con el artículo 79 LGT, los créditos tributarios garantizados son los de cualquier Administración territorial pública -Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales-, si bien únicamente los que recaen sobre tributos que graven las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes, como son los casos ya citados del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y los Impuestos aduaneros. En definitiva, la LGT limita esta garantía a los créditos tributarios correspondientes a los tributos que graven las transmisiones, no la renta aflorada con las mismas.

No obstante, no queremos desaprovechar la ocasión para aludir a la afección de bienes que sí tenía lugar en relación con el anterior y ya no vigente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, así como al cierre registral vinculado al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana limitado, en un principio, al municipio de Madrid.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos tuvo una larga tradición en nuestro sistema fiscal como tributo local, que arranca del RD de 13 de marzo de 1919, se consolida en el Estatuto Municipal de 1924 y se recoge posteriormente en la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de junio de 1945. El Texto articulado de esta Ley (Decreto 24 de junio de 1955) reguló este tributo en sus artículos 510 a 524, modificado posteriormente por la Ley 41/1975 de

Bases del Régimen Local y el Decreto 3250/1976 dictado en su desarrollo, pasando su regulación finalmente al Texto Refundido aprobado por el RD Legislativo 781/1986 (artículos 350 y siguientes). En concreto, el artículo 361 de este Texto Refundido establecía lo siguiente:

1. No podrá inscribirse en el Registro de la Propiedad ningún documento que contenga acto o contrato determinante de la obligación de contribuir por este Impuesto sin que se acredite por los interesados haber presentado en el Ayuntamiento correspondiente la declaración a que se refiere el artículo anterior.
2. El Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que la finca o fincas quedan afectadas al pago del Impuesto.
3. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago del Impuesto y, en todo caso, una vez transcurridos dos años desde la fecha en que se hubiese extendido.

Este precepto no tuvo continuidad ni en la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL), ni tampoco en el vigente TRLRHL. Mirando al pasado, esta previsión fue la envidia de los responsables municipales, en tanto que suponía una garantía de cobro de la que carecía el vigente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que, inexplicablemente, se levantaran grandes voces desde el municipalismo reclamando la instauración de nuevo de dicha garantía.

Los artículos 141 y 142 LRHL⁶⁶ ya establecían que la LRHL era simplemente supletoria del régimen financiero especial del que puedan llegar a disponer los municipios de Madrid y Barcelona⁶⁷. La Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid acertadamente optó no por recoger la afección, pues difícilmente podría justificarse su aplicación ya que, como hemos dicho, el hecho imponible de dicho impuesto no es la transmisión de inmuebles. Se decidió, en cambio, incorporar aquella obligación formal a las partes intervinientes en la transmisión inmobiliaria que cierra el acceso al Registro de la Propiedad en caso de incumplimiento, cierre que no preveía la LRHL para el resto de municipios, erigiéndose así entonces como el único municipio de España que disponía de dicho “privilegio” -hasta hace pocas fechas como se expone más adelante-. La Disposición Adicional Sexta de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid establece que:

Disposición adicional sexta. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el impuesto sobre el Incremento de Valor de

⁶⁶ Se corresponden con los artículos 160 y 161 del TRLRHL y mantienen la misma redacción.

⁶⁷ Artículo 141: El Municipio de Madrid tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en la presente Ley.

Artículo 142: El Municipio de Barcelona tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en la presente Ley.

los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Ayuntamiento de Madrid, sin que se acredite previamente, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente, haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la correspondiente declaración o comunicación.

Curiosamente no optó por la misma solución la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, a pesar de que estableció garantías en relación a otros impuestos, que la LRHL no preveía para el resto de municipios, como es, por ejemplo, la regulada en su artículo 50 en relación al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO), que establece

Artículo 50. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El pago de la cuota que resulte de la liquidación provisional del impuesto será condición necesaria para la obtención de la licencia de obras.

Otro ejemplo de garantía peculiar del municipio de Barcelona es la prevista en el artículo 98 de su Carta Municipal (Ley catalana 22/1998, de 30 de diciembre, de la Carta Municipal de Barcelona), de acuerdo con el cual:

En el marco de las relaciones de colaboración y coordinación de las Administraciones públicas, las empresas concesionarias del servicio de Inspección Técnica de Vehículos (ITV) deben exigir a los usuarios la acreditación del pago del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica y poner en conocimiento del Ayuntamiento los datos de los titulares de vehículos que no acrediten dicho pago.

Estos mecanismos, consistentes en exigir el efectivo pago ciertos impuestos municipales como requisito necesario para la obtención de la licencia de obras en el caso del ICIO o para poder acceder a la inspección obligatoria de los vehículos en el caso del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, contribuyen sin duda a reforzar la posición acreedora del Ayuntamiento de Barcelona para el cobro efectivo de estos dos impuestos.

Finalmente, cabe manifestar en este punto que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, extendió el mencionado “privilegio” que hasta el momento ostentaba únicamente el Ayuntamiento de Madrid, a todos los Ayuntamientos de España. Ello se llevó a cabo mediante la incorporación de un nuevo apartado al artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que regula los supuestos de cierre registral fiscal, es decir, la imposibilidad de inscripción en el Registro de la Propiedad si no se acredita el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias. En este caso, el nuevo apartado 5º garantiza que los Ayuntamientos tengan conocimiento, a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de la transmisión inmobiliaria, y así la Disposición Final Cuarta de la Ley 16/2012 establece que:

Disposición final cuarta. Modificación de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946.

Con efectos desde 1 de enero de 2013 se adiciona un nuevo apartado 5 en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946, con la siguiente redacción:

5. El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo.

En conclusión, de las previsiones expresas de la LGT, la afección de bienes no resulta aplicable en la actualidad, a ningún tributo local.

Por lo tanto, y por exigencia del principio de legalidad que rige en este ámbito, sólo en aquellos supuestos en los que exista una norma legal que lo prevea, la afección de bienes operará como garantía del cobro de algún ingreso público de la Hacienda local.

Este es el caso del IBI. Según el apartado 1 del artículo 64 TRLRHL

En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los

notarios⁶⁸ solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias.

Además del IBI, el único ingreso público local respecto de cuyo cobro la ley prevé la afección de bienes son las cuotas urbanísticas. El artículo 18.6 del Texto Refundido de la ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, establece que

Los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes de los apartados anteriores.

A ello hay que añadir lo dispuesto en el artículo 27.1 del mismo cuerpo legal, según el cual:

1. La transmisión de fincas no modifica la situación del titular respecto de los deberes del propietario conforme a esta ley y los establecidos por la

⁶⁸ Respecto a esta obligación de solicitud de información, CHECA GONZÁLEZ, C., *La reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales*, Ed. Aranzadi, 2003, pág. 84 señala que "La referencia a la solicitud de información por parte de los notarios, adolece de imprecisiones, ya que no se concreta a quién va a solicitar la información el notario, si al transmitente, o, por el contrario, al Ayuntamiento".

legislación de la ordenación territorial y urbanística aplicable o exigibles por los actos de ejecución de la misma. El nuevo titular queda subrogado en los derechos y deberes del anterior propietario, así como en las obligaciones por éste asumidas frente a la Administración competente y que hayan sido objeto de inscripción registral (...).

Respecto de las cuotas urbanísticas es preciso hacer dos puntualizaciones: a) En primer lugar, las diferencias de planteamiento que resultan en función de quien gestione el cobro de estas deudas, la entidad urbanística colaboradora o la propia Administración local, y b) la segunda se refiere a la diferente naturaleza de las garantías dependiendo de si se trata de cuotas de urbanización o de cuotas de conservación, pues, *strictu sensu*, sólo podemos hablar de afección de bienes en relación a las cuotas de urbanización, ya que respecto de las cuotas de conservación las posturas son discrepantes. Sin perjuicio de profundizar en esta cuestión más adelante, cabe adelantar aquí que un sector entiende que en el caso de las cuotas de conservación no se trata propiamente de afección de bienes, sino de la simple derivación de la acción administrativa de cobro a los responsables subsidiarios, mientras que según mi criterio ni tan siquiera se puede hablar de responsabilidad subsidiaria. Como se ve, orillo en este trabajo dos supuestos de marcado carácter accesorio, como son las deudas de comunidades de regantes y el reintegro de subvenciones, a los que haré una referencia muy breve más adelante⁶⁹.

⁶⁹ Vid. *Infra* Capítulo IV, epígrafe 2.1.

CAPÍTULO TERCERO. LA AFECCIÓN BIENES EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

1. DELIMITACIÓN DE ESTA GARANTÍA

Este trabajo se centra en el supuesto más frecuente de aplicación de la afección de bienes, la transmisión de la propiedad de un inmueble, aunque lógicamente lo que se expone cabe también aplicarlo a la transmisión de cualquiera de los restantes derechos cuya titularidad conlleva la realización del hecho imponible del IBI. De acuerdo con el tenor literal del artículo 61 TRLRHL estos otros derechos son la concesión administrativa, el derecho real de superficie y el derecho real de usufructo.

Tal y como señala DE MIGUEL CANUTO⁷⁰, para que tenga lugar el efecto de la afección del inmueble al pago del IBI es necesario que concurren dos requisitos: primero, que se produzca un cambio en la titularidad del derecho sobre el bien inmueble que constituye el hecho imponible del Impuesto y, segundo, que exista deuda pendiente en concepto de IBI.

Es necesario señalar que esta garantía rige independientemente de la forma que haya adoptado esa transmisión, es decir, el adquirente responderá del pago del

⁷⁰ DE MIGUEL CANUTO, E. *La afección en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, op. cit., pág. 39.

IBI pendiente tanto si la adquisición se ha producido *mortis causa* o *inter vivos* y al margen de su naturaleza onerosa o gratuita⁷¹.

Anteriormente, la afección en el IBI se reguló por la LRHL en su artículo 76 de la siguiente manera:

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

Este precepto y sus modificaciones posteriores han motivado abundante literatura jurídica e interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales, muchas de ellas contradictorias que, no obstante, con el tiempo han ido coincidiendo y uniformándose, fraguando, finalmente, en la actual redacción de los artículos 64 TRLRHL, 43.1.d y 79 LGT.

Toda esta evolución, los problemas que se plantearon doctrinalmente y los vaivenes jurisprudenciales con relación a la figura de la afección, serán objeto de detallado análisis en las páginas siguientes. De forma muy sumaria, la institución aquí estudiada se caracteriza en la actualidad por los siguientes aspectos ya,

⁷¹ SELMA PENALVA, V., “La afección de bienes en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*. Thomson Reuters, 2012, pág. 812.

finalmente, pacíficos y que serán analizados en profundidad a continuación en este capítulo.

En primer lugar, la afección de bienes es una garantía que se aplica con motivo de la modificación de la titularidad de los bienes o derechos gravados por el IBI.

Se trata en concreto de una garantía real (art. 79 LGT), puesto que el adquirente de la propiedad o del derecho real sobre un inmueble con deudas pendientes de IBI no responde con todos sus bienes, sino que su responsabilidad queda limitada al bien adquirido.

Para su aplicación es exigible la previa declaración de fallido del deudor originario, pues al adquirente de bienes afectos es, a su vez y según la propia LGT, un responsable subsidiario (art. 43.1.d LGT).

En cuanto al procedimiento a seguir, es el previsto para la derivación de la acción administrativa de cobro a los responsables subsidiarios, actualmente regulado en los ya transcritos artículos 174 y 176 LGT y 124 a 126 RGR. Es decir, declarado fallido el deudor principal -de forma total o parcial-, se debe dar trámite de audiencia al responsable por un plazo de quince días y, si procede, le seguirá la declaración de responsabilidad. El plazo máximo de duración de este procedimiento es de 6 meses.

Por lo que respecta a los conceptos que integran la deuda exigible, el Tribunal Supremo dejó claro que es la cuota tributaria inicialmente liquidada, sin que pueda extenderse a los recargos del período ejecutivo, ni a los intereses de

demora, aunque sí puede hacerlo, *ex* artículo 153 TRLRHL, al recargo que eventualmente haya establecido un área metropolitana⁷². En relación a la deuda derivable, la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de abril de 2003 aclara cuántos ejercicios son *derivables*, estableciendo que lo son todos aquellos que no estuvieran prescritos con el deudor originario.

Por otra parte, debe señalarse que dicha garantía no necesita de su constancia en el Registro de la Propiedad para su nacimiento ni para su efectividad.

Finalmente, cabe señalar que ha sido obra de la jurisprudencia la precisión de que no es necesaria la previa declaración de fallido de los adquirentes intermedios.

El establecimiento pacífico de estos caracteres ha sido fruto de una laboriosa tarea de decantación doctrinal y de diferentes resoluciones judiciales de las que, a su vez, se ha ido haciendo eco el legislador, de tal manera que podemos decir que la evolución de la regulación de la afección de bienes es en buena medida consecuencia de la evolución jurisprudencial sobre la misma.

El artículo 41 de la LGT de 1963 establecía

1. Los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer

⁷² Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1998.

el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación.

3. La derivación sólo alcanzará el límite previsto por la ley al señalar la afección de los bienes.

Y la afección de bienes en el IBI venía regulada en la LRHL, en su originario artículo 76, antes transcrito.

Del ambiguo redactado de estos dos preceptos no son de extrañar las dudas surgidas en su inicial aplicación, lo que dio lugar a una nueva redacción de este precepto, esta vez bajo el ordinal 65.1 LRHL, según el cual:

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

Esta nueva redacción mejora poco la anterior, si bien aclara dos cuestiones que venían causando cierta conflictividad. En primer lugar, ya no habla de “deudas tributarias y recargos pendientes”, sino de la afección de los bienes al pago de la totalidad de la “cuota tributaria”, lo que deja claro que la deuda exigible es exclusivamente la cuota tributaria que se liquidó en su momento, sin extender

la afección al recargo de apremio, ni a los intereses de demora. Por otra parte, muestra su preocupación por aquellos adquirentes que se veían sorprendidos al exigirles Administración tributaria municipal por afección el pago de las deudas de IBI que el anterior propietario había dejado impagadas una vez ya transcurrido tiempo tras la adquisición del inmueble. A tal efecto, muchos Ayuntamientos y otros entes locales que gestionan y recaudan este impuesto por delegación de los Ayuntamientos, ya han puesto a disposición de las notarías acceso telemático a sus bases de datos del IBI, para que directamente puedan consultar las deudas de IBI vinculadas al inmueble que se transmite. Cuando este acceso telemático directo no es posible, el transmitente deberá aportar un certificado de deudas, a no ser que la otra parte contratante le exima de ello, ya que la Administración Local competente no facilitará al adquirente dato alguno relativo a deudas del transmitente con carácter previo a la transmisión -o mejor dicho, no debería hacerlo-, sin contar con la autorización del transmitente, debido el carácter reservado de estos datos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95 LGT⁷³.

Posteriormente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, redactó de nuevo el artículo 65.1 LRHL en los siguientes términos:

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

⁷³ Otro tanto disponía el artículo 113 de la anterior LGT de 1963.

de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al párrafo tercero del artículo 54 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 16 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario.

Esta nueva redacción tampoco mejora mucho la anterior en lo que a la afección se refiere, si bien alude expresamente a que el régimen aplicable a la afección es el de la responsabilidad subsidiaria, con las características y requisitos que ello conlleva, es decir, previa declaración de fallido del deudor principal –principal diferencia entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria-, trámite de audiencia y derivación de la acción tributaria excluyendo recargos de apremio e intereses. Principalmente esta modificación recalca el deber de los notarios de informar al adquirente de las deudas de IBI existentes, añadiendo el vocablo “expresamente” en comparación con la anterior redacción.

Así mismo enfatiza el deber notarial de informar a los contribuyentes sobre sus obligaciones de presentar la correspondiente declaración catastral, cuestión que

entendemos no debería estar recogida en este precepto una vez producida la separación normativa entre la gestión tributaria y la catastral del IBI que llevaron a cabo, por un lado la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que modificó la LRHL, y por otro lado la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario - hoy Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por el RD Legislativo 1/2004, de 5 de marzo-, por lo que dicho deber notarial de informar a los contribuyentes sobre sus obligaciones de presentar la correspondiente declaración catastral, debería estar recogido en la normativa catastral y no en la normativa reguladora del IBI.

Cabe destacar que dicho precepto distingue la información sobre las deudas existentes del IBI, del instituto de la afección, pues la afección alcanza no sólo a las deudas existentes en el momento de la transmisión, también puede alcanzar a liquidaciones de IBI aún no aprobadas. Es el caso, por ejemplo, de futuras liquidaciones complementarias relativas a la finca transmitida correspondientes a ejercicios anteriores a la transmisión, que puedan llegar a aprobarse derivadas de una resolución de aumento de valor catastral que afecte a ejercicios anteriores (por aplicación del artículo 75.3 TRLRHL), o liquidaciones correspondientes al ejercicio de la transmisión pero que el Ayuntamiento aprobará en fechas posteriores a la misma, y que no recogen el certificado de deudas expedido en el momento de la transmisión, pero de las que tenga que responder en un futuro el adquirente si es declarado fallido el deudor principal.

Finalmente, el TRLRHL, en su artículo 64.1, establece el redactado hoy vigente, que no aporta ninguna novedad en relación al anteriormente mencionado, salvo la actualización normativa en la remisión que hace relativa a temas catastrales:

En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA AFECCIÓN DE BIENES EN EL IBI

2.1. No requiere constancia registral

La garantía a la que nos referimos ostenta un carácter legal y tácito⁷⁴, de forma que no se requiere publicidad ni inscripción alguna en un registro público para su constitución. Sin embargo, y a diferencia de lo que sucede en relación con la hipoteca legal tácita, el crédito tributario protegido por la figura que ahora nos ocupa cederá frente a los acreedores preferentes⁷⁵.

La anotación marginal del derecho de afección no aparece exigida en la normativa tributaria con carácter general, lo cual no obsta para que pueda hacerse constar en el registro correspondiente, tal y como recuerda el artículo 67.1 RGR. No obstante, esta anotación no presentará un carácter constitutivo, dado que la mencionada garantía surge por imperio de la Ley en el instante en que lo hace el crédito tributario objeto de protección⁷⁶.

En los infrecuentes casos en los que la afección es anotada, se producen unos efectos equiparables a la hipoteca legal expresa, puesto que posteriormente no

⁷⁴ DE MIGUEL ARIAS, S., “Las garantías reales del crédito tributario. Especial referencia al Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Tributos Locales*, núm. 104, 2012, págs. 57-78, pág. 57.

⁷⁵ SÁNCHEZ VEIGA, J.A. “Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente”. *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, Volumen I, 2002, pág. 176.

⁷⁶ VARONA ALABERN, J.E., y ARRANZ DE ANDRÉS, C., “¿Concede la afección legal del artículo 74 LGT un derecho de ejecución separada en la quiebra?”, *RDFHP*, núm. 257, 2000, pág. 558.

podrán practicarse nuevas inscripciones sin la previa constatación del cumplimiento de las obligaciones tributarias existentes (art 254.1 LH)⁷⁷.

En cuanto a la trascendencia de esa nota marginal, en términos generales el derecho de afección que acceda al Registro de la Propiedad gozará de preferencia respecto de los titulares de derechos reales inscritos con posterioridad y su caducidad no implicará, empero, la extinción del derecho de afección⁷⁸. Dicha caducidad, salvo prórroga, se producirá transcurridos cuatro años de su inscripción (art. 86 LH).

En este sentido, destaca la sentencia del TSJ de Galicia 221/1999 de 5 de marzo, que en relación al artículo 76 LRHL manifestaba *“Aduce la recurrente, apelando al principio de la buena fe registral, que como adjudicataria del bien, en ejecución de hipoteca inscrita en el Registro el 1 de octubre de 1992, ostentaba la condición de tercero protegido por la fe pública registral, y por tanto, la afección del inmueble al pago de la deuda tributaria no podía surtir efectos frente al adquirente de buena fe, lo que determinaba que la recurrente respondiera únicamente de la deuda correspondiente al año natural en que se ejercita la acción administrativa (1995) y el anterior (1994), como así disponía el art. 74 de la LGT, en virtud de la hipoteca legal tácita prevista en el art. 73 de dicha Ley (...) En resumen, la actora no es tercero, sino protagonista directo de la relación traslativa del dominio respecto de la que invoca las garantías ofrecidas por la Ley Hipotecaria (...) En definitiva, aún siendo inaplicable el art. 74 de la LGT, que excepciona al tercero registral, puede añadirse que aunque por hipótesis admitiéramos que lo fuera, incluso que su adquisición se hizo en la creencia de que los inmuebles estaban libres de cargas, buena fe que no cabe presumir ante la constatación de los asientos registrales, demostrativos de la efectiva existencia de diversos embargos, y del propio*

⁷⁷ DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B. “Capítulo IV del Título IP”, en GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C (dir.), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley Madrid, 2004, pág. 279.

⁷⁸ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 199.

*auto referido, debe afirmarse que la obligación de la que deriva la responsabilidad de la actora está configurada legalmente, con una publicidad notablemente superior a la que consagra el Registro de la Propiedad, la del art. 9.3 de la Constitución, por lo que tales obligaciones legales son inmunes a las omisiones del Registro, pues no tienen acceso a ellas*⁷⁹.

2.2. Derecho de reembolso

De acuerdo con el artículo 41.6 LGT

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

La existencia de este derecho no deriva solamente de este reconocimiento por parte del legislador tributario, sino que, tal y como pone de manifiesto NAVARRO EGEA⁸⁰, su fundamento lo encontramos en la propia institución de la responsabilidad. Afirma esta autora que *“la responsabilidad opera como un instrumento de garantía del crédito tributario y, en tales circunstancias, el responsable es un tercero que asume la deuda de otro sujeto provocando su enriquecimiento sin causa”*.

⁷⁹ El subrayado es mío.

En el mismo sentido se expresan, entre otras, las sentencias de los TSJ de Castilla-La Mancha de 18 de diciembre de 2000, de Galicia, de 16 de febrero de 2001 y de Cantabria de 25 de noviembre de 1997.

⁸⁰ NAVARRO EGEA, M. *El responsable tributario*. Iustel, Madrid, 2006, pág. 74.

Como afirma SELMA PENALVA⁸¹ se echa en falta en la legislación tributaria una mayor atención sobre el derecho de reembolso, pudiendo haberse establecido entre otros aspectos su definición y alcance, en lugar de efectuar únicamente una remisión genérica al Derecho Civil.

El derecho de reembolso, por aplicación analógica de algunos preceptos del Código Civil, como su artículo 1.838, alcanza a la cantidad total de la deuda, los intereses legales desde que se haya hecho saber el pago al deudor, los gastos ocasionados después de poner en conocimiento del deudor que ha sido requerido para el pago y los daños y perjuicios, cuando procedan.

Asimismo, cabe destacar, como ya ha hecho algún autor⁸², que el legislador únicamente establece que el responsable tiene derecho de reembolso frente al deudor principal, pero nada dice respecto del supuesto en el que, existiendo varios responsables, sólo uno de ellos pague la deuda tributaria. De acuerdo con ello, el responsable pagador no podría ejercitar el derecho de reembolso frente a los demás responsables no pagadores.

Finalmente queremos destacar que, a pesar del reconocimiento del derecho de reembolso por parte de la LGT, su efectivo cumplimiento no deja de ser teórico, pues las posibilidades que tiene el responsable o adquirente del bien afecto de

⁸¹ SELMA PENALVA, V., “La afectación de bienes en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*. Thomson Reuters, 2012, págs. 809-824, pág. 823.

⁸² NAVARRO EGEA, M. *El responsable tributario*, op. cit., pág. 19.

obtener su reintegro son muy limitadas, pues no cabe olvidar que el deudor principal ha sido declarado insolvente –fallido- por la propia Administración⁸³.

2.3. Compatibilidad con la hipoteca legal tácita.

La hipoteca legal tácita aparece regulada en el artículo 78 LGT, de acuerdo con el cual

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

La mayoría de la doctrina entiende que la hipoteca legal tácita presenta una naturaleza de índole real, es decir, confiere un derecho de persecución *erga omnes* contra el bien de que se trate (*ius persequendi*), con independencia de que el mismo esté ubicado en poder de terceros ajenos a la obligación garantizada. A esta

⁸³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Thomson Aranzadi, 2007, pág. 185, y MERINO JARA, I “*Acerca de la responsabilidad tributaria*”. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, nº 24, 2006, pág. 19.

característica se añade la preferencia de cobro de carácter absoluto frente a los restantes acreedores (*ius prelationis*)⁸⁴.

Respecto a esta característica también se observan contradicciones en la doctrina y la jurisprudencia. En algún caso aislado se ha llegado a manifestar que nos hallamos ante una simple preferencia de cobro o que sólo sería absoluta en el caso de concurrencia de varios créditos⁸⁵. Es más, algún pronunciamiento jurisprudencial ha afirmado erróneamente que el propietario del bien afectado por la citada hipoteca constituía un responsable subsidiario, por lo que su ejecución requería agotar el procedimiento de recaudación instado contra el deudor principal⁸⁶.

En consecuencia, y de acuerdo con el transcrito precepto, mientras las cuotas de IBI más cercanas en el tiempo estarán garantizadas por la hipoteca legal tácita y por el derecho de afección, las más lejanas sólo lo estarán por el derecho de afección. De ahí que, si bien podría ser compatible exigir esas dos anualidades más cercanas en el tiempo mediante la ejecución de la garantía de la hipoteca legal tácita y el resto de anualidades a través del derecho de afección, en la práctica tributaria local la ejecución de la hipoteca legal tácita en relación al IBI

⁸⁴ ARRANZ DE ANDRES, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E., “Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías”, en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*. Lex Nova. Valladolid, 2006, pág. 319.

⁸⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “*Las garantías del crédito tributario*”, REDF nº 30, 1981, pág. 199 y 200.

⁸⁶ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de julio de 1998.

cayó en cierto desuso⁸⁷, pues el derecho de afección abarca todos aquellos ejercicios, no sólo los dos últimos, que no hayan prescrito en relación al obligado principal. No obstante, últimamente he podido constatar un repunte de la exigencia simultánea de esos dos institutos, pese a la supuesta complicación procedimental de ese doble tratamiento de la deuda. Personalmente considero de gran interés la utilización simultánea de ambos institutos. En primer lugar, porque la hipoteca legal tácita se proyecta no sobre sólo la cuota tributaria, sino también sobre el resto de elementos accesorios de la deuda, en segundo lugar, porque la ejecución de la hipoteca legal tácita prescinde del farragoso trámite de la previa investigación de bienes del deudor y la posterior declaración de fallido, y, finalmente, porque en procesos concursales está expresa y pacíficamente aceptado el carácter de privilegio especial de los créditos sobre las deudas a las que se extiende la hipoteca legal tácita, mientras que ello no sucede respecto a las deudas a las que se extiende el derecho de afección. Ciertamente, hay sectores de la doctrina que también defienden que las deudas garantizadas con el derecho de afección tienen carácter de crédito privilegiado especial dada su naturaleza de garantía real. No obstante, si bien este carácter está ya reconocido judicialmente respecto de las cuotas de urbanización⁸⁸, no lo está respecto de los créditos tributarios en concepto de IBI.

⁸⁷ DE MIGUEL ARIAS, S., cit., pág. 61.

⁸⁸ Vid., infra Capítulo IV, epígrafe 2.1.

Pese a que el objeto de este trabajo no es la hipoteca legal tácita, garantía profundamente estudiada por la doctrina, no quiero dejar de exponer mis consideraciones respecto de dos aspectos de este instituto relacionados con la afección de bienes sobre los que la doctrina aún no se ha puesto de acuerdo.

El primero se refiere a los elementos de la deuda tributaria cubiertos por cada una de estas garantías. El artículo 58 LGT incluye expresamente dentro la deuda tributaria garantizada tanto la cuota tributaria, como el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre bases o cuotas a favor del Tesoro u otros entes públicos, excluyendo las sanciones tributarias. Puesto que la hipoteca legal tácita garantiza la deuda tributaria, a todos esos elementos se extiende dicha garantía. Por el contrario, uno de los rasgos característicos de la afección de bienes es que sólo alcanza a la deuda exigida en período voluntario (art. 41.3 LGT), rasgo que deriva del procedimiento previsto para hacerla efectiva, la derivación de responsabilidad.

En este sentido, buena parte de la doctrina afirma, en relación a la hipoteca legal tácita, que como los elementos de la deuda tributaria -cuota tributaria al margen- tienen un carácter accesorio, éstos deben tener un régimen similar al elemento principal al que se vinculan⁸⁹, por lo que son exigibles todos los elementos de la

⁸⁹ LOPEZ MARTÍNEZ, J. *Régimen tributario de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid 1994, pág. 184.

deuda⁹⁰. No obstante también ha habido voces discrepantes con esta postura, si bien han sido minoritarias⁹¹.

Cuestión distinta es la relativa a las costas procesales a las que se refiere el artículo 113 RGR, que aglutina bajo dicho término todos aquellos gastos cuyo origen se vincula al procedimiento de apremio. Considero que si bien el artículo 116.2 RGR establece que el producto obtenido en el procedimiento de apremio se aplica en primer lugar a las costas, y evidentemente la ejecución de una garantía, como es la hipoteca legal tácita, forma parte del procedimiento de apremio, el hecho de que en el listado del artículo 58 LGT las costas procesales no aparezcan definidas como deuda tributaria, impide que de la definición del artículo 78 LGT pueda desprenderse que la hipoteca legal tácita garantiza también las costas procesales. Cuestión distinta es que, por ejemplo, en el desarrollo de un procedimiento de apremio de ejecución de dicha garantía, el importe obtenido por la enajenación de un bien deba aplicarse primeramente a las costas procesales, pues ello derivaría de la propia mecánica procedimental del procedimiento de apremio y su regulación reglamentaria, pero no por el alcance de la propia hipoteca legal tácita.

⁹⁰ DE MIGUEL ARIAS, S., cit., pág. 63. STSJ Andalucía 25-4-2003, 26-2-2004, STSJ Cataluña 1 de marzo de 2001 y 22 de marzo de 2001.

⁹¹ SIERRA BRAVO, R. “*Comentarios a los artículos 36 y ss. RGR*”, en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XVI, Edersa, Madrid, 1983, página 120.

Es más, en el mismo sentido que ARRANZ DE ANDRÉS⁹², opino que cuando nos encontramos ante un tercer adquirente, es injusto que este sujeto tenga que satisfacer las cantidades derivadas de la falta de pago del deudor principal, si bien soy consciente que una interpretación gramatical de los preceptos mencionados hacen difícil la defensa de otra postura en relación a recargos e intereses, pero en cuanto a las costas sí es posible defender su falta de cobertura por la hipoteca legal tácita tal y como se ha expuesto.

Así pues, se puede defender pacíficamente que la hipoteca legal tácita no alcanza a las costas procesales, pero en cuanto a los elementos accesorios de la deuda tributaria, es complicado no defender que los recargos e intereses no son exigibles a través de la hipoteca legal tácita. Sin embargo, es posible una teoría que evitaría la opinión mayoritaria de que todos ellos son exigibles mediante la hipoteca legal tácita. El artículo 78 LGT se refiere al término “*deudas devengadas y no satisfechas*”, por lo que cabe analizar si en puridad se puede hablar de deudas devengadas respecto de los elementos accesorios de la deuda tributaria. El artículo 20 LGT parece reservar el término “devengo” a la obligación tributaria principal, pues nada se opone a que el legislador se hubiera referido al “devengo” como el momento de nacimiento de la deuda tributaria (en general, refiriéndose a todos sus elementos). Sin embargo el artículo 21.1 LGT al definir qué se entiende por “devengo”, se refiere expresamente al “nacimiento de la

⁹² ARRANZ DE ANDRÉS, C., *La hipoteca legal privilegiada de la Ley General Tributaria: aproximación jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 45.

obligación tributaria principal”, y esa obligación tributaria principal nos la define el artículo 19 LGT como aquella que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, es decir, el elemento principal de la deuda según el artículo 58 LGT, no los accesorios, de ahí que deuda devengada sólo puede ser la que deriva de la obligación tributaria principal, la cuota tributaria, y sólo a ella se extendería la hipoteca legal tácita. Pero dicho razonamiento tiene un escollo, que no es otro que la utilización del término “devengo” por parte del artículo 28 LGT al regular los recargos del período ejecutivo. Si bien los artículos 25 y siguientes LGT al regular las obligaciones tributarias accesorias huyen del término devengo -por ejemplo, al regular el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea- y utilizan el término “exigencia” en lugar de “devengo”. Respetan así lo establecido en el artículo 21 LGT que, como hemos dicho, reserva el término “devengo” para la obligación tributaria principal. No hace lo mismo el artículo 28 LGT que, al regular los recargos del período ejecutivo, establece que “los recargos del período ejecutivo se devengan...”, lo cual abriría claramente la puerta a la hipoteca legal tácita respecto de los recargos del período ejecutivo, pero no al resto de elementos accesorios de la deuda tributaria, los cuales “se exigen”, pero no se “se devengan”.

El segundo de los aspectos de la hipoteca legal tácita que quiero tratar, por su relación con la afección y por la falta de consenso en torno a él, es el que se refiere a la prescripción.

La vigente redacción del artículo 65 RGR, en relación con el artículo 78 LGT, pretendía acabar con las dudas sobre cuáles son las dos anualidades a las que se extiende la hipoteca legal tácita (“se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en periodo voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate”), aunque sigue habiendo defensores⁹³ de que el año en que se exige el pago es aquel en el que se inicia el procedimiento de apremio, si bien una oposición tan frontal a la redacción literal de la norma difícilmente puede tener recorrido ante los tribunales. Pero dicha redacción reglamentaria no ha acabado con la duda existente sobre la aplicabilidad de la prescripción al nuevo adquirente de un bien garantizado con la hipoteca legal tácita.

Me explico: ante una adquisición operada el año 2011 ¿es posible exigir a ese nuevo titular ya en 2016 las deudas por IBI de 2011 y 2010 en ejecución de la hipoteca legal tácita? La respuesta dependerá de cómo afecten a dicho

⁹³ GARCIA NOVOA, A. “Capítulo IV. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en la obra *La nueva Ley General Tributaria*, CALVO ORTEGA, R. (Director), Thompson Civitas, Madrid, 2004, pág. 356. GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A. “Las garantías del crédito tributario”, en la obra *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Serrera Contreras P.L.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 460. SIMÓN ACOSTA, E., “la hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en la obra *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, libro homenaje al profesor Doctor D. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1086. ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 179 a 181.

adquirente los actos de interrupción de la prescripción llevados a cabo por o contra el deudor originario.

Apunta la solución la ya mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2003, dictada en recurso de casación en interés de ley, que refiriéndose a la prescripción en relación al responsable por afección nos dice que:

“Desde este plano de la reipersecutoriedad, los problemas de la prescripción se verían reducidos prácticamente a la nada, puesto que al omitirse la exigencia de tener que llegar a la declaración de fallido (muy premiosa, a veces, en el tiempo) vendrían a coincidir los plazos de prescripción relativos al sujeto pasivo con los relativos al nuevo titular del bien afecto. Y es que, en el plano ahora indicado, es decir, en el de considerar al adquirente no como sucesor del sujeto pasivo sino como simple titular de un bien afecto, serían aplicables lisa y llanamente los artículos 64 y 66 de la LGT con respecto a ese nuevo titular y sin ningún tipo de vinculación respecto de los actos entendidos con el deudor principal, de manera que sólo podrían exigirse a aquél los últimos 4 años no prescritos y sin que tengan eficacia para él los actos interruptivos de prescripción para con el sujeto pasivo”.

Es decir, si no hay que declarar fallido al deudor originario -lo que sí se exige en el derecho de afección, pero no se exige en el caso de la hipoteca legal tácita- la prescripción empieza a contar desde que la hipoteca legal tácita pudo ser ejercitada, o sea, en el caso planteado antes, cuando se cumplan los dos requisitos: que se haya llevado a cabo la transmisión y que haya transcurrido el plazo del artículo 62.5 LGT para el deudor -plazos de pago de la providencia de apremio-. Suponiendo que el segundo requisito también se produce en el año de la transmisión, 2011, y dado que los actos interruptivos de la prescripción llevados a cabo con o por el deudor originario no le han afectado, en el año

2016 habrá ya transcurrido el plazo de prescripción de 4 años (art 66 LGT) y la hipoteca legal tácita ya no puede ejecutarse. Cualquier actuación con o por el anterior titular llevada a cabo con posterioridad a la transmisión del inmueble y al transcurso del plazo del artículo 62.5 LGT para con el deudor -los dos requisitos para proceder a la ejecución la garantía, de acuerdo con los artículos 168 LGT y 74.1, 74.4 y 74.6 RGR-, no debe afectar al nuevo titular, en lo que a la hipoteca legal tácita se refiere, pues de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 LGT, quien adquiere un bien garantizado con una hipoteca legal tácita, en relación a esa deuda garantizada, no es obligado tributario, pues no es ni responsable tributario, por lo que no le afectan las interrupciones llevadas a cabo con el obligado tributario (art. 68.7 LGT).

Dicho esto, la práctica tributaria diaria pone a prueba esta conclusión y obliga a analizar desde todos los ángulos la naturaleza jurídica de esta institución y, así, nos pueden surgir las siguientes preguntas: ¿es posible exigir la deuda garantizada mediante hipoteca legal tácita a quien ya no es propietario de una finca? ¿Es posible exigir al actual propietario de una finca la deuda garantizada mediante la hipoteca legal tácita de una transmisión anterior a aquella por la que ha adquirido la propiedad?, o ¿es posible exigir al actual propietario de una finca la deuda garantizada mediante la hipoteca legal tácita de dos transmisiones, la transmisión anterior a aquella por la que ha adquirido la propiedad, y la transmisión por la que ha adquirido la finca? Todas estas dudas se ven más claras con el siguiente caso práctico.

Juan vende una finca a María en el año 2011, estando pendiente el IBI de esa finca del año 2011 y el del 2010. Posteriormente María vende en el año 2012 la finca a Pedro, estando pendiente la deuda de IBI de esa finca de los años 2010, 2011 y 2012. Supongamos que nos encontramos en el año 2013. Las preguntas a hacernos son varias:

¿La administración puede requerir en el año 2013, y en ejercicio de la hipoteca legal tácita, el IBI de 2010 y 2011 a María? De acuerdo con lo antes expuesto no ha prescrito el derecho de la administración a ejercitar dicha hipoteca, pero María ya no es propietaria del inmueble, por lo que tratándose de una garantía real poco sentido tiene ejecutar una garantía real a quien ya no es titular del inmueble. Teniendo en cuenta que al ser una garantía real, sólo ese bien concreto responde de la deuda, el requerimiento de pago a María en ejercicio de la hipoteca legal tácita, si no es atendido, no tendría ninguna consecuencia para María, su simple incumplimiento tendría como consecuencia la finalización del procedimiento contra María, de ahí que dicho requerimiento al anterior propietario no es exigible a la Administración, aunque por prudencia o cortesía hacia el actual titular, en estos supuestos la Administración suele requerir al anterior titular (María) por si se decide voluntariamente a pagar la deuda.

¿La administración puede requerir en el año 2013 a Pedro, en ejercicio de la hipoteca legal tácita, las deudas por IBI de 2010, 2011 y 2012? De acuerdo con lo antes expuesto no ha prescrito el derecho de la administración a ejercitar dicha hipoteca y, por original que pueda parecer este planteamiento, es una ineludible

consecuencia derivada de los razonamientos de las respuestas a las dos anteriores preguntas, y no hallo respuesta legal alguna que no permita a la Administración ejercitar la hipoteca tácita derivada de la anterior transmisión (2010 y 2011) al actual titular del inmueble, y asimismo ejercitar la hipoteca legal tácita derivada de la última transmisión (2012) al actual titular del inmueble.

¿El IBI de 2011 forma parte de la hipoteca legal tácita correspondiente a la primera o a la segunda transmisión? De acuerdo con la anterior respuesta, es indiferente considerar el IBI del ejercicio 2011 como contenido en la hipoteca legal tácita de la primera transmisión o en la segunda, pues en ambos casos únicamente podrá ser exigido al actual titular del inmueble, tal y como se ha expuesto.

Este pequeño y sorprendente baño de realismo diario con el que se encuentran nuestras administraciones, nos demuestra que la realidad justamente está ahí para retorcer y forzar los márgenes que la doctrina ha ido perfilando en torno a la naturaleza jurídica de los diferentes institutos. Tan es así, que los Registros de la Propiedad son los primeros que manifiestan sus grandes dudas al respecto, cuando las administraciones locales pretenden anotar los correspondientes embargos ante el incumplimiento de pago de los requerimientos en ejercicio de la hipoteca legal tácita en casos como los aquí expuestos.

Procedo ahora a resumir las diferencias entre la hipoteca legal tácita y la afección de bienes.

En primer lugar, la hipoteca legal tácita, en tanto que garantía real, garantiza sólo el IBI del año de la transmisión y el anterior, sin embargo, la afección, en tanto que supuesto de responsabilidad subsidiaria con características propias de garantía real, permite derivar la deuda de IBI de todos aquellos años que no estén prescritos en relación al obligado principal.

Por otra parte, la hipoteca legal tácita no exige el agotamiento del procedimiento recaudatorio con el obligado principal, no exige su declaración fallido, ni el correspondiente trámite de audiencia previo a la declaración de derivación de responsabilidad, ni la exigencia del importe principal de la deuda en periodo voluntario, tal y como obliga la afección de bienes, sino que, de acuerdo con los artículos 168 LGT y 74 RGR simplemente procede la ejecución de la garantía mediante el correspondiente requerimiento ejecutivo de la deuda, correspondiente al año de la transmisión y al anterior e impagada en el plazo del artículo 62.5 LGT por el anterior titular, al actual titular del inmueble, requerimiento contra el que no cabe trámite de alegaciones, sino el correspondiente recurso de reposición en tanto que acto definitivo (art 14.2 TRLRHL).

Además, la hipoteca legal tácita no es un supuesto de responsabilidad, ni solidaria ni subsidiaria, simplemente es una garantía real, a diferencia de la afección de bienes, expresamente regulada como un supuesto más de responsabilidad subsidiaria, si bien con características propias diferentes del

resto de supuestos de responsabilidad, pudiendo decir que participa de las características propias de las garantías reales.

Otra diferencia consiste en que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria sólo puede ser exigido al responsable el importe principal de la deuda. En la hipoteca legal tácita, de acuerdo con el artículo 78 LGT, la expresión "deudas devengadas y no satisfechas", remite forzosamente al artículo 58.1 y 58.2 LGT según el cual la deuda tributaria está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, el interés de demora, los recargos del periodo ejecutivo, los recargos por declaración extemporánea, y otros recargos exigibles sobre bases y cuotas.

Finalmente es necesario reiterar en relación a la hipoteca legal tácita, lo que ya se dijo en relación al derecho de afección, esto es, que se no debe olvidar lo dispuesto en el artículo 168 LGT en relación a la proporcionalidad entre la deuda y el bien garante. Ello supone una alteración al principio de limitación de la responsabilidad del adquirente de bienes sujetos a la hipoteca legal tácita antes expuesto, si bien sujeto a dos grandes limitaciones, como ya se dijo en relación a la afección. La primera, cuando así lo solicita el interesado, no merece cautela alguna, pues si él lo solicita y se accede a su petición, se está actuando claramente a su favor, pero si éste no lo solicita, cuando es la propia Administración la que considera que no hay proporcionalidad entre la deuda y el bien inmueble a embargar, como suele ocurrir en el caso del IBI, al ser las deudas de IBI

generalmente de valor muy inferior al del inmueble, esta alteración debe reflejarse en una resolución claramente motivada que justifique claramente esa falta de proporcionalidad.

De acuerdo con lo expuesto, y dada la compatibilidad entre la hipoteca legal tácita y la afección de bienes, ante la transmisión de un inmueble con deudas de IBI pendientes, las administraciones tributarias suelen ejercitar la hipoteca legal tácita para el cobro de la deuda de las dos últimas anualidades, debido a su mayor sencillez, pues no requiere ni declaración de fallido del deudor, ni acto de derivación de responsabilidad, basta un simple requerimiento al adquirente (art. 74 RGR), y por la posibilidad de incluir los recargos e intereses, y en cambio se ejercita la afección de bienes para las deudas más antiguas que esos dos últimos años.

A esta cuestión se refiere la Consulta de la Dirección General de Tributos nº V26714-19 de fecha 30 de septiembre de 2019, que afirma lo siguiente: *“La afección regulada en el artículo 64 del TRLRHL es compatible con la hipoteca legal tácita del artículo 78 de la LGT. En virtud de la hipoteca legal tácita la garantía solo se extiende a la deuda del IBI correspondiente al año en que se exija el pago y la inmediata anterior, mientras que el derecho de afección se extiende a todas las deudas del IBI pendientes de cobro de ejercicios no prescritos.*

En el caso de transmisión de la titularidad de los derechos constitutivos del hecho imponible, opera, por una parte, la garantía de afección real del bien transmitido. La calificación al adquirente del derecho constitutivo en cada caso del hecho imponible del IBI que realiza la

LGT y, por remisión, el TRLRHL, como responsable tributario, implica la necesidad de declaración de fallido del deudor principal y la exclusión de los intereses de demora y del recargo de apremio, así como la tramitación del procedimiento establecido en el artículo 176 de la LGT en el que se declare la responsabilidad del adquirente, notificándose al mismo.

Ahora bien, también resulta aplicable la garantía de hipoteca legal tácita del artículo 78 de la LGT. Para la ejecución de esta garantía el artículo 74.4 del RGR establece que, si bien pertenece a persona distinta del obligado tributario, se comunicará a dicha persona o entidad el impago del importe garantizado, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT, ponga el bien a disposición del órgano de recaudación, salvo que pague la cuantía debida. Por tanto, en el caso de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la declaración de fallido del deudor principal ni la declaración de responsabilidad, ya que no se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria, sino una garantía real de crédito tributario.

Para proceder a la ejecución de la garantía de la hipoteca legal tácita, tal como dispone el artículo 74.1 del RGR, basta que el obligado al pago no haya satisfecho la deuda tributaria del IBI a la que se extiende tal garantía en el periodo voluntario de pago establecido por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.3 de la LGT, que se haya iniciado el procedimiento de apremio contra el mismo y que este tampoco pague el importe de la deuda en el plazo del artículo 62.5 de la LGT. Una vez transcurrido este último plazo, el órgano de recaudación competente comunicará tal circunstancia a la persona o entidad titular del bien, requiriéndole para que en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT pague la deuda o ponga el bien a disposición del órgano de recaudación.

Así pues, en caso de transmisión del bien afecto, se podrá activar para el pago la hipoteca legal tácita y/o la derivación de responsabilidad subsidiaria por afectación de bienes. Ahora bien, en el primer caso se circunscribirá al año en que se exija el pago y el inmediato anterior, con los recargos en intereses que correspondan, y en el segundo caso todos los años no prescritos por el principal de la deuda.

Como corolario, por su claridad, se transcribirán los últimos párrafos de otra Consulta de la DGT de 16-4-2018, que resume los rasgos básicos y diferenciadores entre la hipoteca legal tácita y la afectación de bienes.

La afectación regulada en el artículo 64 del TRLRHL es compatible con la hipoteca legal tácita del artículo 78 de la LGT. En virtud de la hipoteca legal tácita la garantía solo se extiende a la deuda del IBI correspondiente al año en que se exija el pago y la inmediata anterior, mientras que el derecho de afectación se extiende a todas las deudas del IBI pendientes de cobro de ejercicios no prescritos.

En el caso de transmisión de la titularidad de los derechos constitutivos del hecho imponible, opera, por una parte, la garantía de afectación real del bien transmitido. La calificación al adquirente del derecho constitutivo en cada caso del hecho imponible del IBI que realiza la LGT y, por remisión, el TRLRHL, como responsable tributario, implica la necesidad de declaración de fallido del deudor principal y la exclusión de los intereses de demora y del recargo de apremio, así como la tramitación del procedimiento establecido en el artículo 176 de la LGT en el que se declare la responsabilidad del adquirente, notificándose al mismo.

Ahora bien, también resulta aplicable la garantía de hipoteca legal tácita del artículo 78 de la LGT. Para la ejecución de esta garantía, el artículo 74.4 del RGR establece que si el bien pertenece a persona distinta del obligado tributario, se comunicará a dicha persona o entidad el impago del importe garantizado, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT, ponga el bien a disposición del órgano de recaudación, salvo que pague la cuantía debida. Por tanto, en el caso de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la declaración de fallido del deudor principal ni la declaración de responsabilidad, ya que no se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria, sino una garantía real del crédito tributario.

Para proceder a la ejecución de la garantía de la hipoteca legal tácita, tal como dispone el artículo 74.1 del RGR, basta que el obligado al pago no haya satisfecho la deuda tributaria del IBI a la que se extiende tal garantía en el período voluntario de pago establecido por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.3 de la LGT, que se haya iniciado el procedimiento de apremio contra el mismo y que este tampoco pague el importe de la deuda en el plazo del artículo 62.5 de la LGT. Una vez transcurrido este último plazo, el órgano de recaudación competente comunicará tal circunstancia a la persona o entidad titular del bien, requiriéndole para que en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT pague la deuda o ponga el bien a disposición del órgano de recaudación.

En conclusión, para que la Administración tributaria pueda exigir la deuda tributaria del IBI al nuevo titular del bien inmueble, en virtud de la garantía de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la previa declaración de fallido del obligado al pago, ni la declaración de responsabilidad de aquél”.

3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA AFECCIÓN DE BIENES EN EL IBI

3.1. Evolución jurisprudencial

En su sentencia de 9 de abril de 2003, el Tribunal Supremo fijó la doctrina legal sobre la afección de bienes en el IBI, de gran relevancia para la Hacienda municipal, en el sentido de que no se consideran prescritas para el adquirente de un inmueble las deudas del IBI que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo, y que los actos interruptivos de la prescripción frente al sujeto pasivo también pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular adquirente. En esta sentencia, dictada en recurso de casación en interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Reus, el Tribunal Supremo sitúa claramente el instituto jurídico de la afección de bienes en el plano de la responsabilidad tributaria (responsabilidad personal).

Pocos meses después, se publicó un comentario a esta sentencia con el título “Avanzando en la delimitación de la derivación de responsabilidad por afección de bienes inmuebles”⁹⁴, título que considero sugerente ya que refleja de forma fidedigna la evolución de la institución objeto de este trabajo, es decir, un progresivo y lento avance en su delimitación que, de momento, y por lo que al

⁹⁴ BAGES GIRONÉS, J. “Avanzando en la delimitación de la derivación de responsabilidad por afección de bienes inmuebles” *Tributos Locales*, nº 31, 2003, pág. 77 y ss.

La autora era la letrada del Ayuntamiento de Reus, que planteó el recurso de casación en interés de ley.

Tribunal Supremo se refiere, dio un nuevo paso con su sentencia de fecha 24 de enero de 2004, en la que establece como doctrina legal que no es necesaria la previa declaración de fallido de los adquirentes intermedios para poder aplicar la afección de bienes al último adquirente del bien, acercando este instituto a su calificación, esta vez, como garantía real. En su momento fui el promotor de esta doctrina legal al plantear como letrado el recurso de casación en interés de ley, cuya estimación dio lugar a esta sentencia.

Es conveniente reiterar que en este trabajo hago referencia al supuesto más frecuente de aplicación artículo 64 TRLRHL, la transmisión de la propiedad del inmueble, en el bien entendido de que todo lo expuesto también es aplicable a los supuestos de transmisión de cualquiera de los demás derechos a los que se refiere el artículo 61 TRLRHL al formular el hecho imponible del IBI.

La última sentencia de 24 de enero de 2004 mencionada puso, hasta el momento, el colofón a la evolución sufrida por la institución de la afección en el ámbito de las Haciendas Locales, aclarando que no es necesario declarar fallidos a todos los adquirentes intermedios de un inmueble, al deberse declarar fallido sólo a aquel que ha acumulado la deuda de IBI que se persigue, para poder después derivar la deuda al actual titular del inmueble.

Hasta llegar a estas dos últimas fijaciones de doctrina legal por parte del Tribunal Supremo, la evolución doctrinal sobre la afección de bienes ha tenido un largo recorrido que ha dado lugar a numerosos pronunciamientos judiciales enfrentados, considerando unos la afección como un supuesto de

responsabilidad, mientras otros la configuraban como un caso de “reipersecutoriedad”. En este sentido, parte de la doctrina jurisprudencial ha abogado por señalar que no es posible identificar la afección real con la figura de la responsabilidad tributaria, en el sentido de que el adquirente de bienes inmuebles afectos al pago del IBI sólo responde de la deuda hasta el máximo del valor total del inmueble adquirido y, no obstante, el responsable responde de las deudas a título universal con todo su patrimonio. Como he dicho, la jurisprudencia más reciente sobre el tema⁹⁵ coloca en una posición idéntica al adquirente de bienes afectos y al responsable tributario, si bien con especialidades, identificando ambas figuras con base en lo establecido por la propia LGT, que en su artículo 43.1.d) señala que serán responsables subsidiarios

(...) los adquirentes de bienes afectos por la ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.

Como he avanzado anteriormente, desde la vigencia de la LRHL, con su originario artículo 76 y modificaciones posteriores antes mencionadas, ha habido abundante literatura jurídica e interpretaciones jurisprudenciales contradictorias al respecto. Con el tiempo, no obstante, han ido confluyendo, de manera que actualmente se puede decir que esta institución se caracteriza

⁹⁵ Vid. Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 15 de julio de 2005. Contrariamente la Sentencia del TS de 24 de enero de 2004 acerca la afección de bienes a las garantías reales.

principalmente por los aspectos ya pacíficos antes referidos de forma muy sintética⁹⁶. Esta evolución se expone a continuación.

3.2. Requisitos de aplicación

3.2.1. Previa declaración de fallido.

La declaración de fallido no es el primer elemento del *iter* procedimental de la afección, aunque sí el primero que merece detenernos en su estudio. Cronológicamente no es el primer paso, ya que previamente hay que exigir que las liquidaciones y providencias de apremio estén correctamente notificadas al obligado al pago.

La exigencia de la previa declaración de fallido queda clara con el redactado establecido en el segundo párrafo del artículo 41.5 LGT, como también lo hace el art. 176 LGT) en relación con el procedimiento a seguir, al disponer:

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

⁹⁶ Ver *supra* Epígrafe 1. DELIMITACIÓN Y CARACTERÍSTICAS DE ESTA GARANTÍA de este Capítulo III.

Téngase en cuenta que la LGT considera al adquirente de bienes afectos como una clase de responsable subsidiario, de acuerdo con el artículo 43.1.d LGT.

A nivel judicial, el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 1 de febrero de 1995, seguida posteriormente por otros pronunciamientos⁹⁷, manifestó que *“el adquirente de bienes afectos está, respecto a la deuda tributaria garantizada por ellos, en una posición subordinada al deudor principal, más próxima, aunque su situación no sea la de un verdadero responsable del tributo, a la del responsable subsidiario que a la del solidario”*, de ahí que esa declaración de fallido del deudor principal sea un requisito indispensable.

Superando esta doctrina, la actual redacción del artículo 64.1 TRLRHL dispone taxativamente que en la afección de bienes prevista para el IBI se debe aplicar el régimen establecido para los responsables subsidiarios. El artículo 43.1.d) de la vigente LGT da una nueva vuelta de tuerca declarando que los adquirentes de bienes afectos son responsables subsidiarios, es decir, a diferencia de lo que venía manifestando nuestro Tribunal Supremo, el adquirente de bienes afectos es un verdadero responsable, no simplemente alguien en situación parecida a la del responsable subsidiario⁹⁸, si bien con las especialidades previstas en el

⁹⁷ Entre otros STS de 19 de julio de 2002, SSTSJ Cataluña de 27 de enero de 2004, 25 de enero de 2001, 21 de septiembre de 1999, 6 de abril de 1999, 26 de marzo de 1998, 15 de septiembre de 1997, y 16 de septiembre de 1996, STSJ Comunidad Valenciana de 26 de febrero de 2002, STSJ Madrid de 24 de diciembre de 2001, SSTSJ Andalucía de 25 de julio de 2003, 10 de diciembre de 2001, 28 de septiembre de 2001, y 11 de junio de 1999, STSJ Castilla-La Mancha de 21 de mayo de 2001, y SSTSJ Islas Baleares de 30 de abril de 1996 y 22 de marzo de 1996.

⁹⁸ DE MIGUEL CANUTO, E., *La afección en el Impuesto sobre bienes inmuebles*, cit., pág. 54 *“Legamos así a que el adquirente del inmueble afecto no responde con todos sus bienes, sino sólo con el bien*

artículo 79 LGT. La principal especialidad es, sin duda, el alcance de su responsabilidad, que se limita únicamente a los bienes afectos adquiridos y no alcanza a todo su patrimonio.

A pesar de lo expuesto, y como muestra de que llegar al punto en que hoy nos encontramos no ha sido un camino pacífico, aún ha habido pronunciamientos judiciales posteriores a la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1995⁹⁹ que contradicen la exigencia de la previa declaración fallido. Bien es cierto que muchos de ellos se refieren a situaciones anteriores a la entrada en vigor de la actual redacción de los artículos 64.1 TRLRHL y 43.1.d LGT, por lo que deben entenderse plenamente desactualizado, dada la regulación actualmente vigente.

Uno de estos pronunciamientos es la sentencia 226/2004, de 26 de febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Málaga), contrariando lo establecido por la misma Sala en sentencia de 25 de julio de 2003, afirmando que “(...) *el contenido del art. 76 de la Ley 39/1988 responde a la naturaleza de un derecho real de garantía establecido para afianzar el cumplimiento de deudas tributarias en el IBI, cuya naturaleza difiere sustancialmente de la institución del responsable solidario y subsidiario*

adquirido, y a que es preceptiva para la derivación la previa declaración de fallido del sujeto pasivo. Por razón de lo primero unos subrayan que el adquirente no es responsable subsidiario; y, en atención a lo segundo, otros dicen que la posición del adquirente está “próxima” a la del responsable subsidiario”.

⁹⁹ Si bien, como no podía ser de otra manera, con posterioridad a la STS de 1 de febrero de 1995, la mayoría de tribunales españoles siguieron su postura, exigiendo la previa declaración de fallido. Así, entre otras, SSTSJ Baleares 10 de mayo de 1995, 30 de abril de 1996, y 28 de febrero 1997 y SSTSJ Cataluña 16 de septiembre de 1996 y 22 de diciembre de 1999.

(...). La derivación de la acción administrativa contra los bienes afectos no es otra cosa que la notificación de la liquidación pendiente del pago al tercero titular del bien afecto al cumplimiento de la deuda, para que, tomando conocimiento de dicha situación, esté en situación de evitar la ejecución de dicho bien para proceder al cobro de lo impagado. No es necesario ultimar el procedimiento de apremio frente al deudor principal, declarándolo fallido, sino que es posible dirigirse al tercer poseedor una vez agotados los plazos de recaudación en período voluntario y en vía de apremio frente al deudor principal sin que éste proceda a satisfacer el importe de la deuda tributaria”.

Afortunadamente, en cuanto al alcance de la responsabilidad, esta misma sentencia afirma con más acierto que *“no sólo debe comprender el importe de la anualidad corriente y la inmediata anterior a la de su adquisición, sino el pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes. Por el contrario, no se extiende al recargo de apremio y a los intereses de demora”.*

En este erróneo sentido que he expuesto, también se encuentran, entre otras, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Valladolid) de 3 de julio de 2002, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 8 de octubre de 2001, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de noviembre de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 24 de mayo de 2000 y de 30 de noviembre de 2000, o la resolución del TEAC de 9 de julio de 1999, sentencias todas ellas que fundamentan su postura en que la afección de bienes no es un caso de responsabilidad, sino de garantía real.

La declaración de fallido no es un simple acto de trámite. Es necesaria una diligente averiguación de bienes del deudor principal, pues la declaración de fallido que sea disconforme a Derecho, por ejemplo, por falta de una persecución diligente de los bienes del contribuyente¹⁰⁰, invalida cualquier posterior actuación derivada de la incorrecta declaración de fallido. La garantía que supone la afección de bienes no está reñida con la exigencia de eficacia a las Administraciones Públicas¹⁰¹. Es exigible haber agotado el procedimiento de apremio para con el sujeto pasivo del IBI y, una vez agotado ese procedimiento sin resultado alguno¹⁰², se podrá declarar fallido al sujeto pasivo. La garantía despliega sus efectos desde el instante del resultado infructuoso del procedimiento recaudatorio contra el sujeto pasivo, dando lugar a la declaración de fallido¹⁰³ y a la derivación de responsabilidad. Ahora bien, la garantía acompaña a la obligación tributaria desde el instante de su nacimiento. A este respecto, cabe señalar que el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencia de 21 de diciembre de 2007 también ha admitido la posibilidad de que

¹⁰⁰ Sentencia del TSJ de Valencia 739/2000, de 28 de abril.

¹⁰¹ En sentido contrario la sentencia del TSJ de Cataluña de 19-10-2000 afirma que *“debe destacarse que la actora, aunque critica la indagación llevada a cabo por la autoridad tributaria, no ha sido capaz de señalar bienes de las empresas fallidas, pese a su notorio interés en hacerlo”*.

¹⁰² El TEAC afirma en su resolución de 20-11-1996 que es ajustada a derecho una declaración de insolvencia, aunque exista reconocido en sentencia civil un crédito de un tercero hacia el sujeto pasivo, pues la Administración no tiene legitimación para instar la ejecución de dicha sentencia. Criterio que no comparto, pues en la práctica he podido asistir a la aplicación de la acción subrogatoria del artículo 1.111 del Código Civil, en actuaciones recaudatorias.

¹⁰³ *“No es indispensable que el deudor se coloque en situación de insolvencia total, basta con que sus bienes no sean suficientes para satisfacer a sus acreedores”* (sentencia TS 10-9-2001).

el responsable recurra la declaración de insolvencia si considera que no se ha declarado correctamente. Asimismo, de conformidad con la doctrina del TEAC¹⁰⁴, el responsable subsidiario podrá oponer la existencia de bienes o derechos realizables del deudor principal en la tramitación del procedimiento de derivación, teniendo en cuenta que no basta la mera alegación de esta circunstancia, sino que se le requerirá para que la acredite.

Si bien las resoluciones judiciales siempre se refieren a una “previa” declaración de fallido, ¿podrían dictarse simultáneamente la declaración de fallido y el inicio del trámite de derivación? No ve obstáculo alguno la sentencia del TSJ de Galicia de 5 de marzo de 1999, si bien según otra jurisprudencia la declaración de fallido ha de preceder al acto de derivación¹⁰⁵.

Personalmente considero que el término “previa” no admite dudas y por ello debe respetarse la secuencia procedimental marcada por la LGT. El artículo 176 LGT literalmente prevé:

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Resolución de 1 de marzo de 2006.

¹⁰⁵ Por ejemplo, Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1996, y Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de septiembre de 1997.

¹⁰⁶ El subrayado es mío.

Y el artículo 41.5 LGT establece

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.¹⁰⁷

En este sentido, el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de septiembre de 2013 afirma “(...) *al ser supuesto de responsabilidad subsidiaria, para su declaración y de conformidad con el artículo 37.4 de la Ley 230/1963, se exige el seguimiento de un procedimiento con la aprobación de "un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance"*, que se encuentra integrado dentro del procedimiento recaudatorio, ya que el mismo tiene como finalidad el cobro de aquellas deudas en el que el deudor ha sido declarado fallido en un procedimiento recaudatorio anterior [...] *El expediente de derivación de responsabilidad se abre en vía recaudatoria tras la declaración de fallido del deudor principal [...] lo que impide aplicar a esta fase preceptos de la vía de gestión tributaria.*”

Además, en este sentido hay que tener la previsión del artículo 62.3 RGR:

La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en éste en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente.

¹⁰⁷ El subrayado es mío.

De esta manera, en el caso de que un sujeto, al recibir la comunicación del inicio del procedimiento de derivación y el correspondiente trámite de audiencia, comprueba que la declaración de fallido ha sido acordada, pero no consta anotada en el Registro Mercantil, podrá alegar este defecto formal al accionar contra la derivación. Una declaración de fallido acordada simultáneamente con el acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad, dará lugar inevitablemente a que la notificación del acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad se reciba antes de que la declaración de fallido conste convenientemente anotada en el Registro Mercantil, por lo que la alegación de dicho defecto formal en el correspondiente trámite de audiencia deberá dar lugar a su estimación. Todo ello sin perjuicio de su posible ulterior subsanación.

Así pues, ya sea por el tenor literal de los artículos 41.5 y 176 LGT, o por la imposibilidad de cumplir las formalidades exigidas si se adopta simultáneamente el acuerdo de declaración de fallido y el inicio del trámite de derivación, esta simultaneidad debe evitarse si no se quiere dilatar y complicar el procedimiento.

Interesante es la problemática que se plantea cuando el bien inmueble transmitido pertenecía a varios cotitulares, supuesto muy frecuente si los transmitentes son cónyuges en régimen de separación de bienes o una sociedad de gananciales. La situación quizás más clara de cotitulares por partes indivisas es el caso de matrimonios en régimen de separación de bienes, en los que lo

habitual es que cada cónyuge sea propietario de un 50 por ciento indiviso de la finca.

En estos casos, algunas administraciones interpretaron erróneamente que una vez declarado fallido uno de los propietarios, antes de derivar la deuda al adquirente hay que exigir la deuda al otro cotitular en período voluntario.

Pero acertadamente ya estableció la sentencia del TSJ de Cataluña de 6 de septiembre de 2002¹⁰⁸ que: *"(...) es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que sostiene que lo esencial para que la Hacienda Pública pueda hacer efectivo su derecho al cobro sobre los bienes afectos es que haya agotado sin éxito la acción recaudadora contra los sujetos pasivos, declarándolos fallidos, con la consecuente derivación de la responsabilidad ajustada a los requisitos y garantías legales (Stas. 18.12.1998, 1.2.1995 y 20.11.2000).*

CUARTO.- El art. 65 de la Ley de Haciendas Locales preceptúa que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, entre otras, las personas físicas que sean propietarias de bienes inmuebles gravados. El art. 34 de la Ley General Tributaria dispone que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinaría que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario. El art. 37.5 de la propia Ley específica que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal " y de los demás responsables solidarios". Reitera lo dicho el art. 12 del Reglamento General de Recaudación, cuyo párrafo 2 aclara que la responsabilidad solidaria

¹⁰⁸ El subrayado es mío.

alcanza a la totalidad del importa exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria. El art. 14 del referido Reglamento detalla las circunstancias que deben concurrir para que los responsables subsidiarios estén obligados al pago de las deudas tributarias. La primera de ellas consiste en que los deudores principales y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los arts. 163 y siguientes de este reglamento. Ciertamente, la responsabilidad por desviación de la acción tributaria prevista por el art. 41 de la Ley General Tributaria para los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria no es estrictamente una responsabilidad subsidiaria. Pero sólo puede hacerse efectiva cuando la deuda no se pague- de modo voluntario o forzoso- por el deudor directo. Siendo en este caso deudores directos ambos propietarios proindiviso de la finca".

Es decir, la exigencia de la deuda de IBI al otro cotitular no es un acto de derivación de responsabilidad, no estamos ante responsables solidarios, los dos son deudores directos solidariamente obligados. Por ello, si el deudor cotitular al que se exige la deuda no paga, haya o no división de la deuda (art. 35.7 LGT)¹⁰⁹, la Administración, sin necesidad declararlo fallido, reclamará la deuda,

¹⁰⁹ “La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”.

El subrayado es mío.

en el estado en que se encuentre, al otro cotitular, que es un sujeto pasivo obligado de forma solidaria, no un responsable solidario, y si este último tampoco paga se podrá ya declarar fallidos a los dos deudores directos y derivar la deuda al adquirente. Así pues, en los casos de cónyuges en régimen de separación de bienes cotitulares de un mismo bien y otros casos de cotitularidad no existen responsables solidarios, sino solidaridad de obligados principales (art 35.7 LGT). Algunas sentencias -muchas en mi opinión y por desgracia- defienden que en el caso de cotitularidad de bienes en el IBI se trata de obligaciones tributarias independientes, ya que entienden que no se realiza de forma conjunta un solo hecho imponible, sino que se dan tantos hechos imponibles simultáneos como copropietarios hay, lo que da lugar a otras tantas obligaciones tributarias independientes. Por ello no resulta aplicable el artículo 35.7 LGT y, por lo tanto, procederá liquidar tantos IBI como copropietarios existan, de manera que, si uno de ellos no paga, nada se podrá exigir a los restantes copropietarios y se podrá derivar su porcentaje de la deuda al nuevo

adquirente sin más¹¹⁰. Considero esta interpretación gravemente errónea, aunque existe una clara división al respecto en la doctrina¹¹¹.

En conclusión, se trata de un caso de obligados principales solidarios, no de responsabilidad solidaria, y, por tanto, ni siquiera hay que realizar el trámite de alegaciones y derivar la deuda al otro cotitular, sino que, sencillamente, como obligado principal solidario, si el cotitular al que se exige la deuda no la paga, en cualquier momento se puede exigir la deuda al otro u otros cotitulares. Posteriormente, y una vez declarados fallidos todos los cotitulares, se podrá derivar la deuda al adquirente.

¹¹⁰ STSJ de Valencia de 1-2-2001, SSTS de 8-11-1996 y 30-4-1998, STSJ de Madrid de 4-7-1995. Según esta última: *“En este sentido, la doctrina de nuestros tribunales resalta la obligación de girar tantas liquidaciones tributarias como adquirentes tengan los terrenos gravados. Dichas liquidaciones que, en todo caso, habrán de ser parciales, se deben notificar a los distintos sujetos pasivos, aun cuando sólo uno de los adquirentes hubiese presentado una única declaración del impuesto en la que habría consignado como adquirentes su nombre con la coletilla “y otros”. La justificación de esta actuación la encuentran nuestros tribunales en que la Administración dispone de base informativa suficiente, para conocer quiénes son esos otros adquirentes y a cuánto asciende su porcentaje de titularidad”*.

¹¹¹ LÓPEZ LÓPEZ, H., “Aspectos controvertidos en la regulación de la pluralidad de obligados tributarios en el mismo presupuesto de una obligación (art. 35.6 LGT)” en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2010, Tomo I, págs. 853-870, pág. 868. *“la regla general es la mancomunidad. La excepción a esta regla es la aplicación del régimen de la solidaridad cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular. Y la excepción a la excepción de la regla general es la aplicación de la regla de la mancomunidad para aquellos casos en los que, a pesar de que la Administración sólo conoce la identidad de un titular, éste facilita los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”*. ZEJALBO MARTÍN, J., “Notas críticas sobre la división del IBI y la posible responsabilidad solidaria de los cotitulares”, *NotariosyRegistradores.com*, 24 de abril de 2016.

No obstante, la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en ocasiones emplea una terminología confusa y se refiere a la solidaridad entre deudores como responsabilidad solidaria¹¹². Pese a esta confusa terminología, lo más interesante de la interpretación de la DGT es que aclara que la solidaridad entre deudores no desaparece aunque se practique la división de la deuda, pues *“aunque se haya procedido a la división de la liquidación tributaria entre ambos obligados tributarios, si uno de ellos no satisface la parte de la liquidación que le corresponde, una vez transcurrido el período voluntario, ésta podrá exigirse al otro obligado tributario, con independencia de que también pueda exigirse al obligado incumplidor mediante el procedimiento de apremio”*.

La DGT ha reiterado este criterio en una resolución en consulta vinculante más reciente, en la que afirma que *“es necesario precisar que el artículo 35.7 de la LGT regula, por una parte, la responsabilidad solidaria de todos los obligados tributarios que concurren en un mismo presupuesto de una obligación tributaria y, por otra parte, en su párrafo*

¹¹² Consulta vinculante de 1 de febrero de 2016: *“El tercer párrafo del artículo 35.7 de la LGT, que regula la división de la liquidación entre los obligados tributarios, no dispone que en este caso no resultará de aplicación la solidaridad establecida en el primer párrafo del mismo precepto legal. La división de la deuda entre los obligados al pago de la misma no es una excepción a la obligación solidaria de todos ellos.*

Esta responsabilidad solidaria establecida en el primer párrafo del artículo 35.7 de la LGT para el caso de concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de la obligación, es una garantía del crédito tributario, que no puede ser desvirtuada por la simple voluntad de dichos obligados mediante la solicitud de la división de la liquidación.

Por tanto, aunque se haya procedido a la división de la liquidación tributaria entre ambos obligados tributarios, si uno de ellos no satisface la parte de la liquidación que le corresponde, una vez transcurrido el período voluntario, ésta podrá exigirse al otro obligado tributario, con independencia de que también pueda exigirse al obligado incumplidor mediante el procedimiento de apremio.

Ahora bien, si esta deuda es satisfecha por el otro obligado tributario, éste tendrá derecho de reembolso frente al obligado incumplidor en los términos previstos en la legislación civil (artículo 41.6 LGT)”.

tercero regula la posibilidad de que a solicitud de los obligados tributarios se proceda a la división de la deuda tributaria en proporción a la participación de cada uno de ellos en el dominio o derecho de que se trate. Pero dicha división de la liquidación tributaria no implica, en modo alguno, la extinción de la solidaridad de todos esos obligados tributarios al cumplimiento de todas las prestaciones de la obligación tributaria”¹¹³.

En el caso de sociedad de gananciales¹¹⁴ propietaria de una finca que se transmite, antes de poder derivar la deuda, a la hora de analizar qué hay que hacer con los anteriores propietarios, no se ha de declarar fallido a ninguno de los integrantes de la sociedad de gananciales para exigir la deuda al otro integrante de la sociedad, ya que estamos ante un caso de responsabilidad solidaria¹¹⁵, a diferencia del supuesto de separación de bienes, y por tanto no hay necesidad de ninguna declaración de fallido, a diferencia de la subsidiaria, sencillamente hay un trámite de audiencia al adquirente y derivación de responsabilidad por declaración responsabilidad solidaria al amparo del artículo 64.2 TRLRHL y 42.3 LGT.

¹¹³ Consulta DGT V0589-19, de 20 de marzo.

¹¹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contenciosos-Administrativo, 295/2021, de 3 de marzo de 2021. Rec. N° 3983/2019.

¹¹⁵ Artículo 42.1.b) LGT: “*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades*”. Artículo 64.2 TRLHL: “*Responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso*”.

Una vez hecha esta derivación de responsabilidad solidaria al cónyuge, con los embargos de sueldo, cuentas, fincas, etc., que correspondan, por la deuda que quede pendiente se podrá declarar fallidos a los dos integrantes de la sociedad de gananciales, y ya se podrá proceder a la derivación de la responsabilidad subsidiaria al adquirente.

Ante la pregunta de a quién hay que declarar fallido, es evidente que al deudor directo. En el IBI, de acuerdo con el artículo 63.1 TRLHL

Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.

y con los apartados 1 y 2 del artículo 61 TRLHL, los derechos que constituyen el hecho imponible del IBI son, por este orden, concesión administrativa sobre inmuebles o sobre servicios públicos a los que hallen afectos los inmuebles, el derecho de superficie, el derecho real de usufructo y, por último, el derecho de propiedad.

Es decir, si existe un usufructuario, por ejemplo, este es el sujeto pasivo, el deudor directo del IBI, y es a él a quien deberá declararse fallido, sin que sea necesario declarar también fallido al propietario antes de poder derivar por afección la deuda al adquirente.

La regulación del trámite de la declaración de fallido se encuentra en el artículo 61 RGR que establece

1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.

Sobre esta regulación, VALENZUELA VILLARRUBIA¹¹⁶ considera que “Lo que hace el artículo 61 RGR es definir los conceptos de deudor fallido y de crédito incobrable, de manera que el concepto de fallido se aplicará al pago mientras que el adjetivo incobrable se referirá a la deuda. La norma concreta lo que debe entenderse por deudor fallido en los casos de insolvencia parcial del obligado al pago, indicando que se estará en estas circunstancias cuando el patrimonio del obligado alcance tan solo para el cobro de una parte de la deuda, valoración que realizará el órgano de recaudación, y cuya diferencia con el importe total de la obligación de pago determinará a su vez el importe de la insolvencia parcial. Este importe por el que se determine la insolvencia parcial podrá, a su vez, dar lugar a una derivación de responsabilidad frente a posibles responsables. Esta posibilidad facilitará a los órganos de recaudación la incoación de un procedimiento de declaración de responsabilidad a los presuntos responsables sin haber enajenado o ultimado todas las actuaciones del procedimiento de recaudación respecto del deudor principal.”

Como ya he mencionado, el TEAC en su resolución 1065/2010, de 9 de junio de 2010, dictada en unificación de criterio, se pronunció acerca de los requisitos necesarios para constatar la insolvencia total o parcial del deudor principal, matizando que “no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables”. Este matiz resulta fundamental a la hora de afrontar la tramitación de la declaración de fallido, porque encontrar deudores que no

¹¹⁶ VALENZUELA VILLARRUBIA, M.A., “Aproximación a la declaración de fallido y a la baja provisional por insolvencia”, El Consultor de los Ayuntamientos, nº III, sección Crónica, 2018, págs. 74-88, pág. 74.

tengan ningún tipo de bien o derecho con que hacer frente al pago de sus deudas no es habitual, pero sí es frecuente que esos bienes o derechos no sean realizables por incurrir en supuestos legales de inembargabilidad o por la ineludible atención a los límites impuestos por los principios del ordenamiento jurídico-tributario en relación a determinados bienes y derechos, tales como salarios, pensiones, becas al estudio o ayudas de la Ley de Dependencia.

En este sentido, el artículo 169.5 LGT remite a la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), que recoge en sus artículos 605 a 607 bienes y derechos absolutamente inembargables. Otro límite lo encontramos en la aplicación del principio de proporcionalidad a la vivienda habitual. Este principio aparece enunciado en el artículo 100 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, respecto de su potestad de ejecución forzosa. En el ámbito recaudatorio, el principio de proporcionalidad está íntimamente relacionado con la cuantía del embargo, ya que, tal y como expresa el artículo 169.1 LGT

Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

En función de la importancia cuantitativa de las deudas, se podrán determinar qué actuaciones deben llevarse a cabo para su cobro. *“Este principio de proporcionalidad viene a significar que los fines que la misma persigue deben guardar una relación con los medios empleados para lograrlos. Con esto, lo que se concluye es que, dependiendo de la importancia cuantitativa de las deudas, se podrán determinar qué actuaciones deben llevarse a cabo por la Administración Tributaria para su cobro y cuáles no, o hasta dónde debería llegar el órgano de recaudación para cobrar la deuda y, por tanto, a partir de qué momento podría calificarse al deudor como fallido y a su crédito como incobrable”*¹¹⁷. En los casos de personas físicas con escasos recursos económicos, es posible que una vez finalizada la investigación patrimonial del deudor no se detecten otros bienes o derechos embargables distintos al inmueble de su titularidad que constituye su vivienda habitual. En ese caso, a priori, parece que el tenor literal del artículo 61 del RGR impediría declararlo fallido, ya que se trataría de un bien inmueble, propiedad de deudor, embargable y ejecutable. Sin embargo, la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito recaudatorio impediría que la Administración Tributaria ejecutase por subasta la vivienda habitual de un deudor para tratar de cobrar deudas de escasa cuantía. *“A modo de ejemplo, no parece muy proporcionado subastar una vivienda con un valor de mercado de 300.000 euros para tratar de cobrar una deuda de 1.000 euros. No obstante,*

¹¹⁷ VALENZUELA VILLARRUBIA, M.A., *“Aproximación a la declaración de fallido y a la baja provisional por insolvencia”*, cit., pág. 78.

dado que el concepto de «proporcionalidad» puede resultar subjetivo e interpretable según el sujeto que tenga que aplicarlo, resultaría recomendable que mediante normativa interna de cada Administración Tributaria (Circular, Instrucción, Ordenanza, etc.) se regulasen, atendiendo a criterios de eficiencia, qué actuaciones resultan necesarias para poder declarar a un deudor fallido en función del importe a que asciende su deuda. De hecho, esta remisión a normas internas se prevé expresamente en el artículo 61.3 del RGR»¹¹⁸.

Otro límite lo encontramos en la prohibición de embargar bienes cuyo coste de realización sea superior a su valor de enajenación. La LGT prevé en su artículo 169.5, que

No se embargarán los bienes o derechos (...) respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

A este respecto, parece claro que la Administración Tributaria no debe llevar a cabo la totalidad del procedimiento de ejecución si no va a lograr el cobro de la deuda, pues ello iría en contra no sólo del principio de eficacia administrativa, sino también del principio de proporcionalidad analizado en el punto anterior.

“No obstante, deberá de fundamentarse en el expediente recaudatorio que el coste de realización de un determinado bien o derecho superaría al coste de su enajenación. A tal efecto, no hay que olvidar que el procedimiento de realización o subasta del bien va a suponer unos costes para la

¹¹⁸ Ibidem.

Administración como los costes de depósito y valoración del bien embargado, los honorarios de los registradores y demás gastos previstos en el artículo 113 del RGR que posteriormente habrá de repercutir al deudor en forma de costas del procedimiento conforme al artículo 115 del RGR. La prohibición de embargar bienes cuyo coste de realización supere el valor de su enajenación la encontramos frecuentemente en el caso de deudores que son titulares de vehículos con muchos años de antigüedad, o que han sido abandonados en la vía pública. En estos casos, se multiplican los costes de realización o subasta del bien por los gastos de los traslados de la grúa al depósito y los gastos que deben abonarse al depósito del vehículo hasta que se lleve a cabo la subasta, etc. Al igual que ocurre con la aplicación del principio de proporcionalidad en la enajenación de la vivienda habitual, la aplicación del artículo 169.5 de la LGT nos puede abrir la posibilidad de declarar fallido a un deudor que, a pesar de ser titular de bienes o derechos, éstos no sean susceptibles de ser embargados y al suponer su realización un coste superior al valor de su enajenación”¹¹⁹.

En lo concerniente a las actuaciones procedimentales que debe seguir la Administración Tributaria, la Sentencia del TSJ de Castilla la Mancha de 2 de abril de 2012 estableció que la Administración debe realizar *«actuaciones de información suficientes y proporcionadas a los medios de que se disponga para constatar la inexistencia de bienes susceptibles de embargo»*. Por su parte, la STSJ de Galicia de 23 de enero de 2013 respecto de la declaración de fallido afirma que *«tal declaración (la de fallido) lo que exige es el análisis previo de la existencia de bienes realizables en el*

¹¹⁹ VALENZUELA VILLARRUBIA, M.A., “Aproximación a la declaración de fallido y a la baja provisional por insolvencia”, cit., pág. 81.

patrimonio del deudor principal de suerte que solamente cuando éstos faltan entra en juego la eventual responsabilidad subsidiaria». El TEAC abunda en esta misma idea en Resolución de 1 de marzo de 2006 estableció “Lo que debe exigirse a la Administración es que acredite haber realizado las actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento administrativo de apremio, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos susceptibles de embargo, mediante el uso de los medios que a disposición de los órganos de recaudación pone el artículo 133 de la Ley General Tributaria, como en orden a la realización, en las mejores condiciones posibles y con arreglo al procedimiento establecido en el propio Reglamento General de Recaudación, de los bienes y derechos que hayan podido embargarse...». Otras matizaciones se recogen en sus Resoluciones de 24 de febrero de 2010 y, más recientemente, de 30 de mayo de 2018, de acuerdo con las cuales “Lo relevante es que se ignore la existencia de bienes o derechos realizables o embargables del deudor, lo cual implica las siguientes consideraciones: 1ª. Si hablamos de bienes realizables o embargables es que ha finalizado el período voluntario de pago del deudor principal, iniciándose por imperativo legal el período ejecutivo o de apremio (...) 2ª. Iniciado el período ejecutivo, ninguna norma de las citadas establece que el procedimiento ejecutivo haya de seguirse respecto de todas y cada una de las deudas en toda su posible tramitación administrativa, sino que lo que es preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, constatación ésta que puede obtenerse sin agotar esa tramitación, y que será fruto de las actuaciones ejecutivas respecto de alguna o algunas de las deudas —la derivadas u otras—, y

de comprobación e investigación de la situación patrimonial del deudor que haya llevado a cabo la Administración tributaria y ello precisamente porque la declaración de fallido no puede ser una mera declaración formal’.

Sobre esta base, a falta de una regulación exhaustiva en norma con rango legal de las actuaciones necesarias que deben realizarse para justificar la situación de insolvencia de un deudor y su declaración de fallido, y de conformidad al reenvío que efectúa el artículo 61.3 del RGR a la normativa interna (Circular, Instrucción, Ordenanza, etc.), cada Administración Tributaria debería establecer en aplicación de los principios de eficiencia, eficacia y proporcionalidad, cuáles serán las actuaciones mínimas que deben quedar acreditadas en el expediente en función del importe de la deuda y de los medios con que cuenta la propia Administración¹²⁰.

¹²⁰ VALENZUELA VILLARRUBIA, M.A., *cit.* “A modo de orientación, esta normativa interna podría contener el siguiente contenido en función del importe a que ascienda la deuda, entendiéndose en todo caso que conforme el tramo de la deuda aumenta, mayor sería la diligencia con que debería actuar la Administración en aplicación del principio de proporcionalidad: Cada Administración Tributaria debería establecer las actuaciones mínimas que deben quedar acreditadas en el expediente en función del importe de la deuda y de los medios con que cuenta a) Deberá quedar acreditado en el expediente ejecutivo que la práctica de las notificaciones han sido realizada conforme establece la legislación vigente, consultando a tal efecto los domicilios obrantes en las distintas bases de datos disponibles. b) Deberán acreditarse la imposibilidad de compensar la deuda con créditos reconocidos por la propia Administración en virtud de acto administrativo firme, a favor del obligado, bien por no existir tales créditos, o bien por encontrarse endosado a un tercero con conocimiento del correspondiente Servicio de Contabilidad. c) Deberán acreditarse un número determinado de actuaciones de embargo de cuentas titularidad del obligado, abiertas en entidades financieras adheridas al procedimiento centralizado de embargo, y estas hayan resultado infructuosas, bien por no existir cuentas corrientes susceptibles de embargo o bien por no obtener traba en las cuentas embargadas, todo ello de conformidad con el procedimiento centralizado de información y ejecución de embargos de dinero en cuentas abiertas a la vista en Entidades de Depósito por deudas tributarias y otras de derecho público. d) Que se haya intentado el embargo de devoluciones acordadas por la AEAT a favor del obligado, a través del procedimiento automatizado de embargos, y esté haya resultado negativo o infructuoso en los últimos determinados años. e) En su caso, se haya intentado el embargo de sueldos,

No existe obligación de notificar la declaración de fallido. Así lo han declarado de forma unánime la jurisprudencia y la doctrina administrativa. A modo de ejemplo, la STSJ de Castilla–La Mancha de 2 de abril de 2012, califica la declaración de fallido de “acto puramente interno”. Este mismo criterio sostiene el TEAC en Resolución de 1 de marzo de 2007 al considerar que *“La declaración de fallido es un punto de partida para indagar la posible existencia de otros responsables (subsidiarios) al pago de las deudas pendientes y el inicio de la tramitación del correspondiente expediente de derivación de responsabilidad, no siendo la notificación de dicha declaración de fallido al deudor principal ni al posible deudor/responsable subsidiario una exigencia formal del procedimiento de recaudación, como requisito previo, siendo la única resolución a dictar y notificar al responsable subsidiario el correspondiente acuerdo de derivación de responsabilidad”*.

Sin perjuicio de lo anterior, en aquellos casos en que la declaración de fallido haya sido instada o solicitada por el propio deudor, sería recomendable comunicarle el resultado de la investigación patrimonial y el resultado de las distintas actuaciones de verificación efectuadas por la Administración.

Finalmente debo añadir que la declaración de fallido previa a la derivación ha de ser próxima en el tiempo, es decir, una declaración de fallido de un deudor

salarios o pensiones, efectuado en fecha inferior a ciertos años, con resultado negativo o infructuoso. f) En su caso, deberá acreditarse el intento de embargo de imposiciones a plazo fijo, y el mismo haya resultado infructuoso. g) En su caso, se haya intentado en el embargo de vehículos con una antigüedad inferior a X años, y el mismo haya resultado infructuoso. h) Se constate la carencia de derechos sobre bienes inscritos en los Registros de la Propiedad que fuesen susceptibles de enajenación o, en su caso, acreditar que esta no ha podido llevarse a cabo en aplicación de los principios de proporcionalidad, economía y eficacia”.

realizada años antes, por la que se constataba su insolvencia en aquel momento, puede no ser tal tiempo después. Así lo entiende la STSJ de la Comunidad Valenciana, nº 739/2000, de fecha 28 de abril de 2.000 *"no es conforme a Derecho la "declaración de fallido" relativa a la empresa contribuyente. Ésta tuvo lugar el 5 de mayo de 1996, por el Jefe de la Oficina de Gestión Tributaria y Recaudación de Vinaroz. Se fundamenta en la anterior declaración de fallido de 13 de octubre de 1993, relativa a licencia fiscal de 1991 y en que no se conocen unos bienes del deudor. La actora, hacia la que se ha derivado la responsabilidad, entiende que no se han dado las actuaciones previas necesarias para que pueda tenerse por válidamente motivada esta declaración de 1996, porque no se han perseguido los bienes de la contribuyente, ni de los responsables solidarios. La Administración relata determinadas averiguaciones relativas a dinero efectivo, depósitos bancarios, inmuebles, establecimientos mercantiles y bienes muebles. Pero éstas tuvieron lugar en los años 1992 y 1993 mientras que las liquidaciones están fechadas el 16 de junio de 1995, luego aquellas averiguaciones no pueden entenderse referidas al cobro de éstas últimas. La Administración, en el escrito de contestación a la demanda, dice, en referencia a la declaración de 5 de mayo de 1996, que "en estas fechas la empresa -la contribuyente- no había cesado en sus actividades según se desprende de la nota simple (expedida por el Registro Mercantil el 22 de diciembre de 1998)". Siendo así, tenemos que la Administración no ha perseguido los bienes de la contribuyente para satisfacer el pago de la deuda I.B.I. aquí controvertida, sin que sea suficiente para justificarlo una precedente declaración de fallido emanada casi tres años antes... implica, para la Administración, el poder-deber de "vigilar la posible solvencia sobrevenida" de la*

contribuyente, según explícita el 167 del R.G.R. En suma, no es conforme a Derecho la declaración de fallido de 5 de mayo de 1996”.

3.2.2. Acto administrativo previo de derivación

Todos los pronunciamientos judiciales¹²¹, tanto los que se decantaban por posicionar la afección de bienes como institución próxima a la reipersecutoriedad, como los que se decantaban por situarla próxima a la responsabilidad subsidiaria, han exigido siempre un acto administrativo expreso de derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos, tal y como hoy exigen expresamente los artículos 41.5, 174 y 176 LGT y 67.1 y 124 RGR. Sirva como ejemplo la sentencia de 28 de junio de 2002 del TSJ de la Comunidad Valenciana, la cual, a pesar de considerar -erróneamente- que la previa declaración de fallido del deudor principal no es necesaria, afirmaba que *“Si bien a la demandante se le notificó el 18 de julio de 1994, que se iba a proceder al susodicho embargo y las razones de esa actuación, no existe en el expediente administrativo ese acto de derivación de responsabilidad que exige el artículo 41 de la LGT; la notificación realizada a doña D... S... T... el 18 de julio de 1994 por la Unidad de Recaudación, de que se le iba a proceder al embargo del inmueble de su propiedad, y de las razones de dicha actuación, no es el acto administrativo de derivación de responsabilidad, que permite al adquirente del bien*

¹²¹ Entre muchas otras STSJ Baleares 30-4-1996 y STSJ Cataluña 22-12-1999.

afecto reclamar contra la liquidación practicada. Por lo que procederá la anulación de la diligencia de embargo impugnada.”

Por lo tanto, toda derivación exige una propuesta de acuerdo de derivación de responsabilidad, en la que conste perfectamente identificada la deuda tributaria, su concepto e importe y a qué concretos ejercicios pertenece, así como el otorgamiento del preceptivo trámite de audiencia por plazo de quince días (art. 124 RGR) a contar desde el día siguiente al de su notificación, poniendo de manifiesto la totalidad del expediente. A este último respecto, por totalidad del expediente -siguiendo los criterios de diversos pronunciamientos judiciales, entre otros, STSJ de Castilla La Mancha de 23 de diciembre de 2009 y SAN de 23 de marzo de 2000- debe entenderse el expediente completo correspondiente tanto al procedimiento seguido para la determinación del IBI, como a las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento ejecutivo de recaudación, así como la declaración de fallido tanto del deudor principal como de los posibles responsables solidarios y, finalmente, el procedimiento seguido hasta el momento para la derivación de responsabilidad, que incluye las actuaciones de averiguación de los posibles responsables subsidiarios, la identificación del hecho habilitante de la responsabilidad –la transmisión-, etc.

Cabe recordar que el plazo de quince días del trámite de audiencia, como el resto de plazos de tramitación tributarios, es ampliable a petición del interesado, sin que la ampliación pueda exceder de la mitad de plazo originario (art. 91

RGGIT¹²²). Sin perjuicio de que esa ampliación suponga a su vez la ampliación del plazo máximo que la Administración tiene para resolver este procedimiento iniciado de oficio, que es de seis meses (art 104 LGT).

Interesante es lo que establece la sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de julio de 2000 al afirmar que dicho trámite de audiencia es, obviamente, un acto de trámite y, por lo tanto, no puede ser impugnado de forma independiente en vía judicial.

Finalmente, el acto de declaración de responsabilidad deberá notificarse debidamente junto, en su caso, a la desestimación o estimación simplemente parcial de las alegaciones que se hayan podido presentar y estar convenientemente motivado. Dicho acto debe contener el texto íntegro del acuerdo de declaración, la expresión del presupuesto de hecho habilitante, las liquidaciones a las que afecte y, como cualquier otra resolución administrativa, los medios de impugnación con sus plazos correspondientes. Evidentemente deberá incluir también el lugar, plazo y forma de pago del importe exigido al responsable (art. 174.4 LGT).

Como ya mencioné al hablar de la responsabilidad tributaria, el plazo máximo de duración de este procedimiento desde el inicio del expediente de derivación hasta la notificación de la resolución es de seis meses. El transcurso de dicho

¹²² Y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado tercero de este precepto.

plazo da lugar a la caducidad del expediente, lo que implica que las actuaciones llevadas a cabo carezcan de virtualidad interruptiva de la prescripción (art 104.5 LGT). En este sentido, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución (art. 104.2 LGT). Es necesario precisar que la caducidad del procedimiento de derivación no impide que la Administración pueda volver a iniciarlo y que en ese nuevo procedimiento las actuaciones llevadas a cabo se entiendan ya realizadas, de acuerdo con el principio de conservación de las actuaciones (art. 166 LGT), siempre y cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a recaudar las deudas que pretende derivar (art. 66 y ss. LGT). La cuestión de la prescripción se trata de forma extensa más adelante¹²³.

El acto de derivación acordará el otorgamiento del plazo de pago en período voluntario de la deuda derivada (art. 62.3 LGT). En caso de incumplimiento, al día siguiente se iniciará el período ejecutivo y, a su vez, con la notificación de la providencia de apremio dará comienzo el procedimiento de apremio contra el responsable. Una vez transcurridos los plazos de pago indicados en la providencia de apremio (art. 62.5 LGT), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 167.4 LGT, la Administración procederá a embargar al titular del bien

¹²³ Vid. infra epígrafe 4. Conceptos a los que se extiende la responsabilidad del adquirente de bienes afectos, en este mismo Capítulo III.

afecto. Y es ahí donde reaparece el carácter de garantía real del instituto estudiado, pues sólo puede ser embargado el bien afecto, no todo el patrimonio de su adquirente. Su responsabilidad está limitada a esa bien, no es universal como sí ocurre con las garantías personales.

Cabe destacar la previsión del apartado 5 del artículo 174 LGT, en su redacción dada por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, según el cual:

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

Como he mencionado anteriormente, notificado el acto de derivación en la forma y con el contenido expuesto, comenzará el cómputo del plazo de pago en período voluntario de la deuda tributaria para el responsable y, en caso de impago, se iniciará el período ejecutivo, con los recargos e intereses que procedan. No obstante, en la praxis administrativa local encontramos supuestos variados. Un caso es aquel al que al acuerdo de derivación convenientemente notificado le sigue la notificación de las liquidaciones derivadas. Lógicamente, el plazo de pago comenzará a contar en este caso desde la notificación de las liquidaciones derivadas, no cuando se notifique el acuerdo de derivación. Esta

práctica es criticable, pues supone que al contribuyente se le otorgan dos oportunidades para recurrir la derivación, en primer lugar, con la notificación de la derivación y, posteriormente, con la notificación de las liquidaciones derivadas, lo que supone una duplicidad de trámites tanto para el contribuyente como para la Administración. A no ser que se utilice -como alguna vez he visto para evitar esa duplicidad- como pie de recurso del acuerdo de derivación algo así como “*contra este acto se podrán interponer los recursos y en el plazo que se indique en las liquidaciones que próximamente le serán notificadas*”. La variedad de la praxis local es infinita y original.

El acto de derivación de responsabilidad es el presupuesto jurídico necesario a efectos de exigir la responsabilidad, ya que supone la transformación de una situación abstracta de responsabilidad en una deuda tributaria líquida y exigible, mediante el cual la Administración tributaria declara la responsabilidad¹²⁴. Por lo tanto “*el acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo, en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo, respecto de su exigibilidad*”¹²⁵.

A tal efecto el primer párrafo del artículo 67.1 RGR recuerda que

¹²⁴ MUÑOZ VILLARREA, A., “Responsabilidad tributaria y Haciendas Locales”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*, Thomson Reuters, 2012, págs. 825-838, pág. 829.

¹²⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional, 20 de febrero de 2004, Fundamento de Derecho Cuarto.

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

En cualquier caso, conviene recordar en este momento que según algunos pronunciamientos judiciales, la declaración de fallido y el inicio del trámite derivación de responsabilidad pueden ser dictados simultáneamente de acuerdo con la técnica o principio de unidad de acto¹²⁶, criterio que no comparto de acuerdo con lo antes expuesto¹²⁷. Por su parte, la falta de notificación de la liquidación, de la providencia de apremio u otros defectos en las notificaciones al contribuyente conducen a la improcedencia de la acción de derivación de responsabilidades¹²⁸.

Debe destacarse que el acto administrativo que declara la derivación de responsabilidad no sólo es relevante a los efectos de que esta pueda ser exigida al responsable, sino también para que su obligación sea o no transmisible a sus sucesores *mortis causa*, pues de acuerdo con el último párrafo de apartado 1 del artículo 39 LGT, al regular la sucesión tributaria, una vez proclamada la intransmisibilidad de las sanciones, establece

¹²⁶ Sentencia TSJ de Galicia de 5 de marzo de 1999.

¹²⁷ Vid. Supra, página 122 y siguientes, epígrafe 3.2.1 (previa declaración de fallido), del Capítulo Tercero.

¹²⁸ Sentencia 739/2000 del TSJ de Valencia, de 28 de abril.

Tampoco se transmitirán las obligaciones del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

Por último, y no por ello menos importante, en sus sentencias de fechas 6 de junio de 2014, 22 de diciembre de 2016, 13 de marzo de 2018 , 3 de abril de 2018, y 3 de junio de 2020, el Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca de la interpretación del contenido en el artículo 174.5 LGT, relativo a la legitimación del responsable tributario para impugnar, con ocasión del recurso frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, la liquidación en que tiene su origen dicho acuerdo. Afirma que la derivación de responsabilidad es un procedimiento autónomo e independiente del que en un momento inicial dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, y que, por ello, otorga al responsable tributario plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto del hecho habilitante, como de las liquidaciones giradas en su momento al deudor principal, aunque ya sean firmes respecto de aquel, y recoge la idea de que la norma contenida en el artículo 174.5 de la LGT otorga un derecho al interesado consistente en la posibilidad de impugnar plenamente, esto es: el acuerdo de derivación de responsabilidad y también la liquidación que se practicó al deudor principal y que está en el origen de aquel acuerdo de derivación.

A juicio del Tribunal Supremo, dichas facultades contenidas en el artículo 174.5 de la LGT quedarían vacías de contenido, e incluso situarían en una posición de indefensión al responsable tributario, en el supuesto de que la Administración

tributaria no le proporcionase la totalidad de los documentos que contengan los datos y circunstancias que trajeron causa del procedimiento frente al deudor principal, con independencia de su eventual firmeza para este último. Insiste en que obviamente dichos documentos no pueden estar constituidos exclusivamente por las liquidaciones giradas al deudor principal o por el resultado de su impugnación en la medida en que tan escasos antecedentes no permitirían suministrar al interesado la totalidad de los datos en que puede basar su impugnación. Así, la Administración tributaria debe quedar obligada a proporcionar al interesado los expedientes completos de los que proceden, mediata o inmediatamente las liquidaciones giradas al deudor principal.

En este sentido, las posibilidades de impugnación plenas únicamente pueden desplegar sus efectos si el responsable tributario que quiere atacar el acuerdo de derivación de responsabilidad tiene a su alcance la totalidad de los antecedentes que dieron lugar al hecho habilitante y a las liquidaciones por las que se le requiere. Esto es, acceso al expediente completo del deudor principal.

4. CONCEPTOS A LOS QUE SE EXTIENDE LA RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE DE BIENES AFECTOS

El vigente artículo 41 LGT concreta de manera diáfana en su apartado 3 a qué conceptos se extiende la responsabilidad

Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

Por su parte, el apartado 4 del mismo precepto dispone

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

Es decir, la deuda a exigir en toda derivación de responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, es el importe de la deuda en período voluntario, excepto en los casos de los artículos 42.2, 43.1.h) y 43.1.g) LGT, en los que excepcionalmente también puede derivarse (según los casos) el importe de los recargos, intereses y sanciones, desde la modificación de la LGT operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por ese plus de intencionalidad de esos específicos responsables según se infiere de la simple lectura de estos preceptos. En el caso de la afección, en tanto que supuesto de responsabilidad subsidiaria (art. 43.1.d LGT), la deuda a exigir al adquirente del bien afecto es la exigida en período voluntario al deudor principal.

Este no ha sido siempre el criterio mantenido por todas las administraciones, ni por todos los tribunales. El motivo principal de la falta de unanimidad radicaba en la redacción del artículo 76 LRHL, según el cual:

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

Esta mención a “*la totalidad de la deuda tributaria y recargos pendientes*” se mantuvo hasta la modificación de la LRHL operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, quedando regulada en aquel momento la afección por deudas de IBI bajo el ordinal 65, según el cual:

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

Esta redacción se mantiene en el actual artículo 64 TRLRHL.

Las dudas surgieron en su momento respecto de la interpretación de la expresión “*totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes*” del artículo 76 LRHL, pues la expresión “*totalidad de la cuota tributaria*” del artículo 65 LRHL resultante de la modificación operada por la Ley 51/2002 y del vigente artículo 64 TRLRHL no ofrece dudas, pues tanto los artículos 55 y 58 de la anterior LGT, como los artículos 56 y 58 de la vigente LGT, dejan claro qué se entiende por cuota tributaria, excluyendo otros conceptos que también forman parte de

la deuda tributaria, como el interés demora, los recargos del período ejecutivo, los recargos por declaración extemporánea, así como las sanciones tributarias, que de acuerdo con la vigente LGT -a diferencia de la anterior-, ni tan siquiera forman parte de la deuda tributaria. En cuanto a los los recargos sobre bases o cuotas a favor de otros entes públicos el Tribunal Supremo sí los ha incluido entre los importe derivables¹²⁹.

Así, entre otras sentencias que se inclinaron por la interpretación literal del artículo 76 LRHL, puede citarse la del TSJ de Castilla y León de 24 de mayo de 2000. Según esta sentencia, *“El artículo 76 de la LHL establece la afección del bien al pago de deudas y recargos no prescritos. Debe, pues, la entidad demandante hacer frente al pago tanto de las cuotas como de los recargos de apremio, pues no estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria, en el que podría acogerse a la dispensa del recargo de apremio no provocado por la actora. En el supuesto del artículo 76 de la LHL, la garantía es real y se construye a cuota y recargos, dándose por supuesto que el adquirente del bien sabe con qué deudas pendientes de pago, por todos los conceptos, realiza su adquisición.”*

En el mismo sentido se expresó, por ejemplo, la sentencia de 21 de junio de 2000 del TSJ de Castilla-La Mancha, manifestando que la afección se extiende a la totalidad de la deuda tributaria en concepto de IBI, incluyendo los recargos pendientes.

¹²⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1998.

Hasta el nítido redactado de las actuales LGT y TRLRHL, la mayoría de nuestros tribunales manifestó, sin embargo, que los recargos de apremio e intereses no podían exigirse al adquirente de bienes afectos, sino que se le debía conceder el plazo de pago en período voluntario y por el importe principal de la deuda.

Así, el STJ de La Rioja, en su sentencia de 22 de julio de 1996, consideró que *“No obstante, se precisa que el límite de la responsabilidad objeto de debate es el marcado en el Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia, es decir, la deuda, excluidos recargo de apremio, intereses y costas. Todo ello sin perjuicio de la acción de repetición que el tercero fiscal contra el deudor tributario puede ejercer, en virtud de lo establecido en el artículo 1.158 del Código Civil.*”

Con lo dicho, esta Sala matiza lo expresado en el Fundamento Jurídico Segundo de su Sentencia número 54, de fecha 12 de febrero de 1996, en recurso contencioso-administrativo número 702/1994, pues considera que otra actitud supondría entender que el tercer adquirente debe cargar con la culpa del anterior titular de los bienes en cuanto a recargos e intereses, más propio de una responsabilidad de carácter subjetivo, calificación impropia de la responsabilidad objetiva que intenta definir la norma.”

En este sentido, si bien bajo otra argumentación, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de diciembre de 1998, manifestó que *“Para la Sala sentenciadora la solución debe buscarse en el dato de que a la expresión «totalidad de las deudas tributarias» sigue y «recargos,» que en el citado artículo 58 de la Ley General Tributaria forman parte de la deuda tributaria, y carece de sentido que el artículo 76 de la misma establezca que la*

derivación de responsabilidad alcanzará además a «los recargos»; de donde infiere que la afección garantiza únicamente la cuota tributaria y además los posibles recargos sobre las bases o las cuotas, en favor del mismo municipio o de otros entes; solución que fundamenta en el principio de equidad, al excluir de la responsabilidad por derivación, conceptos dimanantes de conductas dilatorias del sujeto pasivo y considera coherente con el artículo 37.2 del Reglamento General de Recaudación, que establece un período de pago voluntario para el «poseedor del bien afecto» (responsable por derivación), con exclusión de recargo de apremio, intereses y costas. No puede considerarse erróneo el criterio sostenido por la Sala de instancia... Además de los razonados argumentos expresados por la Sala de instancia, ha de señalarse que la ratio de la Ley de Haciendas Locales, al regular las garantías del pago de deudas tributarias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles va dirigida a ampliar en el tiempo las afecciones anteriormente existentes en el caso de las Contribuciones Territoriales que, tal vez porque recaían sobre las rentas presuntas, las limitaban a la última anualidad y la corriente, de manera que al establecerse un impuesto que venía a sustituir a aquéllas y recae sobre los bienes mismos, con evidente naturaleza de gravamen patrimonial, se han ampliado aquellas afecciones a todos los ejercicios pendientes de cobro y no prescritos. Si se hubiera querido ampliar no sólo el límite temporal sino también el contenido de las deudas garantizadas, incluyendo otras partidas que no fueran -como antes sucedía- el importe de los recibos pendientes de los impuestos y los recargos de igual naturaleza que aquéllos, extendiendo la afección al pago de otros recargos, como el de apremio y de los intereses de demora, el texto legal lo hubiera expresado así literalmente. Las referidas partidas, que pueden calificarse de accesorias de la obligación principal, que es el importe del tributo devengado, se producen como consecuencia legal de

conductas en las que no han participado los posteriores titulares de los bienes y derechos sobre los que recae la carga fiscal y por lo tanto no puede calificarse de errónea la tesis de resolver cualquier razonable duda sobre la interpretación del artículo 76 de la Ley de Haciendas Locales en el sentido formulado por la sentencia de instancia.”

La claridad de la sentencia¹³⁰ hace superfluo cualquier otro comentario, como no sea concretar qué recargos sobre bases o cuotas a favor del municipio u otros entes existen podrían incluirse en la deuda exigible al adquirente de bienes afectos.

En relación al IBI, uno de estos recargos se prevé en el artículo 153.1.a) TRLRHL, según el cual:

1. Las áreas metropolitanas podrán contar con los siguientes recursos:

Las áreas metropolitanas podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitos en el territorio de la entidad. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora de este impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible de este, y su tipo no podrá ser superior al 0,2 por ciento.

La caracterización de este recargo sobre el IBI a favor de las Áreas metropolitanas puede realizarse mediante las siguientes notas: es exigible en los

¹³⁰ Siguen esta doctrina del Tribunal Supremo, entre otras, las sentencias de los TSJ de Castilla-La Mancha de 18 de diciembre de 2000, de Cataluña de 25 de enero de 2001 y 20 de junio de 2002, de Galicia de 16 de febrero de 2001 y de Andalucía (sede en Málaga) de 26 de febrero de 2004.

mismos casos y a los mismos sujetos pasivos que el IBI¹³¹; por los inmuebles sitos en el territorio de la Entidad metropolitana¹³²; es de cuota variable; el porcentaje o tipo será único, no puede ser superior al 0,2%, y se aplicará sobre la base imponible del IBI; y su determinación o configuración esencial debe realizarse por Ley de la Comunidad Autónoma, a la vista de las reglas de la Ley reguladora de las Haciendas Locales¹³³.

Otro supuesto de recargo sobre el IBI es el llamado recargo por viviendas desocupadas regulado en el artículo 72.4 *in fine* TRLHL, según el cual:

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez

¹³¹ DE MIGUEL CANUTO, E. *La afección en el impuesto sobre bienes inmuebles*, cit., pág. 60.

¹³² Considera GOROSPE OVIEDO, J. I., *La deuda tributaria básica: cuota, prestaciones a cargo y recargos contributivos*, Ed. Marcial Pons; Madrid-Barcelona, 2000, pág. 230, que “para diferenciarlos de los recargos resarcitorios (...) y habida cuenta de su finalidad de contribuir a los gastos públicos, deben calificarse como contributivos”. Esta idea fue sostenida con anterioridad por SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, págs. 5-50, pág. 25.

¹³³ Siguiendo a MARTÍNEZ GRACÍA-MONCÓ, A. “El nuevo Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.). *La reforma de las Haciendas Locales*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 273-435, pág. 402, puede señalarse que “se trata de un recargo voluntario (las áreas metropolitanas “podrán”), y que el sujeto activo son las áreas metropolitanas creadas por las leyes de las Comunidades Autónomas”.

constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.

Sin entrar en el estudio de este recargo en profundidad, su nueva redacción, derivada de un convulso periplo legislativo, ya que su primera modificación se llevó a cabo por el Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, que no llegó a ser convalidado en el Congreso, y por lo tanto fue derogado, y finalmente volvió a ver la luz mediante la aprobación del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, ha permitido que se considerase inmueble residencial desocupado con carácter permanente aquel que se defina como tal por la normativa autonómica, y eso ha posibilitado su exigencia práctica, ya que las diferentes normas autonómicas definen qué debe entenderse como vivienda permanentemente desocupada. Hasta este momento tal posibilidad de recargo prevista en el artículo 72.4 TRLHL no había sido más que un brindis al sol, pues la inexistencia

de normativa estatal¹³⁴ que definiese qué se entendía como inmueble permanentemente desocupado, hacía ilusoria su aplicación, aunque diferentes ayuntamientos ya hubieran previsto este recargo en sus ordenanzas fiscales¹³⁵.

¹³⁴ La determinación de qué inmuebles de uso residencial tienen la consideración de “desocupados con carácter permanente” únicamente era susceptible de ser efectuada por el Gobierno Central, y así lo han venido estableciendo las distintas Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, declarando la nulidad de los preceptos de las ordenanzas concernidos. En esencia, en tales pronunciamientos [por todos, Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sección 1.ª) de 16 de febrero de 2015 (rec. 94/2014)] se concluye que el TRLHL “no alude expresamente a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales para regular ciertas cuestiones de los tributos locales, sino que deja su desarrollo a un “reglamento”, como hace en el art. 72.4.3.º [...] debe entenderse que con ello se está remitiendo con precisión a las normas que aprueba el Gobierno Central, pues sólo éstas reciben el nombre técnico de “reglamentos” (aparte de las que aprueban los Gobiernos Autonómicos, por supuesto) ». Asimismo, resalta el que el TRLHL) «atribuye a los Ayuntamientos, y no a la Administración del Estado, la competencia para aplicar al caso concreto los conceptos fijados por el Reglamento estatal, pero no para desarrollar el concepto legal, que debe hacerse por “reglamento del Estado”».

Y, en definitiva, «no se cuestiona la competencia municipal para aplicar el recargo, ni la definición de vivienda desocupada de la Administración Autónoma en el ámbito de su competencia específica respecto de la vivienda, sino la competencia para regular reglamentariamente las condiciones por las que un inmueble de uso residencial se considera desocupado con carácter permanente, y sí hasta que no se desarrolle puede ser exigido el recargo como establece la Ordenanza impugnada con efectos inmediatos pendientes de la confección del padrón correspondiente con las viviendas desocupadas en los términos definidos por la norma autonómica, lo que excluye que estemos ante una declaración hipotética o futurible como sostiene la defensa de la Administración demandada y por tanto no susceptible de recurso contencioso-administrativo. Y ante los interrogantes expuestos la respuesta no puede ser otra que la que defiende la Asociación recurrente con razonamientos que ponen de manifiesto la nulidad del recargo » [F.D. 3.º].

¹³⁵ IRANZO CERREZO, J.D. “El recargo en el Impuesto sobre bienes inmuebles por la desocupación con carácter permanente de los inmuebles de uso residencial: una regulación inacabada y las múltiples soluciones posibles”, Revista Quincena Fiscal num.12/2019, Editorial Aranzadi. “*Aun cuando han transcurrido más de quince años desde que el legislador habilitase a los Ayuntamientos para exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto sobre bienes inmuebles cuando de inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente se tratase, el imprescindible desarrollo reglamentario para definir qué inmuebles habían de entenderse como tales no se ha llegado a producir. Durante tal lapso temporal, fueron las distintas Salas de lo Contencioso-Administrativo de*

En cuanto a la posibilidad de que la afección de bienes aquí estudiada se extienda a este último recargo, hasta la fecha se desconocen la existencia de pronunciamientos judiciales o consultas administrativas al respecto, lo que no es de extrañar por la imposibilidad práctica antes expuesta, y siendo, por tanto, el ejercicio 2020 el primero en el que el recargo sobre el IBI por viviendas desocupadas ha podido ser exigido. La actual redacción del Art. 64 TRLHL que limita la afección de bienes a la cuota del IBI hace complicada la aplicabilidad de la afección de IBI a los recargos en favor de áreas metropolitanas, y por viviendas desocupadas, pero la sentencia del TS de 18 de diciembre de 1998 lo admitía, si bien es verdad que lo hacía interpretando un anterior precepto (art. 76 LHL) cuya redacción ya no pervive. No obstante, en relación al recargo sobre el IBI por viviendas desocupadas, el hecho de que si bien el IBI se devenga el primer día de enero del ejercicio, y este recargo se devengue el 31 de diciembre de cada ejercicio, hace que este recargo se exija anualmente meses después de que se exija la cuota del IBI, en una liquidación autónoma, cuyo único concepto exigible es ese recargo, lo que lo diferencia de la recaudación de otros recargos sobre bases y cuotas, y ahí podría encontrarse una respuesta diferente sobre la aplicabilidad o no de la afección de bienes a uno y otro recargo aquí estudiados,

los Tribunales Superiores de Justicia las que han declarado que la potestad reglamentaria correspondía exclusivamente al Gobierno Central, mientras que el Tribunal Constitucional se ha encargado de avalar tanto la constitucionalidad del recargo concernido como la compatibilidad de éste con los impuestos autonómicos que han gravado la titularidad de las viviendas desocupadas o vacías. Paradójicamente, ha sido finalmente el propio Ejecutivo estatal el que, acudiendo a la figura del Decreto-ley, deriva a la normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, y en todo caso con rango de ley, la concreción del concepto tan largamente esperado”.

sin perjuicio de la problemática procedimental práctica a que ello dará lugar, y las dudas que generará en cuanto a los ejercicios de ese recargo que pueden ser derivables, debido a la ya de por sí conflictiva respuesta a esta pregunta cuando se hace en relación al IBI, y que seguidamente veremos¹³⁶

Según CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA¹³⁷ la solución propuesta es la más equitativa, puesto que excluye de la responsabilidad por derivación conceptos dimanantes de conductas dilatorias del sujeto pasivo y, además, es coherente con la concesión de un período de pago voluntario para el titular del bien afecto, por lo que deben excluirse el recargo de apremio, los recargos por declaración extemporánea, los intereses y las costas.

Sin embargo, pese a la casi unanimidad jurisprudencial, no han faltado pronunciamientos judiciales más recientes, en concreto posteriores a la Ley 51/2002 que modificó la regulación de la afección de bienes en el IBI, que siguieron abogando por extender la afección de bienes a los recargos de apremio e intereses de demora. Es muy poco probable que esta posición jurisprudencial se repita al amparo de la vigente redacción de la LGT.

¹³⁶ Vid. infra Capítulo III, epígrafe 5. Ejercicios a los que se extiende la garantía.

¹³⁷ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 73.

Algunos autores siguen defendiendo esta postura, eso sí, de forma muy minoritaria. Por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ¹³⁸ señala que *“si una de las funciones de la responsabilidad en la LGT se vincula a la garantía de la obligación tributaria principal, la postura más coherente con la regulación jurídica de la figura sería defender que la responsabilidad alcanza tanto a la obligación principal (cuota tributaria) como a las accesorias (interés de demora) del deudor principal”*.

5. EJERCICIOS A LOS QUE SE EXTIENDE LA GARANTÍA

A la pregunta sobre cuántos ejercicios pendientes en concepto de IBI pueden derivarse al adquirente de bienes afectos, los tribunales de justicia no han sido muy concretos y, cuando lo fueron, incurrieron en graves contradicciones. Finalmente, el Tribunal Supremo cerró esta cuestión con su fijación de la doctrina legal a seguir en su sentencia de 9 de abril de 2003, dictada en el recurso de casación en interés de ley número 79/2002.

En el caso enjuiciado, el recurrente en vía administrativa impugnaba la derivación de pago de deudas de IBI por, entre otros extremos, considerar prescritas todas las deudas cuyo devengo fuese anterior en 4 años al acto de notificación de la derivación, considerando que los actos de interrupción de la prescripción para exigir el pago de las deudas de IBI frente al sujeto pasivo

¹³⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. cit, pág. 42.

carecían de virtualidad interruptiva cuando el pago de esas deudas se exigía por derivación al amparo del anterior artículo 76 LRHL.

La importancia de esta sentencia, además de la doctrina legal que fija sobre el límite temporal de la afección, radica también en que su extensa parte expositiva recoge la evolución histórica la afección de bienes, acogiendo una interpretación integral de ésta desde el plano de la responsabilidad -por coherencia con sus anteriores sentencias-, y descartando una interpretación desde la óptica de la reipersecutoriedad, opción que comporta menores costes de gestión y que habían defendido algunas instancias judiciales, en concreto todas las que he mencionado anteriormente que entendían que la previa declaración de fallido del deudor principal no era requisito necesario para aplicar la afección de bienes.

Por su importancia y claridad, transcribo el texto de la sentencia de forma casi íntegra -únicamente he añadido los subrayados-.

“El presente recurso de casación en interés de la ley promovido por el Ayuntamiento de Reus parte, en esencia, del hecho de que en la demanda de instancia formulada, en su día, por la Caja (...), se pretende que «se dejen sin valor y efecto los actos de derivación con requerimiento de pago de los recibos pendientes del IBI», en razón a la prescripción de la acción para derivar la responsabilidad por afección de bienes inmuebles al abono de tales recibos del citado Impuesto.

Y el argumento básico utilizado a tal efecto por la mencionada Caja es el de afirmar que los actos de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de recibos del

Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) al sujeto pasivo [ex arts. 64 b) y 66.1 de la LGT] carecen de virtualidad cuando el pago de dichas deudas se exige por derivación al amparo de lo establecido en el artículo 76 de la Ley 39/1988 (haciendo suyo, de este modo, un novedoso pronunciamiento existente sobre este concreto extremo en la STSJ de Cataluña, de 12 de mayo de 2000, sobre cuál deba ser el límite temporal de la afectación de bienes inmuebles regulada en el indicado art. 76 y sobre los efectos de los actos interruptivos de la prescripción afectantes al sujeto «pasivo» para con el sujeto «derivado»).

La solución arbitrada, en relación con tal problema, por la sentencia de instancia, antes reseñada, es errónea y, además, gravemente dañosa para el interés general.

Es errónea porque, a pesar de la frecuencia con la que la realidad nos ofrece supuestos de adquirentes de bienes inmuebles sobre los que penden cuotas impagadas del IBI, lo cierto es que no existe en la doctrina un estudio exhaustivo del derecho de afectación que las asegure regulado en el comentado artículo 76 de la Ley 39/1988, y los pronunciamientos judiciales sobre el mismo distan mucho de seguir una línea uniforme, ni tan siquiera después de la Sentencia de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1988 que, pese a no fijar doctrina legal, contiene algunas consideraciones acerca de los elementos de la deuda cubiertos por la afectación, que cuando menos ayudan a acotar los amplios términos en que aparece redactado el precepto y que a continuación se transcriben:

«En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de la Ley 39/1988, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por el IBI, en los términos previstos en el artículo 41 de la LGT.»

Los Tribunales y, ahora, los Juzgados son quienes, mediante una interpretación integradora de las normas, se están encargado de completar las lagunas que la literalidad del citado artículo 76 favorece, aunque llegan a conclusiones contradictorias, como por ejemplo:

1. Para unos, el adquirente de bienes afectos al IBI ocupa una posición idéntica o, al menos, similar a la del responsable subsidiario, mientras que, para otros, en ningún caso se está ante un supuesto de responsabilidad, sino de reipersecutoriedad.

2. Para unos, la Hacienda Local sólo puede ejecutar contra el adquirente el inmueble afecto una vez que la deuda ha sido declarada fallida en procedimiento de apremio ultimado frente al obligado principal o sujeto pasivo del tributo y ello porque parten de la consideración de que el adquirente es un responsable, mientras que, para otros, bastará con que aquélla no haya sido ingresada en plazo (como concluyen todas las sentencias que configuran la afeción no como un supuesto de responsabilidad sino de reipersecutoriedad).

3. Para unos, el adquirente del bien afecto no puede oponer la protección del artículo 34 de la Ley Hipotecaria, mientras que, para otros, sólo opera la afeción en perjuicio del tercer hipotecario para cubrir las dos anualidades a que se refiere el artículo 73 de la Ley General Tributaria (LGT).

4. En unos supuestos, la afeción asegura no sólo la cuota del IBI sino todos los componentes de la deuda a que se refiere el artículo 58 de la LGT, sin más excepción que las sanciones, mientras que, en otros casos, sólo cubre la cuota y los recargos que cumplan la función de tributos, pero nunca los intereses o recargos de apremio.

En resumen, pues, existen dos bloques interpretativos, respecto a los que el límite temporal de la afección juega de forma distinta: el de considerar la afección como un supuesto de «responsabilidad» o el de configurarla como un supuesto de «reipersecutoriedad».

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Tarragona, en casos anteriores y acorde con la posición sostenida por la Sala del TSJ de Cataluña, consideraba la afección en el plano de la «responsabilidad», por el juego del artículo 76 de la Ley 39/1988 con el 41 de la LGT, cuyo contenido exigía: agotar todo el período de recaudación hasta la declaración de fallido del sujeto pasivo, dar audiencia previa al nuevo adquirente, y notificar al mismo el acto de derivación de la deuda pendiente del IBI sin recargos ni intereses, y todo ello con el único límite temporal impuesto por el instituto prescriptivo, de manera que, al sustituir el adquirente al deudor principal en sus obligaciones, se le atribuían a aquél los mismos derechos que correspondían al citado sujeto pasivo o deudor principal, y, precisamente por ello, la posible prescripción que pudiera beneficiar a la responsabilidad tributaria objeto de derivación también tenía eficacia ante las liquidaciones que se notificaban con la derivación y, así, en cualquier caso, los actos que sucesivamente habían interrumpido la prescripción para el sujeto pasivo tenían también efectos para el sujeto derivado.

Sin embargo, la sentencia ahora y aquí cuestionada, sin pasar a formar parte del colectivo de resoluciones que consideran la afección en el plano de la reipersecutoriedad, se queda a medio camino entre tal figura y la de la responsabilidad, y es por ello que su doctrina es errónea.

Y es, también, gravemente dañosa para el interés general, porque la falta de un criterio concreto, en una materia que ha quedado como reducto de los órganos unipersonales de la jurisdicción y que difícilmente tendrá acceso a una apelación y casi nunca a una casación, puede perpetuar

una doctrina no atemperada a derecho y convertir en norma un pronunciamiento singular y aislado.

Y, por ello, para evitar tal tratamiento desigual, debe sentarse una doctrina uniforme y generalizada que efectúe una interpretación integradora de las normas, situando la afección bien en el plano de la «responsabilidad» o bien en el de la «reipersecutoriedad», dictándose una sentencia en la que se establezca que:

«a) El art. 76 LRHL debe interpretarse en el plano de la responsabilidad, por lo que el nuevo titular adquirente significa que, como sucesor del sujeto pasivo, lo ha de ser con todas sus consecuencias tanto si le favorecen como si le perjudican y, por ello, habrá de conectar el art. 76 de la Ley 39/1988 con los arts. 41 LGT, 37.4 y 5 LGT y 62.2 RGR, lo que supone tener que agotar todo el procedimiento de recaudación tanto en período voluntario como ejecutivo hasta llegar a la declaración de fallido del sujeto pasivo, audiencia previa al adquirente, acto de derivación notificado formalmente al adquirente con requerimiento de pago de las deudas de IBI no prescritas en voluntaria, entendiéndose que no habían prescrito para el adquirente las que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo, de manera que los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular, adquirente.

b) O bien, subsidiariamente, se interprete el art. 76 LRHL en el plano de la reipersecutoriedad, por lo que el nuevo titular adquirente como titular de un bien sujeto a una carga real, la afección, lo ha de ser con todas sus consecuencias tanto si le favorecen como si le perjudican y, por ello, habrá que conectar el precepto con los arts. 41 LGT y 37.2 RGR, lo que supone que la Recaudación municipal puede ejecutar el bien inmueble gravado por el

impuesto que ya no pertenece al sujeto pasivo, verificando la realización forzosa del mismo en el curso de procedimiento de apremio iniciado frente al obligado principal, sin más requisito, para salvaguardar la tutela judicial efectiva, que conceder previamente al titular del bien la posibilidad de pagar y evitar así la ejecución o de recurrir, ya sea contra la liquidación apremiada o contra la derivación de la acción recaudatoria.»

De acuerdo con lo alegado por el Abogado del Estado, y a pesar de que el Ministerio Fiscal, en su dictamen, aduce que el presente recurso carece de virtualidad y de objeto porque la doctrina propugnada está ya fijada por esta Sala en Sentencias, entre otras, de 1 de febrero de 1995 y 20 de noviembre de 2000 (pues tal última afirmación, dada las modulaciones apuntadas en la solución alternativa postulada por el Ayuntamiento recurrente, no puede aceptarse con el alcance y carácter radical y categórico aducido -dado que las citadas dos sentencias no recogen, con la puridad que aquí se pretende, la específica y concreta tesis o solución que se plantea-). Lo procedente es, en consecuencia, estimar el presente recurso casacional y, para evitar toda clase de disfunciones y de dudas, sentar como doctrina legal correcta la señalada en la primera de las dos alternativas reseñadas en el fundamento anterior, habida cuenta que:

a) La sentencia de instancia, después de exigir a la Administración que agote todo el procedimiento de recaudación hasta llegar a la declaración de fallido, concluye que sólo se podrán exigir por la vía del artículo 76 de la Ley 39/1988 aquellas deudas pendientes del IBI que no hayan prescrito para el adquirente (contado el plazo de prescripción desde que éste haya tenido conocimiento mediante la oportuna notificación del acto de derivación).

Pero, si se exige llegar a la declaración de fallido, el único camino posible es a través de la «responsabilidad» (como acertadamente precisa el Ayuntamiento recurrente), situando al

adquirente en la posición del sujeto pasivo y permitiéndole, en beneficio suyo, cuestionar las deudas del IBI en toda su extensión, con la correlativa carga de aceptar que el límite temporal de la afección venga determinado por la prescripción de las deudas ex artículo 64 de la LGT (entendiendo que la interrupción de la prescripción para el sujeto pasivo juega, también, para el adquirente, ya que, de lo contrario, la aplicación práctica del art. 76 de la Ley 39/1988 sería ilusoria, en cuanto, en la mayoría de los casos, habría prescrito el derecho de la Administración para exigir al nuevo adquirente el pago de las deudas del IBI liquidadas, ya, respecto del sujeto pasivo declarado fallido).

b) No puede compartirse la solución apuntada en la sentencia aquí recurrida (basada, en parte, en la del TSJ de Cataluña de 12 de mayo de 2000) puesto que acoge los aspectos de la afección -en el plano de la responsabilidad- que benefician a los adquirentes y, luego, además, escoge también lo que les favorece -en el plano de la reipersecutoriedad-.

El artículo 76 de la Ley 39/1988 remite al 41 de la LGT, y éste, a su vez, al 37 de la propia Ley, para delimitar cuál debe ser el alcance de la afección, y, así en la ya citada Sentencia de esta Sección y Sala de 18 de diciembre de 1998, se decía que «dicho acto (el de la derivación) les será notificado (a los adquirentes), con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, confiriéndoles desde dicho instante los derechos del deudor principal»; y, por tanto, si se ha delimitado el contenido de la afección al amparo del artículo 37 de la LGT (para excluir recargos e intereses, y para colocar al nuevo adquirente en la posición del sujeto pasivo, permitiéndole reaccionar contra cualquier actuación ejercitable por este último), o sea, se ha situado al adquirente como sucesor del anterior titular (en el plano, pues, de la «responsabilidad»), no es comprensible, que, en materia de prescripción, se rompa con la

doctrina hasta el momento existente (de no encontrar la prescripción limitación temporal alguna, a salvo de la operada para el sujeto pasivo, y de no servirle, tampoco, la interrupción que de la misma ha jugado para este último -siendo que, así, se le aplica el art. 37 en lo que le beneficia y no en lo que le perjudica-).

c) Tampoco es aceptable la tesis de la sentencia de instancia y la del TSJ de Cataluña de 12 de mayo de 2000 consistente en que no opera la interrupción de la prescripción frente al sujeto pasivo para el nuevo responsable por derivación (en cuanto el IBI no recae sobre bienes sino sobre personas), pues tal solución implica una interpretación errónea, ya que no se discute la naturaleza del IBI sino la de la afección prevista en el ya mentado artículo 76 de la Ley 39/1988 (a cuyo respecto debe reiterarse la doctrina prevista en las mencionadas Ss. de esta Sección y Sala de 1995 y 2000) consistente en que «la responsabilidad por adquisición de bienes afectados por Ley al pago de deudas tributarias es subsidiaria -aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario, el adquirente del bien, sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por Ley al pago del tributo, y sólo con ellos-»; todo lo cual viene a reforzar el que la afección se interprete desde el plano de la «responsabilidad» (como así se infiere, además, del art. 62.2 del RGR de 1990, cuando señala que «interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago»).

d) Si bien el criterio preeminente, y que esta Sección y Sala propugna (y hace suyo en esta sentencia), es el hasta ahora expuesto, basado en el sistema de la «responsabilidad», tal como ha sido plasmado en la primera de las resoluciones alternativas propuestas, no puede dejarse de traer a colación la posible, en cierto modo, solución alternativa del régimen fundado en la

«reipersecutoriedad», pues en el Reglamento General de Recaudación (RGR) de 1990 no se califica, ya, al adquirente de bienes afectos como un responsable, en cuanto su artículo 37.2 establece que, si la deuda no se paga en período voluntario ni en el plazo concedido en la providencia de apremio, se requerirá al poseedor del bien afecto para que satisfaga únicamente la deuda inicial en un plazo igual al del ingreso voluntario y, si no lo hace, continuará el procedimiento directamente contra el bien para hacer efectivos, además de dicha deuda, el recargo de apremio, los intereses y las costas. O sea, según tal criterio, no resultaría ya preciso para derivar la acción la finalización del procedimiento contra el obligado principal, es decir, su declaración de fallido, sino su autorización (la de la derivación) una vez insatisfecha la deuda en los plazos normativos.

En efecto, el citado artículo 37.2 está estableciendo la necesidad de requerir de pago al tercero, antes de proceder a la ejecución, tal como exige el artículo 41; y se concreta, así, el momento de llevar a cabo dicha notificación que, puesto que, si no resulta atendida, provocará el embargo del bien, no puede ser otro que aquel posterior al transcurso de los plazos del artículo 108 del RGR, pues sólo a partir de él, conforme al siguiente artículo 110, podrá dictarse la providencia de apremio («si no paga -dentro de los plazos establecidos en el artículo 20 del RGR- se ejecutará el bien»). Se concede, de tal modo, al tercer adquirente un plazo para pagar, evitando la ejecución, como quiere el artículo 41, de modo que cabe concluir que, para la ejecución de un bien afecto, no parecería ser necesario ultimar el procedimiento de apremio contra el deudor principal, declarándolo fallido.

Desde este plano de la reipersecutoriedad, los problemas de la prescripción se verían reducidos prácticamente a la nada, puesto que, al omitirse la exigencia de tener que llegar a la declaración

de fallido (muy premiosa, a veces, en el tiempo), vendrían a coincidir los plazos de prescripción relativos al sujeto pasivo con los relativos al nuevo titular del bien afecto. Y es que, en el plano ahora indicado, es decir, en el de considerar al adquirente no como sucesor del sujeto pasivo sino como simple titular de un bien afecto, serían aplicables lisa y llanamente los artículos 64 y 66 de la LGT con respecto a ese nuevo titular y sin ningún tipo de vinculación respecto de los actos entendidos con el deudor principal, de manera que sólo podrían exigirse a aquél los últimos cuatro años no prescritos y sin que tengan eficacia para él los actos interruptivos de prescripción para con el sujeto pasivo (interpretación que, en este extremo, coincide con la de la sentencia de instancia).

No obstante, como antes se ha dicho, la tesis o doctrina que estimamos que es la acertada y adecuada a derecho es la postulada, como primera alternativa, por la corporación recurrente.

Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación en interés de la ley y fijar en el fallo, como doctrina legal, la postulada por la recurrente en la primera de las alternativas propuestas en el suplico de su recurso (con respeto, por supuesto, de la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, y con las modulaciones precisas todo lo que sea una mera interpretación explicativa de los preceptos aplicables), no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en este recurso casacional, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, de 13 de julio.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el Pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando, como estimamos, el presente recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la representación procesar de la Caja... contra la Sentencia dictada, con fecha 28 de enero de 2002, en el recurso contencioso-administrativo número 28/2001, por el Juzgado de dicho orden jurisdiccional número 1 de Tarragona, debemos fijar, como doctrina legal (con respeto de la situación jurídica particular derivada de la citada sentencia recurrida), la postulada, con las modulaciones indicadas, por dicha recurrente en la primera de las dos alternativas propuestas en el suplico de su recurso, es decir, «el artículo 76 de la Ley 39/1988 ha de ser interpretado en el plano de la responsabilidad, por lo que el nuevo titular adquirente, como sucesor del anterior sujeto pasivo, lo ha de ser con todas sus consecuencias, tanto si le favorecen como si le perjudican, entendiendo, en consecuencia, que no han prescrito para el adquirente las deudas del IBI que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo, y que, asimismo, los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular adquirente»”

No obstante, hasta llegar a este nítido pronunciamiento, esclarecedor de muchas dudas, la evolución ha sido larga, pudiendo destacarse, entre otras muchas y como muestra de los bandazos -dicho sea con el máximo respeto- a los que ya nos tiene acostumbrados nuestra jurisprudencia, los siguientes pronunciamientos.

En primer lugar, la sentencia del TSJ de La Rioja de 22 de julio de 1996, afirmaba que *“Lo que sí queda claro de la redacción del precepto de la Ley reguladora de las Haciendas Locales es que la vinculación temporal de la afectación carece de límites, existe para la totalidad*

de las deudas pendientes y no prescritas”, sin precisar cuándo debían entenderse prescritas o no dichas deudas. En el mismo sentido, se pronunciaban las sentencias de los TSJ de Cataluña de 15 de septiembre de 1997 y de 6 de abril de 2000, de Madrid de 25 de febrero de 1998, de la Comunidad Valenciana de 13 de abril de 1999, de Castilla y León de 24 de mayo de 2000 y de Cantabria de 2 de noviembre de 2000.

Por su parte, la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 21 de enero de 1997, muestra una clara confusión entre el derecho de afección y la hipoteca legal tácita al afirmar: *“En caso de cambio de propiedad del bien inmueble, que es lo que aquí sucede, dicho bien queda afecto al pago de las deudas tributarias y recargos pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior -art. 76 Ley 39/1988 en relación con los arts. 41 y 73 LGT y 35.1 RGR-.”*

Reproduzco asimismo un fragmento de la contundente y clamorosamente errónea sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de mayo de 2000, según la cual, y en sentido totalmente contrario a la doctrina mencionada fijada por el Tribunal Supremo: *“Comoquiera que, tal como ha quedado resaltado, la afección de bienes del artículo 76 de la LHL tiene como límite indiscutible la prescripción de las deudas tributarias, que han de estar pendientes y no prescritas [...] la interrupción del plazo para la prescripción para el sujeto pasivo anterior titular de los bienes, no puede entenderse que interrumpe la prescripción también a los efectos de la afección de bienes del artículo 76 de la LHL. Las «deudas pendientes y no prescritas» a que se refiere la jurisprudencia ya transcrita como límite a la*

afección de bienes del artículo 76 de constante referencia han de ser, pues, aquellas que no se encuentren prescritas para el adquirente de los bienes, esto es, la interrupción de la prescripción para el anterior sujeto pasivo no puede oponerse al adquirente. A éste sólo pueden derivarse las deudas pendientes devengadas y/o liquidadas dentro del plazo de prescripción anterior al momento en que se le notifique la derivación de responsabilidad, o cualquier otra actuación conducente a tal fin, por aplicación del artículo 66 a) de la LGT, pues sólo tales deudas se encontrarán «no prescritas» para él.

Tal conclusión viene impuesta, además, por elementales razones de seguridad jurídica, fundamento de la propia prescripción. El adquirente no es «sucesor» del anterior titular al que puedan exigírsele todas las deudas no prescritas para éste (art. 89.3 LGT) ni un sucesor de una explotación económica (art. 72 de la misma Ley), ni pueden aplicarse las mismas consecuencias que a los herederos o legatarios o a los adquirentes de las explotaciones, cuando no tienen los mismos derechos que éstos (normas civiles sobre la adquisición de la herencia en el primer caso y certificación previa en el segundo) [...] el derecho a la seguridad jurídica del adquirente del inmueble sujeto al IBI impone entender que sólo le pueden ser exigibles las deudas no prescritas antes de los plazos legales computados desde cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del propio adquirente, tendente a la derivación de responsabilidad.

Cualquiera otra interpretación dejaría inerte al adquirente frente a la derivación de responsabilidad de deudas que podrían ser teóricamente indefinidas, por haberse interrumpido la prescripción para el anterior titular, o le impondría una obligación de solicitar certificación de tales deudas que carece de cualquier cobertura normativa (a diferencia de lo que ocurre en el

art. 72.2 LGT). A mayor abundamiento, esta total incerteza respecto de las deudas pendientes respecto de las que se haya interrumpido la prescripción respecto del anterior titular y sujeto pasivo, propiciaría la ineficacia administrativa en el cobro y la difusión de aquel erróneo entendimiento de que el IBI recae sobre los inmuebles y no sobre las personas.

En definitiva, el límite temporal de deudas tributarias comprendidas en el artículo 76 de la LHL por efecto de la prescripción será el del plazo legal de prescripción previo a cualquier actuación administrativa realizada con el adquirente y tendente a la derivación de responsabilidad, sin que al adquirente puedan serle opuestos los actos de interrupción de la prescripción entendidos con el anterior titular y sujeto pasivo.¹³⁹

Tampoco la doctrina está libre de autores que han defendido con ahínco posiciones contrarias a la doctrina legal finalmente fijada por el Tribunal Supremo. A título de ejemplo, DE MIGUEL CANUTO¹⁴⁰ afirma que “no interrumpen la prescripción relativa al adquirente del inmueble aquellos actos que la interrumpen para el contribuyente [...] no surten efectos para un sujeto que no tenga conocimiento de ellos los actos realizados y notificados por la Administración respecto de otro sujeto”. Otros autores, por el contrario, defendían la misma de la sentencia

¹³⁹ Los subrayados son míos.

¹⁴⁰ DE MIGUEL CANUTO, E. *La afectación en el impuesto sobre bienes inmuebles*, op. Cit. pág. 78 y siguientes.

mencionada dictada en recurso de casación en interés de ley antes de que fuera dictada por del Tribunal Supremo, entre otros, DELGADO GARCIA¹⁴¹.

Finalmente, la vigente LGT ha recogido la doctrina legal marcada por el Tribunal Supremo, de manera que en la actualidad los apartados 2 y 8 del artículo 68 LGT establecen

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva la recaudación de la deuda tributaria;

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso;

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

[...]

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los

¹⁴¹ Como DELGADO GARCÍA, A.M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pág. 103.

obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

y también sobraría esa expresión “incluidos los responsables”, pues de acuerdo con el artículo 35 LGT

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

Valga a modo de resumen de lo expuesto en este epígrafe, la Consulta de la DGT (SG de Tributos Locales) de fecha 4 de noviembre de 2017, de acuerdo con la cual: *“(…) el cambio de titularidad de los derechos sobre los que recae el hecho imponible del IBI, sea por la causa que fuera, determinará que los bienes inmuebles sobre los cuales recaen tales derechos queden afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria del citado impuesto en los términos establecidos anteriormente.*

Concluyéndose por tanto que, ante una transmisión del derecho de propiedad de un inmueble por compraventa, en el caso de que existan deudas del IBI pendientes en el momento de la transmisión, estas podrán exigirse al adquirente del bien inmueble, en régimen de responsabilidad tributaria, una vez finalizado el procedimiento de apremio contra el deudor principal (el transmitente) y declarado fallido el mismo.

El artículo 66 de la LGT establece en su letra b) que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

En cuanto a la interrupción de dicho plazo de prescripción, el apartado 2 del artículo 68 de la LGT dispone que dicho plazo se interrumpirá:

“a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.”.

El apartado 6 del mismo artículo 68 de la LGT establece que, producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

El apartado 8 del artículo 68 de la LGT establece:

“8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.”.

Tal y como se extrae de los preceptos transcritos, la exigencia de la deuda tributaria correspondiente al IBI a los sucesivos titulares de los derechos sobre los bienes inmuebles se deberá efectuar en régimen de responsabilidad subsidiaria, es decir, primeramente se deberán exigir tales deudas al deudor principal y a los posibles responsables solidarios, y solo en el caso de imposibilidad del cobro a estos, se podrá requerir el pago a aquellos que sean titulares de los derechos de los bienes en cuestión como consecuencia de la transmisión de los mismos.

La calificación al adquirente de la propiedad del bien inmueble que realiza la LGT y, por remisión, el TRLRHL, como responsable tributario, implica la necesidad de declaración de fallido del deudor principal y la exclusión de los intereses de demora y del recargo de apremio, así como la tramitación del procedimiento establecido en el artículo 176 de la LGT en el que se declare la responsabilidad del adquirente, notificándose al mismo.

En el caso objeto de consulta, el consultante adquirió en el año 2010 un bien inmueble a una promotora. Respecto de la deuda tributaria del IBI del período impositivo 2010 tenía la condición de contribuyente, y por tanto, deudor principal, la empresa promotora, como titular del inmueble en la fecha del devengo, 1 de enero de 2010. En virtud de la afeción real del bien inmueble al pago de la deuda tributaria del IBI establecida en el artículo 64.1 del TRLRHL, y ante la falta de pago por el deudor principal, la Administración tributaria

puede exigir dicho pago al adquirente, en régimen de responsabilidad subsidiaria, para lo que se requiere, tal como disponen los artículos 41.5 y 43.1.d) de la LGT, que se haya agotado sin éxito la acción recaudatoria contra el obligado principal y se haya declarado fallido al mismo.

En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de dicha deuda tributaria, hay que tener en cuenta que el plazo de prescripción se interrumpe por cualquiera de las causas enumeradas en el artículo 68.2 de la LGT y que, tal como establece el artículo 68.8 de la LGT, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicha interrupción se extiende a los demás obligados, incluidos los responsables (solidarios o subsidiarios).

*Por lo que, si desde la finalización del plazo de pago en período voluntario del IBI del ejercicio 2010 hasta la notificación al consultante por la que se le reclama el pago de la deuda tributaria en fecha 30/06/2017, se ha interrumpido el plazo de prescripción, ya sea por actuaciones de la Administración tributaria o del obligado tributario, sin que transcurran más de cuatro años entre una y otra causa de interrupción, no está prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de dicha deuda tributaria al consultante, en su calidad de responsable subsidiario de la misma*¹⁴².

¹⁴² El subrayado es mío.

6. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA EXISTENCIA DE ADQUIRENTES INTERMEDIOS

Analizamos ahora uno de los últimos aspectos que el Tribunal Supremo ha aclarado sobre el derecho de afección y que ya he introducido en párrafos anteriores. Es aquel que se produce en los casos en que el bien o derecho ha sido objeto de más de una transmisión hasta llegar al titular frente al que se pretende ejercitar el derecho de afección. Permítaseme hablar en primera persona, pues el 18 de marzo de 2004 se me notificó la sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 24 de enero de 2004 (ponente Excmo. Sr D. Pascual Sala Sánchez), correspondiente al recurso de casación en interés de ley 69/2002, que interpuse como abogado del Consell Comarcal de la Selva, entidad local que por delegación gestionaba y recaudaba el IBI de diferentes ayuntamientos de la comarca de la Selva (Girona). Dicha sentencia fue publicada -con extraño retraso- en el BOE nº 132 de 3 de junio de 2005.

La sentencia objeto de recurso era la dictada el 11 de enero de 2002 por la sección tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, que consideró que en aquellos casos en que al deudor originario por deudas en concepto de IBI se le declare fallido, en el supuesto que el inmueble objeto de esa deuda haya sido transmitido dos o más veces, no procede derivar la deuda por afección al titular en el momento de la declaración de fallido del deudor, sino que es necesario declarar fallidos previamente a todos y cada uno de los

sucesivos propietarios habidos entre el deudor originario y el último titular. En el caso de autos, se exigía declarar fallido a cierta entidad financiera que había adquirido el inmueble en subasta judicial, aunque en el momento de declarar fallido al deudor originario y proceder a ejecutar la afección del bien, la entidad financiera ya había transmitido el inmueble. El TSJ de Cataluña fundamentaba su posicionamiento manifestando que *“El artículo 41 de la [anterior] Ley General Tributaria dispone, en su primer párrafo que los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributarla responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga. La inteligencia del precepto en relación con el artículo 76 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales es clara (...) solamente en el supuesto de que la entidad financiera fuese declarada insolvente podría pasar la deuda tributaria por afección al nuevo adquirente”*.

Dicha fundamentación se consideró por el Tribunal Supremo errónea y gravemente dañosa para el interés general, dado que se trataba de una cuestión de general aplicación en la práctica recaudatoria debido a la extendida utilización de la afección regulada en aquel momento en el artículo 76 LRHL.

La sentencia recurrida remitía a otras de la misma Sala de fechas 18 de mayo de 2000 y 29 de septiembre de 2000, en las que se *“niega la posibilidad de derivar la responsabilidad “per saltum” al actual propietario prescindiendo de quien adquirió directamente del obligado tributario”*. En mi opinión, esta interpretación partía de una errónea identificación de la naturaleza del instituto jurídico de la afección de bienes, una garantía real, con el mecanismo previsto para hacerla efectiva, la responsabilidad tributaria. No se estaba, por tanto, ante una derivación de

responsabilidad “*per saltum*”, sino ante la simple afección de un bien al pago de unas deudas tributarias en virtud de una garantía real, y por ello es el último titular de la propiedad o el derecho real sobre un inmueble con deudas pendientes de IBI quien responde de dicha deuda, ahora bien, no lo hace con todos sus bienes -como es el caso de un responsable *strictu sensu*-, sino que su responsabilidad queda limitada al bien o derecho adquirido.

La confusión podía suscitarse en aquel momento por la remisión que el entonces vigente artículo 76 LRHL hacía al artículo 41 de la Ley General Tributaria de 1963. Dicho artículo 41 LGT, antes transcrito, no calificaba al adquirente de bienes afectos como responsable, ya que sencillamente no lo era. Un auténtico responsable hace frente a la deuda tributaria a título de deudor, es decir, con todo su patrimonio, mientras que el adquirente de bienes afectos está sujeto únicamente a soportar la realización del crédito tributario sobre el bien gravado. No es, por tanto, deudor, simplemente es titular de un bien sujeto a una carga real: la afección. Así lo expresaba, con notable imprecisión, el artículo 41 de la LGT de 1963 al establecer que los adquirentes de bienes afectos “*responderán con ellos*”. Con esta expresión indicaba que la deuda podrá hacerse efectiva ejecutando el bien afecto, no que los adquirentes fueran responsables.

En otras palabras, este precepto establecía únicamente el modo de hacer efectiva la afección, el modo de dirigir la acción recaudatoria contra el bien gravado cuando éste había sido adquirido por un tercero. Para ello, disponía que la deuda ha de serle notificada en período voluntario de pago concediéndole la

posibilidad, para evitar la ejecución, de pagar o de recurrir la deuda que se le exigía e instar la correspondiente suspensión. De esta manera se imposibilitaba la ejecución del bien afecto sin que su titular tuviera constancia. Una vez transcurrido el período voluntario de pago que preceptivamente se debía conceder al titular actual del bien afecto, la acción se dirigirá ya directamente contra el bien.

La doctrina sobre el carácter de garantía real de la afección prevista entonces en el artículo 76 LRHL había sido ya reiterada por los Tribunales, que eran unánimes al afirmar que la afección de bienes era una figura jurídica diferente a la responsabilidad. Las discrepancias aparecían a la hora de decidir si se encontraba más próxima a la reipersecutoriedad o a la responsabilidad subsidiaria, con la diferencia procedimental que ello comportaba, en particular, la necesidad o no de exigir la previa declaración de fallido del deudor principal.

Entre las sentencias que incidieron en la diferenciación la afección de bienes y la responsabilidad encontramos una buena muestra de pronunciamientos judiciales que destacan el carácter de derecho real de la afección de bienes, alejándola así de los auténticos supuestos de responsabilidad tributaria. Destaco entre todas las pronunciadas, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1995 (a la que se remiten las sentencias de los TSJ de Cataluña 16 de septiembre de 1996¹⁴³, de Baleares de 10 de diciembre de 1996 y de 28 de febrero

¹⁴³ En el mismo sentido, sus sentencias de 1 de octubre de 1996, en la que afirma que “*se trata de una garantía de un derecho de crédito de naturaleza real*” y de 6 de abril de 1999.

de 1997¹⁴⁴, de La Rioja de 22 de junio de 1996¹⁴⁵, de Murcia de fecha 19 de enero de 1999 o de Andalucía de 11 de junio de 1999) en la que afirma: “*ciertamente no se va a desconocer la diferenciada situación jurídica de las posiciones de contribuyente, sustituto, responsable solidario y responsable subsidiario en cuanto referibles a obligación personal para no equipararlas improcedentemente al caso de afección de bienes concretos o afección*”,

De lo expuesto, se desprende que tras la declaración de fallido del deudor primario, se podrá ya proceder a ejercitar la afección sobre el inmueble, esté en poder de quien esté, ya sea el adquirente del deudor originario o posteriores adquirentes, pues se trata de una garantía real y, como tal, proyecta su eficacia sobre el bien, de tal manera que bajo ningún concepto podría proyectar su eficacia sobre unos adquirentes -los intermedios- que en la fecha de declaración de fallido del deudor principal ya no tienen vinculación alguna con el inmueble respecto del que existe una o varias deudas tributarias pendientes.

¹⁴⁴ Este párrafo de la sentencia es particularmente claro: “*la posición del contribuyente, del sustituto del contribuyente, del responsable solidario o del responsable subsidiario, son todas ellas diferentes de la posición del adquirente de los bienes afectados por la Ley a las deudas tributarias. En este último caso se da una afección de bienes concretos, pero no una obligación personal que grave el patrimonio del deudor, Por tanto, no se da una sucesión en la consideración personal del titular presente o adquirente como sucesor del deudor primario o director*”. En el mismo sentido se pronuncia en su sentencia de 11 de marzo de 1997.

¹⁴⁵ En la que constata: “*como establece la doctrina más autorizada en derecho tributario, el régimen que establece el artículo 76 de la Ley 39/1988 (complementado por lo establecido en el artículo 41 de la LGT), se trata de un auténtico derecho real, que sujeta el bien transmitido a la ejecución respecto de los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación.- No estamos ante un auténtico supuesto de responsabilidad, pues dicho adquirente no responde con todo su patrimonio, como los auténticos responsables, sino únicamente con el bien afecto.*” En el mismo sentido, puede verse su sentencia 7 de octubre de 1996.

De todos los criterios de interpretación normativa recogidos en el artículo 3 del Código Civil no puede excluirse el criterio de interpretación regido por el sentido común que lleva a evitar resultados absurdos, como ya decían los profesores TARELLO¹⁴⁶ y DE CASTRO¹⁴⁷. De hecho, este criterio debe imponerse sobre los demás criterios interpretativos si conducen a un resultado absurdo. La exigencia de declarar fallidos a todos los sucesivos titulares que hayan existido entre el deudor originario y el último titular de bien es, sin duda, un resultado que no es acorde con la naturaleza de garantía real de la afección de bienes, pues en el supuesto de múltiples transmisiones, la Administración no ostenta poder alguno para exigir las deudas del deudor originario al adquirente intermedio del inmueble. El poder que la afección de bienes otorga a la Administración tributaria se limita a la garantía real que afecta a ese concreto inmueble del que ya no es titular. De otra manera, esa declaración de fallido significaría que los bienes y derechos de ese adquirente intermedio responderían de unas deudas que le son completamente ajenas, ya que ni es el deudor originario de las mismas, ni detenta el inmueble afecto al pago, por lo que su patrimonio no puede ser objeto de intromisión alguna por parte de la Administración tributaria con relación a deudas de otro contribuyente. En su caso, hubiera respondido la finca que en su día adquirió, pero como ya la

¹⁴⁶ TARELLO, G.: “Il problema dell’interpretazione: una formulazione ambigua”, en *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, vol.XLIII, 1966, pág.349. “*resultan perfectamente aplicables las reglas de la lógica formal que prescriben la contradicción y los resultados absurdos*”.

¹⁴⁷ DE CASTRO y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984, pág. 446.

transmitió, no debe responder con nada de esas deudas en concepto de IBI del deudor originario.

Resulta, por tanto, absurdo exigir la declaración de fallido de uno o varios sujetos que ya nada tienen que ver con la deuda reclamada y cuyos bienes no podrían en ningún caso ser objeto de embargo, pues no tienen obligación alguna de responder de esas deudas con su patrimonio. Únicamente debería responder con el inmueble afecto del que ya no es titular.

De otra manera estaríamos ante el inicio de un expediente de recaudación ejecutiva destinado inevitablemente al fracaso, ya que en el caso de que se encontrara algún bien o derecho, no podría embargarse al no tener el adquirente intermedio relación alguna con la deuda pendiente y si tampoco es posible declararle fallido, por tener bienes o derechos, la afección no se podría ejecutar contra el detentador del bien afecto. Es decir, se llega así a un resultado absurdo, claramente contrario a la esencia misma de la afección de bienes como garantía de pago de las deudas en concepto de IBI.

La conclusión es por tanto clara: el criterio manifestado por la sentencia recurrida comportaba que en el caso de que existieran adquirentes intermedios con patrimonio la afección de bienes deviniera inaplicable.

El recurso de casación en interés de ley presentado postulaba que en aquellos supuestos de aplicación del entonces vigente artículo 76 LRHL en los que, por cualquier causa, hubiera cambiado la titularidad de los derechos a que se referían

los entonces vigentes artículos 61 y 65 LRHL, de manera que en el momento de la declaración de fallido del deudor originario el titular de dichos derechos no fuera ya el mismo sujeto que los adquirió del deudor originario, porque se haya o hayan producido transmisión o transmisiones posteriores, no era necesaria la declaración de fallido de ese o esos titulares intermedios para poder declarar la afección de los bienes inmuebles objeto de dichas deudas de IBI, siendo suficiente la declaración de fallido del deudor originario.

La sentencia dictada en recurso de casación en interés de ley por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 24 de enero de 2004, declara ser gravemente dañosa la sentencia impugnada y estima el recurso interpuesto por el Consell Comarcal de la Selva fijando la doctrina que se postulaba.

En sus fundamentos hace un repaso de la progresiva decantación de esta figura jurídica, empezando por su sentencia de 1 de febrero de 1995, que reconoció la obligación de declarar la insolvencia del deudor principal y afirmó que se estaba, aunque sin serlo, en una posición más próxima a la de un responsable subsidiario que a la reipersecutoriedad y recordando también su sentencia de 9 de abril de 2003 por la que fijó la doctrina de que no prescriben para el adquirente de un inmueble las deudas del IBI que tampoco hayan prescrito para el sujeto pasivo y que los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el titular adquirente del inmueble, situando la afección ya claramente en el plano de la responsabilidad. Concluye que estos

dos pronunciamientos anteriores no habían tratado la cuestión de los adquirentes intermedios y la necesidad o no de declararlos insolventes para proceder a la derivación.

Sobre este último aspecto afirma el Tribunal Supremo que *“puede encuadrarse en el marco de un derecho de afección real, es decir, en el marco de la garantías del crédito tributario, como ocurre con la afección de bienes contemplada en el art. 74 LGT para los casos que reconoce (tributos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes afectos a su pago) o, lo que es lo mismo, que constituye un supuesto de reipersecutoriedad en el que el adquirente puede librarse de su responsabilidad transmitiendo el bien, que se erige, así, en la auténtica garantía”*.

Finalmente declara no ajustada a derecho la posición mantenida por la Sala de instancia de requerir la declaración de insolvencia de los adquirentes intermedios para poder derivar la acción al adquirente de los bienes afectos y declara como doctrina legal que *“En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación”*.

Pese a lo expuesto, debemos preguntarnos si esta doctrina perdurará una vez aprobada la vigente LGT y si no hay cierta contradicción entre esta sentencia y

su sentencia anterior de 9 de abril de 2003¹⁴⁸, ya que en su sentencia de enero de 2004 el Tribunal Supremo acerca más la afección de bienes a su carácter de garantía real, mientras que en la de abril de 2003 la aproxima a institución de la responsabilidad tributaria. Recordemos que la sentencia ahora comentada, basa su argumentación en la diferenciación entre afección de bienes y responsabilidad, siendo la primera una garantía real, cosa que no ocurre en la segunda, respondiendo el adquirente de bienes afectos sólo con el bien afecto, a diferencia del responsable que responde con todo su patrimonio. La utilización del procedimiento de la responsabilidad subsidiaria se trata, para el Tribunal Supremo, de un uso puramente instrumental y la diferenciación entre ambas figuras es patente.

No obstante, esta conclusión difícilmente puede mantenerse con la redacción del artículo 43.1.d) de la vigente LGT, que califica al adquirente de bienes afectos como un responsable subsidiario más, si bien con las especialidades del artículo 79 LGT. Es decir, ya no se trata de una utilización instrumental del procedimiento previsto para la responsabilidad subsidiaria aplicado al caso de la afección de bienes, como se desprende de los artículos 79.1 LGT, 64 TRLRHL y 67 RGR, sino de la utilización del procedimiento que le corresponde como responsable subsidiario que es. Las dos figuras ya no tienen rasgos simplemente semejantes, sino que una es el género –responsabilidad–, otra es la especie -

¹⁴⁸ Transcrita íntegramente en las páginas 161-171 anteriores de este trabajo.

responsabilidad subsidiaria- y otra la subespecie -responsabilidad subsidiaria por afección de bienes-. El elemento esencial y diferenciador consistía en que el adquirente de bienes afectos únicamente respondía con el bien afecto y el responsable con todo su patrimonio. Sin embargo, ese elemento aparece ahora como una especialidad o detalle diferenciador que caracteriza a la subespecie de la responsabilidad, llamada afección de bienes, frente al resto de supuestos de responsabilidad.

Habrá que estar muy atentos para ver cómo resuelven los tribunales el próximo caso de adquirentes intermedios al amparo de la vigente LGT. Quiero ser cauto y no aventurar cuál va a ser el resultado, pero no envidio el difícil papel del juzgador que se encuentre con el giro que ha dado la vigente LGT. Por otro lado, la propia LGT tampoco asume esta nueva orientación al cien por cien y navega en una criticable ambigüedad, pues si bien regula la afección de bienes en el artículo 43.1 d) en la sección dedicada a los responsables tributarios, también la regula en su artículo 79, dentro de la sección dedicada a las garantías -en este caso real- de la deuda tributaria. Con anterioridad se discutía si era un supuesto de responsabilidad o una garantía real, decantándose el Tribunal Supremo en este caso -pero no así en otros- por acercarse a esta última categoría. Ahora la LGT califica la afección de bienes como un supuesto de responsabilidad, pero también como garantía real, en un caso patente de nadar y guardar la ropa, dando así más trabajo a los tribunales en un tema que ya parecía cerrado. Extrañamente, y a pesar del tiempo transcurrido desde la

sentencia del TS comentada, no han surgido nuevos pronunciamientos judiciales sobre esta cuestión de los adquirentes intermedios que aporten nueva luz sobre la vigente LGT.

En la doctrina sí han aparecido voces críticas con la actual regulación, como ARRANZ DE ANDRÉS¹⁴⁹ o CASAS AGUDO¹⁵⁰, que afirman que el tercero titular de un elemento patrimonial afecto no ha de considerarse un deudor obligado al pago, pues no surge para él ninguna obligación propiamente dicha ni, tampoco, pasa a ocupar la posición subjetiva en la relación crediticia existente la Administración y el sujeto pasivo, motivo por el cual no puede entenderse que el adquirente constituya un verdadero responsable, ni que se le atribuyan las cualidades de la responsabilidad, principalmente porque los efectos de la afección se proyectan exclusivamente sobre el bien afecto, mientras que en cualquier relación jurídica que se califique de jurídico-obligacional, como en los casos de responsabilidad, el deudor viene necesariamente obligado al cumplimiento implicando la totalidad de su patrimonio en virtud del principio de responsabilidad universal del artículo 1.911 del Código Civil.

Es más, la condición de responsable no se pierde mediante la transmisión de bien alguno, mientras que, tal y como acabamos de exponer, un adquirente

¹⁴⁹ ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, cit., pág. 355.

¹⁵⁰ CASAS AGUDO, D., “*Acerca del régimen jurídico del tercer adquirente de bienes afectos en la nueva LGT*”, cit., págs. 514 y ss.

intermedio queda automáticamente liberado con la transmisión del bien, lo que para algunos autores es una prueba de que el tercero adquirente no está personalmente obligado¹⁵¹.

Interesante es la postura de CALVO VÉRGEZ¹⁵², al afirmar, comentando la sentencia del TS que estamos analizando que, *“¿cuál es el fundamento del tratamiento legal otorgado a este “privilegio” dentro del marco de la responsabilidad?. Desde nuestro punto de vista habría que acudir a lo dispuesto en el artículo 3.2 LGT, precepto que alude a la necesidad de adecuar su funcionamiento a las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad que ha de presidir la aplicación de los tributos. Surge así un mecanismo destinado a corregir todos aquellos desequilibrios que puedan llegar a derivarse del ejercicio del derecho real de afición mediante el establecimiento de una especie de garantía subsidiaria. En palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 20 de noviembre de 2000) “La responsabilidad por adquisición de bienes afectados por Ley al pago de deudas tributarias es subsidiaria, aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario, el adquirente del bien, sólo responde en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por Ley al pago del tributo, y sólo con ellos”*¹⁵³.

¹⁵¹ ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ E. *“La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y sus garantías”*. En MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.), *Estudios de la LGT*, Lex Nova, Valladolid 2006, pág. 314.

¹⁵² CALVO VÉRGEZ, J, *La responsabilidad tributaria subsidiaria*, Editorial Dickinson, Madrid, 2016, páginas 238 y 239.

¹⁵³ Este mismo criterio ha sido mantenido con posterioridad por el Alto Tribunal, entre otras, en sus sentencias de 9 de abril de 2003 y 24 de enero de 2004.

Por su parte, MARTÍN RODRÍGUEZ¹⁵⁴ afirma que “*parece como si la voluntad del legislador, más que crear un supuesto de responsabilidad subsidiaria en sentido estricto, hubiera sido trasladar al titular del bien afecto los derechos y garantías del responsable, pero sin variar la naturaleza de garantía real propia de la figura*”. Nos hallaríamos así ante una garantía real susceptible de ejecutarse a través del procedimiento que establecen los artículos 174 y 176 (...)

No queda pues del todo claro, como ya he señalado anteriormente, si estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria, aunque así lo califica la LGT, con tintes propios de garantía real, prevista para aquellos supuestos en los que el poseedor de los bienes afectos al pago del tributo sea persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, ante una garantía real “disfrazada” de responsabilidad subsidiaria en la medida en que se le asigna legalmente un procedimiento de ejecución propio de la responsabilidad tributaria -como se desprende del redactado de los artículos 79.1 LGT, 64 TRLRHL y 67 RGR)- o bien ante un caso de naturaleza jurídica ecléctica por decisión legal ya que el mismo cuerpo legal, la LGT califica la afectación de bienes simultáneamente como garantía (art. 79), necesariamente real por su limitación al bien afecto, y como supuesto de responsabilidad tributaria (43.1.d), que es tanto como calificarla de garantía personal, tal y como la doctrina califica a los

¹⁵⁴ MARTÍN RODRÍGUEZ, A, “*La afectación del bien inmueble como garantía real del IBI: Análisis jurídico de su naturaleza, alcance y realización*”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255, 2004, pág. 142.

supuestos de responsabilidad tributaria¹⁵⁵. La LGT estaría dejando así al albur de los aplicadores si quieren poner más el acento en una calificación o en otra, por lo que la controversia está servida. Personalmente me inclino por el criterio expresado por RODRIGUEZ BEREIJO¹⁵⁶ de que el derecho de afección es un derecho real de garantía.

Desde la LGT de 1963, el nacimiento de este derecho no se vincula al presupuesto de hecho de la responsabilidad, sino al propio nacimiento de la deuda tributaria garantizada. Por más que la ley califique al adquirente del bien afecto como un responsable, no estamos aquí ante un auténtico supuesto de responsabilidad. El adquirente de un bien afecto no se coloca junto al deudor principal, respondiendo con todos sus bienes presentes y futuros, sino que, como prevé el artículo 79 LGT, no responde ni siquiera con el importe del valor de ese bien, sino que lo hace con el propio bien adquirido. *“Parece como si la voluntad del legislador, más que crear un supuesto de responsabilidad en sentido estricto, hubiera sido trasladar al titular del bien afecto los derechos y garantías del responsable, pero sin variar la naturaleza de garantía real propia de la figura”*¹⁵⁷. La consecuencia

¹⁵⁵ GARCIA NOVOA, C. “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003, pág. 63.

¹⁵⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981, pág. 205 a 207. Le sigue FERNANDEZ CABALLERO Z., *Las garantías del crédito tributario*, cit., pág. 169.

¹⁵⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT: (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., pág. 298 y 299. En este mismo sentido, MARTÍN RODRÍGUEZ, A., “La afección del bien inmueble como garantía real del IBI: análisis jurídico de su naturaleza, alcance y realización”, cit., pág. 142 y 143.

inmediata de lo anterior es que nos encontramos ante una garantía real que se ejecuta a través de un procedimiento cuya finalidad es hacer efectiva las garantías personales.

La jurisprudencia se ha pronunciado de forma muy similar, aproximando la afección de bienes a los esquemas propios de las garantías reales. Entiendo que en relación con el inciso d) del primer apartado del artículo 43 LGT lo más probable es que se continuará aplicando la vigente doctrina de los tribunales, en particular la derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2004, de la que, como ya he expuesto anteriormente, fui en parte impulsor al interponer como letrado el recurso de casación del que esta sentencia es respuesta.

7. LA AFECCIÓN DE BIENES EN CASOS PARTICULARES

7.1. La afección de bienes en bienes inmuebles titularidad de la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB).

La crisis financiera, que afectó de un modo destacado a las entidades de crédito, puso de manifiesto la necesidad de contar con un marco eficaz de gestión de las crisis bancarias, de manera que los poderes públicos dispusieran de los

instrumentos adecuados para realizar la reestructuración y, en su caso resolución, ordenada de las entidades de crédito que atravesaran dificultades.

El artículo 35 de la ya derogada Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito (en adelante Ley 9/2012) estableció que:

El FROB podrá, con carácter de acto administrativo, obligar a una entidad de crédito a transmitir a una sociedad de gestión de activos determinadas categorías de activos que figuren en el balance de la entidad o a adoptar las medidas necesarias para la transmisión de activos que figuren en el balance de cualquier entidad sobre la que la entidad de crédito ejerza control, cuando se trate de activos especialmente dañados o cuya permanencia en dichos balances se considere perjudicial para su viabilidad, a fin de dar de baja de los balances dichos activos y permitir la gestión independiente de su realización.

El desarrollo reglamentario de esta norma vino de la mano del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos que reguló, en su artículo 48.1, la categoría de activos a transferir a la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) distinguiendo básicamente entre bienes inmuebles y derechos de crédito.

De este modo, en noviembre de 2012, se creó la SAREB con la finalidad de sanear el sector financiero español, especialmente en los supuestos de entidades

bancarias que atravesaban dificultades de viabilidad por su excesiva dependencia o exposición al sector inmobiliario.

Los párrafos de las letras d) y e) del artículo 36.4 de la Ley 9/2012, establecen respectivamente respecto a la transmisión de bienes a la SAREB:

Artículo 36. Régimen de la transmisión de activos.

(...)

4. La transmisión de activos estará sometida a las siguientes condiciones especiales:

(...)

d) La transmisión de activos no constituirá un supuesto de sucesión o extensión de responsabilidad tributaria ni de Seguridad Social, salvo lo dispuesto en el artículo 44 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

e) La sociedad de gestión de activos no será responsable, en el caso de que se produzca la transmisión, de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dicha transmisión derivadas de la titularidad, explotación o gestión de los mismos por la entidad transmitente.

La DGT, en su informe de 13 de abril de 2015 (nº IE0179-15), concluía que *“la exclusión de la responsabilidad de la SAREB a que se refiere el artículo 36.4 anteriormente señalado se extiende a las deudas tributarias por IBI devengadas con anterioridad a la transmisión de la SAREB, con independencia del momento del devengo.”* En este criterio

se reafirmó Subdirección General de Tributos Locales en su Consulta Vinculante V4167-16, de 30 de septiembre de 2016¹⁵⁸.

Por tanto, respecto de la SAREB, la transmisión de activos -inmuebles y derechos de crédito- por parte de las entidades bancarias señaladas en su Disposición Adicional Novena¹⁵⁹, estaba sujeta a las condiciones especiales de exención de responsabilidad tributaria señaladas en el artículo 36.4, apartados d) y e) de la Ley 9/2012, antes transcritos.

Posteriormente dicho precepto ha sido derogado y sustituido con el mismo tenor literal por los párrafos d) y e) del artículo 29 de la Ley 11/2015 de

¹⁵⁸ Consulta Vinculante V4167-16, de 30 de septiembre de 2016, de Subdirección General de Tributos Locales (SGTL): “*Ante la consulta de si se puede derivar al consultante por la responsabilidad subsidiaria que prevé el artículo 79 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) por los inmuebles que hubiera adquirido en relación a las deudas tributarias que se hubieran devengado con anterioridad a dicha adquisición, la Subdirección General de Tributos contesta que “en el supuesto objeto de consulta el artículo 29.4, párrafos d) y e) de la Ley 11/2015, excluye la responsabilidad en que el derecho de afición se concreta, éste último referido a la totalidad de las deudas tributarias respecto de las cuales se predique el derecho de afición anteriores a la transmisión, dicha norma sólo puede ser interpretada en el sentido de excluir dicho derecho de afición respecto a la totalidad de las deudas por el mismo amparadas, cualquiera que hubiera sido el titular durante su devengo, pues lo contrario, sería desnaturalizar la figura del derecho de afición al establecer una discriminación artificial entre deudas tributarias, contraria a la naturaleza jurídica del mismo y de la responsabilidad a través del mismo configurada.*

En virtud de lo expuesto, la exclusión de la responsabilidad de la SAREB a que se refiere el artículo 29.4 de la Ley 11/2015 anteriormente señalado se extiende a las deudas tributarias respecto de las que se predique el derecho de afición del artículo 79 de la LGT devengadas con anterioridad a la transmisión a la SAREB, con independencia del momento del devengo y de la persona titular del bien en dicho momento”.

¹⁵⁹ Aquellas que, a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 24/2012, de 31 de agosto, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, se encontraban mayoritariamente participadas por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB).

recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión. En su exposición de motivos esta ley señala que:

En el Capítulo IV se regula el procedimiento de resolución entendido como aquel que se aplica a una entidad cuando sea inviable o sea previsible que vaya a serlo en un futuro y por razones de interés público y estabilidad financiera sea necesario evitar su liquidación concursal.

Los instrumentos de resolución son, en primer lugar, la transmisión de la entidad o parte de la misma a un sujeto privado para proteger los servicios esenciales. En segundo lugar, la creación de una entidad puente a la que se transfiere la parte salvable de la entidad en resolución. Y, en tercer lugar, la creación de una sociedad de gestión de activos a la que se transfiere los activos dañados de la entidad en resolución.”

En este marco de los instrumentos de resolución, la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión, regula las condiciones especiales de transmisión de los activos, en los mismos términos que ya lo hacía la anterior regulación. Es decir, eximiendo de toda responsabilidad a la SAREB por las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dicha transmisión derivadas de la titularidad, explotación o gestión de los activos por la entidad transmitente.

Por lo tanto, se excluye a la SAREB de la responsabilidad subsidiaria relativa al derecho de afección sobre los bienes inmuebles de su titularidad por la deudas tributarias de IBI devengadas por anteriores titulares, con lo que se deja a los ayuntamientos sin una importante garantía para el cobro de las deudas, pues tendrán que esperar a que esos inmuebles sean posteriormente transmitidos por

parte de la SAREB para poder proceder a ejecutar la garantía que supone la afección, con el consiguiente riesgo de prescripción de la acción para poder recaudar las deudas en concepto de IBI anteriores, en tanto que durante el tiempo en que la SAREB ostente la titularidad de esas fincas, no tiene lugar ninguna suspensión del plazo prescriptivo.

A este respecto, no puede olvidarse que la hipoteca legal tácita no es un supuesto de responsabilidad, por lo que la SAREB sí responde de aquellas deudas que le sean exigidas en ejecución de la hipoteca legal tácita, es decir, el año de la transmisión a la SAREB y el inmediato anterior.

Mientras las entidades locales estaban descartando acudir a la afección de bienes en los numerosos casos de adquisiciones de inmuebles por parte de la SAREB, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Ávila pronunció la sentencia 70/2017, de 6 de junio de 2017, por la que se declaraba que ha lugar a la declaración de responsabilidad subsidiaria por afección de bienes para el pago del IBI en los supuestos en los que la SAREB accede a la propiedad de un bien inmueble afecto en ejecución de un derecho de crédito, sin que le resulte aplicable la exclusión de responsabilidad por deudas tributarias en estos supuestos. Argumenta esta sentencia que resulta evidente que el legislador ha vinculado este régimen de transmisión de activos a los supuestos de resolución regulados en el Capítulo IV de la Ley 11/2015, de 18 de junio, al tiempo que recuerda que el artículo 3 del Código Civil establece:

Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Expuesta la evolución normativa en la materia y siguiendo las últimas y escasas publicaciones sobre la misma¹⁶⁰ procede distinguir dos escenarios distintos. En primer lugar, el caso de que el activo transmitido sea un bien inmueble y el supuesto de que se trate de un derecho de crédito.

7.1.1. Transmisión a la SAREB de un bien inmueble.

De la normativa expuesta cabe deducir que las deudas impagadas de IBI correspondientes a los ejercicios anteriores a la transmisión de los activos a la SAREB por mor de las leyes 9/2012 y 11/2015, girados a cargo del propietario en la fecha del devengo del impuesto, no prescritas para éste, no pueden ser reclamadas a la SAREB como propietaria de los inmuebles a través del derecho de afección, al quedar excluida dicha sociedad de la responsabilidad subsidiaria que, con carácter general, señala el artículo 64.1 TRLRHL. Recuérdese a este respecto la postura de la DGT y de la Subdirección General de Tributos antes expuesta. Todo ello, evidentemente, sin perjuicio de que se pueda ejercitar la

¹⁶⁰ Boletín Jurídico GTT de 25 de mayo de 2018. Gestión Tributaria Territorial, Alicante.

hipoteca legal tácita exclusivamente en relación al IBI del año de la transmisión y del anterior.

7.1.2.- Transmisión a la SAREB de un derecho de crédito.

En este caso, la SAREB se subroga en la posición acreedora del crédito pudiendo reclamar dicho crédito a través del correspondiente procedimiento de ejecución hipotecaria de modo que, ya dentro de este procedimiento judicial, podrá adjudicarse, en su caso, el dominio de los bienes inmuebles ejecutados.

Existen pues dos transmisiones a favor de la SAREB, la primera y anterior en el tiempo del crédito hipotecario y la segunda del dominio sobre los inmuebles afectos al pago del IBI. Esta última transmisión del dominio, y no la primera del crédito hipotecario, es la que da origen a la transmisión del derecho de propiedad gravado por el IBI y, por ende, a la afección de los inmuebles como garantía del cobro de la deuda impagada por el anterior propietario y sujeto pasivo del IBI de los ejercicios anteriores a la transmisión y que son susceptibles de derivación.

En tales supuestos no cabe aplicar este régimen de exención de responsabilidad pretendido por la SAREB.

Por tanto, la adquisición de bienes en el seno de un procedimiento ejecutivo judicial de carácter ordinario en ejecución hipotecaria de un derecho de crédito transmitido a la SAREB queda sujeto como adjudicatario a las obligaciones

tributarias de todo orden dimanantes de la transmisión a su favor de la propiedad de los inmuebles, ajeno por completo al régimen de exención de responsabilidad tributaria seguido en su día para la transmisión de los activos crediticios a su favor.

De este modo, la SAREB, como cualquier otro propietario del pleno dominio con carácter ordinario de los inmuebles adjudicados a su favor, debe hacer frente a las obligaciones tributarias garantizadas por la afección de bienes respecto del IBI de dichos inmuebles no cobradas dentro del procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, anterior titular dominical, correspondiente a los ejercicios anteriores a la transmisión a su favor del dominio de las fincas.

Con la ley 11/2015 la situación es la misma que con la ley 9/2012, pues igualmente para la aplicación del régimen de las letras d) y e) del artículo 29.4 de la ley 11/2015 que regula las condiciones especiales de transmisión de los activos, es necesario que dicha transmisión se produzca como instrumento de resolución, es decir, que se transmita el inmueble de la entidad financiera a la SAREB, no un simple derecho de crédito, y que la transmisión del inmueble a la SAREB se produzca a través de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

En este marco se pronunció la mencionada sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Ávila. Destaco a continuación algunos de sus Fundamentos de Derecho: *“únicamente podrá alegarse este beneficio fiscal cuando nos encontremos ante una transmisión de activos o pasivos a favor de una Sociedad de gestión de activos, como instrumento de resolución, en los términos del artículo 25 de la Ley 11/2015, sin que proceda*

su reconocimiento cuando el acceso a la titularidad del bien no se produce como consecuencia de una actuación resolutoria, sino como consecuencia de una adquisición individual de un bien derivado de un procedimiento de ejecución hipotecaria, cual es el caso. La cuestión no está en la fecha en la que se produce la transmisión, sino en si dicha transmisión forma parte de un instrumento de resolución o es ajeno al mismo. El fin perseguido por la norma es exclusivamente conceder unos beneficios fiscales dentro de los procedimientos específicos que se regulan en la propia norma. Tal y como consta en el expediente administrativo, la derivación de responsabilidad se produce por la adjudicación de bienes del anterior titular en un procedimiento judicial individual, ejecutando un préstamo hipotecario, lo que tiene lugar con fecha 9 de diciembre de 2015 y, por tanto, fuera del procedimiento de resolución. En efecto, una cosa es la transmisión de los activos de BANKLA (trasmitados en 2012), utilizada como instrumento resolutorio, a la que sí sería aplicable la exención y otra muy distinta, la adjudicación individual de unos concretos bienes dentro de una ejecución hipotecaria, que tiene lugar en el seno de un procedimiento concursal, en el que el adjudicatario, queda sujeto a las obligaciones tributarias dimanantes de los inmuebles o fincas sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en base a la afección de bienes por deudas del IBI, anteriores no cobradas en el procedimiento de apremio seguido contra XXX.

La norma especial no puede excluir a la SAREB de la responsabilidad subsidiaria prevista en el art. 64.1 del TRLRHL, sino exclusivamente en los casos que contempla esta Ley, esto es, la transmisión de los activos como medida de resolución y no la de cualquier dominio de inmuebles efectuada con otro régimen jurídico, por sentencia judicial en procesos de ejecución hipotecaria, instados como actor en el ejercicio del derecho de propiedad sobre créditos hipotecarios impagados y ya integrados previamente en su patrimonio, fruto de la transmisión inicial de los activos a la SAREB (2012), por parte de las entidades de crédito obligadas a ello.

*En suma, la exención de responsabilidad tributaria a favor de la SAREB queda limitada a la transmisión de activos efectuada al amparo, primero de la Ley 9/2012 y posteriormente de la Ley 11/2015, y no a cualquier otra adquisición del dominio de inmuebles efectuada bajo cualquier otro régimen jurídico distinto de ésta, como es el caso que nos ocupa en el que, por parte de la SAREB, como cualquier otro adquirente, ante el impago de un derecho de crédito por parte del deudor en el ejercicio de su derecho de propiedad sobre el crédito con garantía hipotecaria, ejercitó las acciones necesarias para recuperar lo adeudado o, en su caso, adjudicarse el dominio del bien garante y sujeto, por tanto, al régimen tributario previsto en el artículo 64.1 del TRLRHL.*¹⁶¹

Esta postura de un juzgado unipersonal ha sido reforzada por la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sección 2ª, con sede en Burgos, de 4 de mayo de 2018 al resolver un supuesto de derivación de responsabilidad por afección de bienes para el pago del IBI contra la SAREB en un caso de adquisición de un bien inmueble en el seno de un procedimiento de ejecución hipotecaria, al ejecutar el derecho de crédito transmitido por una entidad financiera en el marco de aplicación de lo dispuesto en la Ley 11/2015.

Las principales líneas argumentales de la Administración, en este caso, la Diputación Provincial de Segovia, se pueden resumir en los siguientes puntos:

“1.- Para la aplicación del régimen de las letras d) y e) del artículo 29.4 que regula las condiciones especiales de transmisión de los activos, es necesario que dicha transmisión se produzca como instrumento de resolución.

¹⁶¹ El subrayado es mío.

Resulta incontrovertido del expediente administrativo que los inmuebles sobre los que se ha girado la afeción de pago han sido titularidad de la mercantil ejecutada (declarada fallida), hasta su adquisición por la recurrente (“SAREB”), mediante adjudicación en subasta judicial. Por lo tanto, dichos inmuebles nunca han sido propiedad de BANKLA, S.A. (entidad cedente de activos, en este caso del crédito hipotecario), no habiéndose devengado deuda alguna por IBI en la que sea sujeto pasivo BANKLA, S.A por los ejercicios pendientes de pago (2013-2016), por lo que no resulta de aplicación la exoneración de responsabilidad establecida en 29.4 de la Ley 11/2015 ni puede realizarse una interpretación extensiva ex artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A mayor abundamiento, la derivación tributaria por afeción real de los mismos al pago del IBI de los ejercicios 2013 a 2016 no se realiza por obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transmisión, sino por deudas devengadas siendo ya SAREB, SA titular de los créditos hipotecarios.

Por tanto, la SAREB como cualquier otro propietario del pleno dominio con carácter ordinario de los inmuebles adjudicados a su favor, debe hacer frente a las obligaciones tributarias garantizadas por la afeción de bienes respecto del IBI de dichos inmuebles no cobradas dentro del procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, anterior titular dominical, correspondiente a los ejercicios anteriores a la transmisión a su favor del dominio de las fincas.

2.- La afeción contemplada en el artículo 64 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, constituye una carga real en garantía de un impuesto que grava la mera titularidad de un derecho, entre otros, el de propiedad.

La afeción real en la transmisión prevista en el art. 64 TRLRHL es una garantía distinta y compatible con la hipoteca legal táctica, regulada en el art. 78 LGT, con un ámbito de aplicación más amplio, puesto que abarca la totalidad de las deudas pendientes por concepto de IBI, dentro del plazo de prescripción.

3.- La naturaleza de los débitos reclamados constituyen una acción real en aplicación de la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2004, por lo que sería irrelevante el supuesto recogido en el artículo 29.4 de la Ley 11/2015, puesto que no se trata de un supuesto de sucesión o extensión de la responsabilidad tributaria ni tampoco constituye una obligación tributaria derivada de la titularidad, exposición o gestión de los activos por parte de la entidad transmitente, es decir, que nos encontramos ante una carga real objetiva que sigue al inmueble con independencia de quien fuera su titular, pudiendo éste liberarse de tal carga, disponiendo del bien inmueble en cuestión.

4.- Finalmente, aludiendo al precedente de la Sentencia 70/2017 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Ávila de 6 de junio de 2016, si el legislador hubiera pretendido que no se aplicara a la SAREB, S.A. el derecho de afección contenido en artículo 64 de la Ley de Haciendas Locales, hubiera modificado éste como así ha hecho con los correspondientes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y como así también ha hecho con la propia Ley de las Haciendas Locales respecto a la exención de la plusvalía (artículo 104.4 del TRLRHL).

El Tribunal Superior de Justicia admite las alegaciones con la siguiente fundamentación jurídica:

“1.- La conclusión ineludible a la que se llega es que la transmisión a que se refiere el artículo 29 de esta Ley 11/2015 es la transmisión de activos de alguna de las entidades recogidas en el artículo 1 de la misma Ley y siempre dentro del objeto de regular los procesos de actuación temprana y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión establecidas en España.

Por tanto, la transmisión del activo realmente operado a favor de la aquí recurrente es la transmisión de los préstamos garantizados con hipoteca. En ningún caso se transmite a esta recurrente ningún

inmueble sobre el que pese alguna carga relativa a importes de IBI pagados, por alguna de las entidades recogidas en el artículo 1 de esta Ley 11/2015.

Por otra parte, la carga tributaria, el IBI, viene derivada de la titularidad del bien inmueble sobre el que radica la garantía del pago del impuesto, y en ningún caso el inmueble ha sido titularidad de alguna de las entidades a que se refiere el artículo 1, y tampoco el tributo es consecuencia de la explotación o gestión del activo transmitido por estas entidades, que no es el inmueble, sino el préstamo con garantía hipotecaria.

La conclusión a la que procede llegar es que en ningún caso son aplicables las letras d) y e) del número 4 del artículo 29.

Por tanto, en principio esta recurrente queda obligada al pago del impuesto, sin perjuicio del alcance de este pago, al haber adquirido el bien inmueble que servía de garantía hipotecaria, pero que no era ningún activo de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión establecidas en España que estuviera incurso en algún proceso de actuación temprana y resolución. (...)

2.- (...) La existencia de la deuda tributaria derivada del inmueble supone una obligación de naturaleza real, al quedar afectos los bienes al pago del impuesto, debiendo ser advertida la parte compradora en relación a la existencia de tal deuda en el momento de la adquisición del bien, recogiendo en el artículo 60 de la Ley reguladora de las haciendas locales su naturaleza: “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley”.

El adquirente de los bienes responde del IBI, conforme a los términos de la Ley 58/2003, lo que implica que le es aplicable lo recogido en la misma Ley. Sin embargo, no puede considerarse que le afecte las posibles anotaciones que en el Registro de la Propiedad se hayan realizado de las deudas que por IBI adeuda el anterior titular del bien, y ello porque es preciso haber declarado la insolvencia del

mismo y, si se encontrasen vigentes estas anotaciones en el Registro de la Propiedad al momento de serle adjudicado el bien, al momento de adquirirlo, lógicamente no procedería declarar la insolvencia, sino que lo que procedería es perseguir estos bienes que, al constar la anotación correspondiente, garantizarían el pago del impuesto. Por tanto, la garantía del pago del impuesto por el nuevo titular del bien viene establecida en el artículo 64.1 del Real Decreto legislativo 2/2004, con la extensión que se recoge en la Ley 58/2003.

La consecuencia de ello es que sin duda no procede considerar la fundamentación recogida en la sentencia apelada para determinar el alcance de la obligación del pago del impuesto por el nuevo titular del bien, por cuanto que su obligación no viene derivada de la transmisión del activo al SAREB, nuevo titular del bien pero cuyo activo al que se refiere la Ley 11/2015 no es el bien inmueble adjudicado sino el derecho de crédito. Por ello, la obligación del pago del IBI en ningún caso puede considerarse que termine respecto de las deudas por falta de pago de este impuesto anteriores al año 2013, en cuanto a que la transmisión de activos fuese de esa época. La obligación del pago del impuesto del IBI que se ha generado en los inmuebles adquiridos por la adjudicación llevada a cabo en el procedimiento de ejecución hipotecaria se extiende hasta el momento en que se haya cumplido el plazo de prescripción para poder exigir por parte de la Administración su pago, puesto que, conforme al artículo 59 de la Ley 58/2003, las deudas tributarias se extinguen por prescripción, recogiendo el artículo 66 los plazos de prescripción, que son los cuatro años, comenzando a contar este plazo de prescripción, según el artículo siguiente, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, salvo que nos encontremos ante tributos de cobro periódico por recibo, en cuyo caso, dado que no es necesario la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo (artículo 67.1, párrafo tercero); pero, teniendo en cuenta que nos encontramos ante un supuesto de derivación de responsabilidad, debemos tener en cuenta lo recogido en el número 2 del artículo 67

de esta Ley 58/2003 (Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios).¹⁶²

Así pues, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León acoge las principales tesis planteadas por la Diputación Provincial de Segovia de modo que declara la responsabilidad subsidiaria de la SAREB, por afección de bienes para el pago del IBI pendiente, respecto de un inmueble adjudicado en el seno de un procedimiento de ejecución de un derecho de crédito hipotecario transferido a dicha entidad en aplicación de la Ley 11/2015, de 18 de junio.

Lo novedoso de esta Sentencia es que acoge las tesis de la Administración y ratifica el sentido de reipersecutoriedad objetiva de la afección de bienes que ya había fijado el TS en sentencia de 24 de enero de 2004 al considerar que:

“el supuesto de afección de bienes al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no constituye un supuesto de responsabilidad tributaria, sino que debe encuadrarse en el marco de un derecho de afección real, en el marco de las garantías del crédito tributario.”

Se podría entender entonces que cuando el 64 del TRLRHL se remite expresamente *“en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria”*, lo hace a efectos procedimentales, sin que se pierda su naturaleza de afección real.

¹⁶² El subrayado es mío.

La Sentencia era susceptible de recurso de casación y ya se adivinaba que esta cuestión tan litigiosa llegaría hasta el Alto Tribunal, y que había que estar especialmente expectantes al posible pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Y, efectivamente, el Auto del Tribunal Supremo de fecha 5 de diciembre de 2018, acuerda¹⁶³:

“1º) Admitir el recurso de casación RCA/4726/2018, interpuesto por la representación procesal de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. contra la sentencia de 4 de mayo de 2018, de la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), desestimatoria del recurso de apelación 6/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar si la exclusión de responsabilidad regulada en el artículo 29.4 de la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión, impide la declaración como responsable tributaria subsidiaria a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. respecto de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles adjudicados en un procedimiento de ejecución de préstamos hipotecarios, transmitidos previamente y de forma obligatoria en virtud de una disposición legal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 29.4, letras d) y e), de la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión (berebero del artículo 36.4, letras d) y e), de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito), en relación con la disposición

¹⁶³ El subrayado es mío

adicional octava y novena de la segunda ley, desarrolladas por el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos; el artículo 64.1 del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo; y los artículos 79 y 43.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

7.2. La afección de bienes en casos de subasta

No distinguen nuestros tribunales¹⁶⁴, como no distingue el artículo 64 del TRLRHL, entre los casos en que la transmisión del inmueble es voluntaria o forzosa, ya se trate de subastas judiciales o administrativas, siendo posible la afección al pago de los IBI pendientes tanto en unos casos como en otros.

Incluso sería procedente, como así ha ocurrido en algunas ocasiones, la derivación por afección de deudas de IBI al adquirente de una finca en subasta promovida por el propio Ayuntamiento en un expediente por deudas del propietario de la finca embargada distintas al IBI, pues una vez adjudicada la finca en subasta, se procede a la búsqueda de bienes susceptibles de embargo para el cobro de ese IBI pendiente que hasta el momento podía no haber dado lugar al inicio de procedimiento de embargo alguno, no se le hallan, pues la finca ya ha sido adjudicada, procediéndose a la derivación de la deuda a quien se adjudicó la finca en subasta por parte del mismo ayuntamiento pero en un

¹⁶⁴ Sentencia del TSJ de Cataluña de 21 de septiembre de 2001.

expediente de cobro de otras deudas distintas al IBI. No obstante, cabe decir que en estos casos lo normal es que dicho IBI pendiente se compensase con el sobrante, si lo hubiere, resultante de la subasta.

7.3. La afectación de bienes y los procedimientos concursales

De acuerdo con el artículo 90.1.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC):

Son créditos con privilegio especial: Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados.

y el artículo 90.2 LC establece:

Para que los créditos mencionados en los números 1.º a 5.º del apartado anterior puedan ser clasificados con privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores.

Se recoge de esta manera explícitamente el privilegio especial de la hipoteca legal tácita, regulada en el artículo 78 de la LGT.

No obstante, consideramos que, aunque esto esté siendo cuestionado por la mayoría de los Juzgados de lo Mercantil, cabe incluir entre la categoría de crédito

con privilegio especial la afección real del IBI (art. 64 TRLRHL), así como la afección al pago de las cuotas de urbanización. Esto último ya ha sido recientemente reconocido por nuestro Tribunal Supremo. Una reciente sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, sentencia 379/2014, de 15 de julio de 2014, falla sobre si las derramas o cuotas derivadas de la urbanización giradas por la Junta de Compensación, devengadas con anterioridad a la declaración de concurso de la sociedad, son créditos concursales con privilegio especial, y resuelve en sentido afirmativo, de ahí que, por los mismos motivos vertidos en esta sentencia, dicha teoría debería ser predicable de la afección real del IBI (art. 64 TRLRHL). Nos remitimos a los comentarios sobre dicha sentencia cuando tratemos la afección en las cuotas de urbanización, y reiteramos que los argumentos relativos a la afección por deudas de cuotas de urbanización, son perfectamente aplicables a la afección por deudas de IBI.

En este sentido, aunque reconocemos que por desgracia no es la posición más extendida, al menos en lo que se refiere a la afección del IBI, CALVO VERGEZ¹⁶⁵ afirma que en los casos de afección estamos en presencia de un crédito con privilegio especial y no general por su total importe. Otro tanto hace GARCÍA GÓMEZ¹⁶⁶, quien, después de afirmar que bajo la calificación

¹⁶⁵ CALVO VERGEZ, J “*El derecho de afección general y las afecciones especiales del artículo 79 LGT: algunas consideraciones*”, Revista Tributaria de Oficinas Liquidadoras, octubre-diciembre 2003, pág. 9.

¹⁶⁶ GARCÍA GÓMEZ, A.J., “*La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011*”, Quincena Fiscal Aranzadi, nº 14, 2012, pág. 8.

concurral de crédito con privilegio especial se encuentran los créditos tributarios garantizados con la hipoteca legal tácita, considera que *“también gozan de este privilegio concursal los créditos tributarios garantizados por el derecho de afección en las condiciones establecidas por el artículo 79 LGT, por cuanto se trata de un derecho real sobre el bien transmitido”*.

En este mismo apartado es necesario analizar la cuestión de si la tutela singular y específica del crédito de la Administración tributaria local por deudas de IBI (tutela concretada en las figuras de la afección real del objeto tributario y la hipoteca legal tácita sobre el mismo) puede disiparse si la titularidad del derecho que constituye el hecho imponible, en vez de transmitirla un sujeto pasivo que no se halla en concurso, la efectúa un deudor en concurso y en el marco del mismo. Dando respuesta a esta cuestión cabe resaltar la resolución del Expediente: 65/15 del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona, reunido en sesión de 5 de septiembre de 2016, al afirmar que:

“(...) la tutela singular y compleja del crédito que ostenta la Administración tributaria local por el IBI devengado que venimos señalando, del mismo modo que subsiste, coordinado con el procedimiento concursal del sujeto pasivo de la forma que acabamos de indicar, también subsiste y despliega su eficacia si el sujeto pasivo no lo satisface en el marco de este procedimiento o si el titular del derecho que constituye el hecho imponible lo transmite a un tercero. En nuestro caso esto último es lo que ha sucedido y la recurrente, que es la adquirente del inmueble que constituye el objeto tributario del IBI de los ejercicios 2013 y 2014, en el seno de la unidad productiva adjudicada, pretende, al amparo del

artículo 149.2 de la LC (actualmente apartado 4), que todo gravamen o afección en tutela de ese crédito tributario se ha disipado. Da pie a ello la declaración del Juez del concurso en el auto de aprobación del plan de liquidación de C dictado el 17 de septiembre de 2013, reproducida en el Fundamento Preliminar, conforme a la cual, y en relación al pago del IBI que la concursada tenía pendiente en esa fecha (esto es, el del ejercicio 2013), “tal y como manifiesta la Administración concursal al haber sido ya notificado se atenderá conforme a lo dispuesto en la Ley concursal”. Pues bien, en sentido estricto esta declaración del Juez del concurso sólo significa que la Administración concursal debía satisfacer ese crédito como un crédito beneficiado de un privilegio especial sobre el inmueble, y nada más, tal y como hemos visto. La circunstancia de que no fue satisfecho este crédito permite activar la tutela singular y compleja de la hipoteca legal tácita y de la afección real en toda su extensión, tal y como lo ha efectuado el Ayuntamiento de Barcelona”.

7.4. La renuncia abdicativa del dominio y la afección de bienes

Un problema particularmente curioso se ha producido en los casos en los que se pretende aplicar el instituto aquí estudiado de la afección de bienes, a los casos en los que se produce una renuncia abdicativa del dominio por parte del propietario. Estos casos los hemos encontrado, evidentemente, en estos últimos de tiempos de crisis inmobiliaria, en los que las deudas locales que generaban ciertas fincas en concepto de IBI, cuotas urbanísticas y tasas varias, eran superiores al posible rendimiento inmediato que de la finca podían obtenerse, por lo que algunos propietarios optaban por donar las fincas a los ayuntamientos, o ante la negativa de éstos por falta de utilidad de las fincas, o

por las cargas existentes sobre las mismas, han optado por acudir al notario para formalizar la renuncia abdicativa del dominio sobre la finca, haciéndolo constar posteriormente en el Registro de la Propiedad, si bien es verdad que inicialmente los Registradores mostraron su oposición ante ello¹⁶⁷.

Estas renunciaciones han conllevado grandes disputas jurídicas entre Administraciones Locales y el Ministerio de Hacienda, el cual siempre ha alegado que, en estos casos, ante un bien vacante y sin propietario conocido, para poder decir que dicho bien pertenece al Estado, y por lo tanto exigirle a través de la afección las deudas de IBI pendientes, debe tener lugar la tramitación del correspondiente procedimiento, por lo que al Estado le basta una larga tramitación de este expediente, para conseguir la prescripción de la posible deuda de IBI objeto de derivación mediante afección.

El artículo 6.2 del Código Civil reconoce el derecho a renunciar a los derechos establecidos en las leyes, entre los que se encuentra el derecho de propiedad.

¹⁶⁷ Resoluciones de la DGRN de 10 de enero y 18 de febrero de 2003 por las que se ha estimado que la no inclusión de la renuncia del dominio en el artículo 2.1º de la Ley Hipotecaria no es razón suficiente para negar su acceso al Registro, *«toda vez que claramente establece el artículo 1 de la Ley Hipotecaria y confirma el artículo 7 del Reglamento Hipotecario, que el Registro de la Propiedad tiene por objeto todos los actos o contratos relativos al dominio de los inmuebles, y sin que exista argumento alguno para sostener el carácter taxativo de la enumeración de títulos inscribibles que contiene en el artículo 2.1 de la Ley Hipotecaria, restringiéndose así el ámbito de la materia inscribible previamente definido; antes al contrario, la propia Ley Hipotecaria, a lo largo de su articulado recoge títulos inscribibles no incluidos en aquella enumeración (cfr. artículos 26 y 107-6 de la Ley Hipotecaria), y así ocurre precisamente, con la extinción misma de dominio (cfr. artículos 20-1 y 79 de la Ley Hipotecaria)»*.

La renuncia supone el abandono de la titularidad de un derecho por voluntad de quien tiene pleno poder de disposición sobre él, o como dice la Sentencia del TS de 4 de mayo de 1976, es "*aquella manifestación de voluntad que lleva a cabo el titular de un derecho por cuya virtud hace dejación del mismo sin transmitirlo a otra persona*".

La renuncia no persigue la atribución del derecho a otro, pero consigue un resultado similar cuando el derecho renunciado no puede permanecer *nullius*, como es el caso de la propiedad de los bienes inmuebles. Ahora bien, el hecho de que la renuncia determine el ingreso del valor renunciado en el patrimonio de otro sujeto no implica que se transmita a éste el derecho antes existente. Además, la integración se produce con independencia de la voluntad negocial. La renuncia constituye y se articula a través de una declaración de voluntad unilateral de sentido abdicativo, sin que su voluntad sea vinculada por otra en el abandono del derecho, el abandono vale por la única manifestación del titular. El Estado ha afirmado en estos casos que la renuncia no produce efectos hasta que el Estado adquiere el inmueble a través del correspondiente procedimiento, procedimiento que no tiene ningún plazo para ser incoado. Como dice el Profesor LACRUZ BERDEJO¹⁶⁸ los efectos de la renuncia no requieren de ninguna otra voluntad, y tampoco la del Estado.

Entendemos que lo que no se puede decir, sin caer en el absurdo, es que la renuncia es perfectamente válida, pero también decir que sus efectos dependen

¹⁶⁸ LACRUZ BERDEJO, J.L. *Elementos de Derecho Civil, Parte General*, volumen tercero, Librería Bosch, Barcelona, pág. 107.

de la voluntad del Estado de iniciar ahora, dentro de un año, o dentro de quince, un procedimiento de adquisición del inmueble.

La renuncia es un acto de disposición, dado que su efecto es precisamente la pérdida del derecho, que sale de la esfera jurídica o patrimonio de su titular, es el llamado efecto abdicativo. A la vez, el renunciando queda liberado de las obligaciones inherentes al derecho renunciado, como la de pagar un canon censal (art 1.631, 1.659 y 1.644 del Código Civil) o contribuir a unas obras (art 575.2 del Código Civil) o pagar el correspondiente IBI de los siguientes años.

El artículo 21 de la Ley de Patrimonio del Estado (Texto Articulado por Decreto 1022/1964 de 15 de abril), hoy derogada, establecía que *“pertenecen al Estado como bienes patrimoniales los inmuebles que estuvieran vacantes y sin dueño conocido. Los bienes se entenderán adquiridos, desde luego, por el Estado, y tomará posesión de los mismos en vía administrativa”*.¹⁶⁹

En el mismo sentido se expresaba el artículo 51 del Decreto 3588/1964, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Patrimonio del Estado

De la redacción mencionada se puede destacar la inmediatez de la adquisición de la propiedad derivada de la expresión "*desde luego*", tal y como destacan tratadistas de Derecho civil.¹⁷⁰

¹⁶⁹ El subrayado es mío.

¹⁷⁰ LACRUZ BERDEJO, J.L. *Elementos de Derecho Civil, Parte General, cit.*, pág. 110.

El procedimiento administrativo al que siempre ha hecho referencia el Estado se refiere a la toma de posesión del inmueble, pero la adquisición de la propiedad se entiende desde que el inmueble queda vacante y sin propietario. No se puede deducir la necesidad de un procedimiento administrativo como el previsto en los artículos 16 a 31 del Decreto 3588/1964 para constatar el estado vacante de los inmuebles y su posterior adquisición por el estado, dado que, como se afirmaba en el artículo 52 del Decreto 3588/1964, las actuaciones administrativas de los artículos 16 a 31 son actuaciones tendentes a verificar que los inmuebles están vacantes y sin dueño, actuaciones que van más encaminadas a la defensa de los intereses de los posibles propietarios en supuestos en que no hay una clara constancia de la ausencia de propietario, actuaciones innecesarias cuando la vacante es clara al derivar de una renuncia abdicativa del dominio recogida en escritura pública.

Interesante es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 15 de junio de 1994, que meditando sobre si el Estado puede renunciar a una herencia de bienes inmuebles dice que:

"(...) predominan las corrientes doctrinales contrarias, pues tales bienes se convertirían en mostrencos al ser renunciados por el Estado, y por aplicación de la Ley de Patrimonio del Estado se convertirían en propiedad del Estado -no menciona ningún procedimiento de apropiación al ser un supuesto de clara inexistencia de propietaria- con el que la aceptación y la renuncia de la herencia producirían los mismos efectos. "

Por otra parte, el derecho no puede amparar supuestos de inseguridad jurídica, como sería, que el nuevo sujeto pasivo del IBI de los inmuebles vacantes sería quien podría escoger el momento a partir del cual debería comenzar a tributar, o bien dejar para siempre sin tributación a dichos inmuebles en perjuicio del correspondiente municipio. Los únicos bienes que pueden quedar *nullius* son los muebles, los inmuebles pasan a ser propiedad del Estado una vez están vacantes sin propietario conocido, lo cual, al constar en escritura pública la renuncia abdicativa del dominio, no necesita ningún procedimiento ulterior de investigación, investigación necesaria en los supuestos de propietario desconocido, pero no en los de propietario inexistente con todas las pruebas que así lo demuestran.

En otros tiempos la ocupación fue la forma natural de adquirir el suelo rústico, cuando grandes extensiones se encontraban sin propietario, lo que ya no ocurre en los países civilizados. Al contrario, se discute ahora si el suelo es susceptible de ocupación por los particulares cuando está vacante.

Esta controversia se suscita en España a partir de la Ley de mostrencos de 9 de mayo de 1835. Antes de esta fecha las cosas inmuebles abandonadas podían ser adquiridas por ocupación y así lo admitían Las Partidas (3, 28, 50). La Ley de mostrencos otorgaba al Estado la propiedad de los inmuebles vacantes y sin dueño conocido. Cuando se promulgó el Código Civil se cuestionó la derogación de aquella ley. El problema quedó resuelto con la Ley de Patrimonio del Estado (Texto Articulado por Decreto 1022/1964 de 15 de abril), que

después de decir en su artículo 19.5 que el Estado puede adquirir por ocupación establece en su artículo 21, antes ya transcrito, que

pertenecen al Estado como bienes patrimoniales los inmuebles que estuvieran vacantes y sin dueño conocido. Los bienes se entenderán adquiridos, desde luego, por el Estado, y tomará posesión de los mismos en vía administrativa.

La gran mayoría de la doctrina afirmaba que el sentido literal del artículo 21 se inclinaba por la tesis de la adquisición inmediata, que no es una adquisición voluntaria sino una atribución legal. Esta atribución excluye la necesidad de cualquier aprehensión o contacto físico, ni ninguna otra manifestación del Estado de convertirse en propietario de la finca. *"Es la ley la que se la comunica automáticamente en el momento de quedar el suelo sin propietario (ex art 609 del Código Civil, la ley es fuente de derechos reales)."*¹⁷¹

Así pues, con la normativa mencionada era posible exigir los IBI pendientes al Estado en aplicación de la afección de bienes, en relación con los inmuebles que hubieren quedado vacantes por una renuncia abdicativa de dominio, renuncia, por otro lado, que ha dejado de ser algo extraño tras el estallido en 2007 de la grave crisis inmobiliaria que sufrió nuestro país, y que dio lugar a que muchos inmuebles dejaran de representar un valor, convirtiéndose sólo en una fuente de gastos.

¹⁷¹ LACRUZ BERDEJO, J.L. *Elementos de Derecho Civil, Derechos Reales*, volumen primero 1º, Librería Bosch, pág. 131.

No obstante, la normativa mencionada fue derogada por la vigente Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 17 establece que¹⁷²

1. Pertenecen a la Administración General del Estado los inmuebles que carecieren de dueño.
2. La adquisición de estos bienes se producirá por ministerio de la ley, sin necesidad de que medie acto o declaración alguna por parte de la Administración General del Estado. No obstante, de esta atribución no se derivarán obligaciones tributarias o responsabilidades para la Administración General del Estado por razón de la propiedad de estos bienes, en tanto no se produzca la efectiva incorporación de los mismos al patrimonio de aquélla a través de los trámites prevenidos en el párrafo d) del artículo 47 de esta ley.
3. La Administración General del Estado podrá tomar posesión de los bienes así adquiridos en vía administrativa, siempre que no estuvieren siendo poseídos por nadie a título de dueño, y sin perjuicio de los derechos de tercero.
4. Si existiese un poseedor en concepto de dueño, la Administración General del Estado habrá de entablar la acción que corresponda ante los órganos del orden jurisdiccional civil.

La letra e) del artículo 47 de dicha ley nos dice que:

- e) Si el expediente de investigación no fuese resuelto en el plazo de dos años contados desde el día siguiente al de la publicación prevista en el párrafo b) de este artículo, el órgano instructor acordará sin más trámite el archivo de las actuaciones.

¹⁷² El subrayado es mío.

Es decir, el legislador ha reconocido la corrección de la opinión de aquellos que promulgaban la inmediata apropiación de los bienes inmuebles en el momento de quedar vacantes, entre los que se encontraba quien suscribe, y así lo defendí en diferentes pleitos contra el Ministerio de Hacienda, pero igual que ya ha hecho otras veces el legislador, como hemos visto en el caso anteriormente comentado de la SAREB, se asegura un periodo de exclusión de responsabilidad, en este caso de como máximo dos años, ya sea tributaria -IBI de los ejercicios pendientes por la vía de la afección de bienes, e IBI de los ejercicios en que duren los necesarios trámites administrativos-, o no tributaria -cuotas urbanísticas o de comunidades de propietarios, por ejemplo-. Una vez no sea aceptado el bien estamos ante un bien *nullius*, vacante, y su ocupación, como medio de adquisición de la propiedad (art. 610 y ss. C. Civil) daría lugar a la aplicabilidad de la afección de bienes, pues si bien no es una transmisión, igual que ocurre con la usucapión, es un cambio de titularidad, y eso es lo que exige el art. 64 TRLHL.

7.5. Afección de bienes y sucesión

Afección y sucesión son dos institutos incompatibles, pues en los casos de sucesión no estamos ante ninguna garantía real, ni ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, estamos ante un supuesto de transmisión cuyo

tratamiento recaudatorio de deudas tributarias encontramos expresamente regulado en los artículos 39, 40 y 177 LGT, y 127 RGR, y en base a los cuales las deudas de IBI se exigirán íntegramente, con todos sus elementos, a los sucesores o sobre la herencia yacente mientras la herencia no haya sido aceptada, mediante una simple comunicación a los sucesores o a quien represente a la herencia, comunicándoles que el procedimiento de recaudación continúa contra ellos, sin trámite de audiencia alguno, ni exigencia de declaración de fallido – obviamente-, ni acto de derivación de responsabilidad.

Cuestión distinta es que se trate de transmisiones *mortis causa* pero no universales, sino de bienes concretos, como ocurre con un legado, supuesto en el que sí consideramos plenamente de aplicación la afección de bienes.

CAPÍTULO CUARTO. LA AFECCIÓN DE BIENES EN LAS CUOTAS URBANÍSTICAS

1. DEFINICIÓN, TIPOLOGÍA Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS URBANÍSTICAS.

Sin pretender realizar un pormenorizado estudio sobre las cuotas urbanísticas, ya que éstas suelen ser objeto de análisis más por parte de los estudiosos del derecho urbanístico que por los estudiosos del derecho tributario, sí conviene hacer un breve análisis introductorio en el que se aborden someramente estos temas relativos a su definición, tipología y naturaleza jurídica, para luego ya poder analizar lo que de ellas interesa a este estudio, que es la posibilidad de aplicar a esta figura, en cuanto ingreso local, el instituto de la afección de bienes, y diferenciando según se trate de uno u otro tipo de cuotas urbanísticas: las cuotas de urbanización, o las cuotas de conservación.

1.1. Definición y tipología de cuotas urbanísticas

La ejecución de los planes de urbanismo es en nuestro ordenamiento jurídico una función pública en la que los propietarios del suelo asumen mayor, menor, o incluso nulo protagonismo, según cual sea el sistema de ejecución que se aplique. Tradicionalmente los sistemas contemplados son cooperación,

compensación y expropiación (artículo 152 del RD 3288/1978, de 25 de agosto, que aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística – en adelante RGU-), con un reconocimiento reciente en la legislación estatal del suelo a la figura del agente urbanizador¹⁷³.

Destacando los dos primeros sistemas por ser los mayoritariamente utilizados, ambos se diferencian de una manera muy simple y somera por el grado de intervención de la Administración, pues en el sistema de cooperación es la Administración quien lidera y lleva a cabo el proceso urbanizador, siendo los propietarios de los terrenos quienes aportan el suelo y la Administración quien ejecuta las obras, y es ella quien exige a los propietarios de las parcelas las correspondientes cuotas de urbanización para financiar las obras, normalmente con carácter anticipado, a diferencia del sistema de compensación, donde son los propietarios quienes lideran dicho proceso de transformación urbanística, la gestión y ejecución de la urbanización es realizada directamente por los propietarios, que aportan suelo y capital para la realización de las obras, por lo que puede definirse como un sistema privado de ejecución del planeamiento¹⁷⁴, y siendo su principal característica la constitución de una Junta de Compensación (entidad urbanística colaboradora) que será quien exija a los

¹⁷³ GÓMEZ CID, A. “*Los créditos de las Juntas de Compensación frente a los propietarios; naturaleza jurídica del crédito y de la afectación real e implicaciones en caso de concurso del propietario deudor*”. Artículo homenaje al profesor D. Juan Luis Iglesias Prada. Área de Derecho Mercantil de Uría Menéndez Extraordinario 2011.

¹⁷⁴ CANO CUELLI, M., *Las cuotas de urbanización: problemas para su recaudación*. Madrid. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid, junio 2017, pág. 36.

propietarios las correspondientes cuotas de urbanización, sin perjuicio del control de la Administración, siendo ejemplos de dicho control los artículos 175 y 181 RGU:

Artículo 175

La Administración actuante tendrá facultades para vigilar la ejecución de las obras e instalaciones. Si alguna obra o instalación, o parte de ella, no se ejecutare de conformidad con el proyecto, la Administración podrá ordenar la demolición de la obra o el levantamiento de las instalaciones y la nueva ejecución con cargo a la Junta de Compensación, quien, a su vez, podrá repercutir sobre el contratista, si procede.

(...)

Artículo 181

El incumplimiento por los miembros de la Junta de Compensación de las obligaciones y cargas impuestas por la Ley y desarrolladas en este Reglamento, incluso cuando el incumplimiento se refiera a los plazos para cumplir dichos deberes y cargas, habilitará a la Administración actuante para expropiar sus respectivos derechos en favor de la Junta de Compensación, que tendrá la condición jurídica de beneficiaria. Cuando el incumplimiento consista en la negativa o retraso en el pago de las cantidades adeudadas a la Junta, ésta podrá optar entre solicitar de la Administración actuante la aplicación de la expropiación al miembro moroso o interesar de la misma el cobro de la deuda por la vía de apremio. Las cantidades percibidas aplicando este procedimiento se entregarán por la Administración actuante a la Junta de Compensación.

Sea cual sea el sistema elegido, la ejecución urbanística y su posterior conservación comporta unos gastos a los cuales hay que buscar cobertura, y las

prestaciones económicas que cubren esos gastos son las cuotas urbanísticas, de ahí que podríamos definir las como aquellas prestaciones económicas que cubren los gastos de urbanización¹⁷⁵.

LLISET BORRELL¹⁷⁶ las define como “*las que en metálico o en terrenos edificables, han de abonar los propietarios –anticipadamente o no – para sufragar los costes de urbanización en los sistemas de cooperación, compensación, y excepcionalmente en el de expropiación, en proporción a la superficie de las parcelas respectivas en el momento de la aprobación de la delimitación del polígono –si se tratase de suelo urbanizable- o en proporción al valor de las mismas –si se tratase de suelo urbano-.*”

ALMONACID LAMELAS¹⁷⁷ las define de forma sencilla, como el instrumento jurídico de financiación de los gastos inherentes a una actuación urbanizadora (directa o indirecta) que repercuten en los propietarios de las parcelas afectadas.

Para LÓPEZ PELLICER,¹⁷⁸ las cuotas urbanísticas son las cantidades asignadas a cada uno de los propietarios de terrenos afectados por la actuación urbanística,

¹⁷⁵ MARTÍNEZ SALVADOR, S. “*Aspectos fiscales de la gestión del cobro de las cuotas de urbanización como ingreso público local. En particular la afectación y la figura del tercer adquirente. Especialidad de un ente público como sujeto deudor*”. Revista Contabilidad y Tributación Centro de Estudios Financieros nº 325. 2009. Páginas 73-106.

¹⁷⁶ LLISET BORRELL, F. Revista de Derecho Urbanístico, enero-febrero 1971, Madrid página 53.

¹⁷⁷ ALMONACID LAMELAS, VICTOR. “*La financiación del urbanismo en la Comunidad Valenciana*”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, quincena 15-29 Abril. 2008. Madrid, página 162.

¹⁷⁸ LÓPEZ PELLICER, JOSÉ ANTONIO: *Elaboración y gestión en el planeamiento urbanístico*. Madrid. Ed. Montecorvo, 1983, página 237.

conforme a la distribución de costes de ésta entre todos y cada uno de aquéllos, bien en proporción a la superficie de sus respectivos terrenos, o bien en proporción al valor urbanístico de los mismos, atendiendo a la clase o tipo de suelo en que se desarrolle la obra urbanizadora.

No obstante, creo que estas definiciones se ciñen a lo que considero una de las especies de cuotas urbanísticas, no al género al que corresponde dicho nombre. Dentro de los deberes urbanísticos de los propietarios en relación a los sistemas generales y dotaciones públicas, excluyendo por tanto el deber de edificar y conservar aquello que es exclusivamente privado, no sólo se encuentra el deber de sufragar los gastos de urbanización, sino también, si así se prevé tal y como luego veremos, el de conservar esas obras de urbanización, de ahí que a las prestaciones económicas que cubren los gastos de urbanización y conservación las llamaremos cuotas urbanísticas, las cuales se dividen en cuotas de urbanización (cuando cubren los gastos de urbanización, cualquiera que sea el sistema utilizado y a los que luego nos referiremos brevemente: cooperación, compensación y expropiación), y cuotas de conservación (cuando cubren los gastos de conservación).

Estas cuotas urbanísticas siempre han sido más estudiadas desde el punto de vista de la doctrina administrativa en general, sobre todo urbanística, que desde la perspectiva de la normativa financiera-tributaria, como es lógico, de ahí que en el presente estudio financiero-tributario vayamos introduciendo

someramente algunas pinceladas eminentemente propias del derecho urbanístico.

1.2. Naturaleza jurídica.

La naturaleza jurídica de las cuotas urbanísticas no ha sido cuestión pacífica ni en la doctrina, ni en nuestros tribunales, quizás por su carácter fronterizo entre el derecho urbanístico y el financiero, si bien es una cuestión de suma importancia, puesto que en función de la determinación de su naturaleza jurídica se deriva la aplicación de regímenes jurídicos distintos.

Si bien el cobro de cuotas de conservación exige, a priori, la existencia de una entidad urbanística colaboradora¹⁷⁹, no ocurre lo mismo con las cuotas de urbanización, en las que la Administración Local puede ser su directa acreedora sin existencia de entidad urbanística colaboradora alguna, como ocurre en los sistemas de cooperación y expropiación. Y son los casos de existencia de entidad urbanística colaboradora los que mayor problemática plantean, principalmente

¹⁷⁹ Decimos a priori pues en algunos casos la Administración puede directamente exigir a los propietarios las cuotas de conservación. Tal es el caso del artículo 201 del Decreto 305/2006, de 18 de julio, que aprueba el Reglamento de la Ley de Urbanismo de Cataluña, cuando dice: *1 Cuando el deber de conservación de las obras de urbanización recaiga sobre las personas propietarias comprendidas en un polígono de actuación urbanística en virtud de las determinaciones del planeamiento, éstas se pueden constituir en junta de conservación para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del referido deber. 2 En el supuesto a que se refiere el apartado anterior, si las personas propietarias no se constituyen en junta de conservación, la administración actuante conserva las obras de urbanización a su cargo, exigiéndoles las correspondientes cuotas de conservación. También se exige el pago de cuotas de conservación a las personas propietarias que no se hayan adherido en la junta de conservación constituida. 3 En caso de incumplimiento de la obligación de conservar las obras de urbanización, la administración actuante puede aplicar la ejecución subsidiaria, con la declaración previa de incumplimiento de la referida obligación”.*

por la discusión existente sobre si en estos casos las cuotas urbanísticas tienen o no naturaleza de ingreso público, de ahí que abordemos el estudio sobre su naturaleza desde el supuesto más complejo, el de la existencia de entidad urbanística colaboradora.

Las Entidades Urbanísticas Colaboradoras tienen naturaleza administrativa y colaboran con la Administración Local en todas aquellas funciones que les son propias, de acuerdo con la legislación urbanística, tal y como disponen los artículos 24, 26 y 30 RGU.

Así, el mencionado artículo 26 establece¹⁸⁰:

1. Las Entidades urbanísticas colaboradoras tendrán carácter administrativo y dependerán en este orden de la Administración urbanística actuante.
2. La personalidad jurídica de las entidades urbanísticas colaboradoras se entenderá adquirida a partir del momento de su inscripción en el correspondiente Registro.

Y su artículo 24.2 nos dice que son Entidades Urbanísticas Colaboradoras:

- a) la Juntas de Compensación

¹⁸⁰ En el mismo sentido se expresa la normativa autonómica correspondiente, como el Decreto 305/2006, de 18 de julio, que aprueba el Reglamento de la Ley de Urbanismo de Cataluña, antes citado, que en su artículo 188.1 establece que *“Las entidades urbanísticas colaboradoras tienen naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines”*. *“La Junta de Compensación tiene naturaleza administrativa, personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para conseguir sus fines en el más amplio sentido.”* (STS 21 octubre de 1987).

- b) las Asociaciones Administrativas de propietarios en el sistema de Cooperación
- c) las Entidades de Conservación.

Una vez expuesta la naturaleza jurídica administrativa de las Entidades Urbanísticas Colaboradoras, es momento de analizar la naturaleza jurídica de las relaciones que se pueden establecer entre las mencionadas entidades y los propietarios de las correspondientes fincas.

La Administración Pública actúa con personalidad jurídica única (art. 3.4 de la Ley 40/2015), pero a esta personalidad jurídica única le corresponde una dualidad de capacidades jurídicas, a las que respectivamente llamamos de Derecho Público y de Derecho Privado, es decir, la posibilidad de ser titular de relaciones jurídicas en uno y otro ámbito del ordenamiento jurídico. No por el simple hecho de que uno de los sujetos de una relación jurídica tenga naturaleza administrativa, la relación jurídica debe ser clasificada necesariamente como de relación administrativa, hecho que sólo se producirá cuando la Administración actúe como tal, investida de todas las potestades que la caracterizan (lo que la doctrina llama Administración provista de "*imperium*"). En este sentido no debemos olvidar que las EUC (entidades urbanísticas colaboradoras) tienen un origen contractual y unos intereses privados.

La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) reconoce esta dualidad cuando en su artículo 1 declara como competencia de dicho orden, el conocer de las reclamaciones contra los

actos de las Administraciones sujetos al Derecho Administrativo, ya que no es competente para conocer de aquellos actos de las Administraciones sujetos a otras ramas del ordenamiento.

En el mismo sentido, hay actos de las Entidades Urbanísticas Colaboradoras que evidentemente tienen un claro carácter administrativo, hasta tal punto que el propio RGU (art. 29), así como la normativa autonómica correspondiente, establece el recurso de alzada contra estos actos (de una manera reiterativa, ya que, declarada la naturaleza administrativa de estas entidades, queda claro que a este tipo de actos le es aplicable el régimen de recursos administrativos). Pero así mismo hay actos de estas entidades que, más que actos urbanísticos realizados como colaboración con la Administración urbanística competente, son actos que podrían circunscribirse más a lo que sería la administración de cualquier comunidad de propietarios.¹⁸¹

No obstante, el límite entre uno y otro tipo de actos no es claro, y han surgido ciertas dudas en relación a la naturaleza jurídica privada o administrativa de las relaciones que se establecen entre las Entidades Urbanísticas Colaboradoras y los propietarios en el procedimiento de cobro de las cuotas que se deben a la Entidad. Este problema, si bien es predicable de todas las cuotas urbanísticas, se plantea con suma insistencia principalmente en relación con las cuotas de

¹⁸¹ “*las Juntas de Compensación no dejan de tener naturaleza híbrida, de manera que sus actos o acuerdos unas veces estarán sometidos al derecho público y otras no, y la tangencia podría situarse por el criterio de las competencias o potestades que se ejercen, de manera que sólo cuando se trata de ejercicio de potestades públicas actúan sujetas al derecho administrativo*” (STSJ Madrid de 17 de abril de 2003).

conservación. A estas cuotas les es aplicable, igual que a las cuotas de urbanización, el correspondiente procedimiento de apremio administrativo, tal y como prevé el artículo 70 del RGU, así como en las normas autonómicas correspondiente, sin embargo, normalmente¹⁸² no se producen dudas en relación a la naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización¹⁸³, pero sí en relación a las cuotas de conservación, cuando su tratamiento, a nuestro entender, debe ser único. Así, el artículo 70 del RGU establece que:

1. Cualquiera que fuese el sujeto a quien corresponda la obligación de mantenimiento a que se refieren los artículos precedentes, el Ayuntamiento o Administración actuante, en su condición de titular de los terrenos de dominio público, obras, dotaciones e instalaciones objeto de cesión obligatoria, podrá exigir por la vía de apremio las cuotas que se adeuden, ya sea de oficio, ya a instancia, en su caso, de la Entidad urbanística colaboradora.
2. El importe de la cuota será entregado por el Ayuntamiento o Administración actuante a la Entidad encargada de la conservación, cuando dicha obligación no corresponda a la Administración.

¹⁸² Aunque no siempre es así, y en este sentido luego se analizará la reciente sentencia del TS de fecha 4 de abril de 2019.

¹⁸³ MARÍN-BARNUEVO FABO, D, en el prólogo de la obra de CANO CUELI, M., *Las cuotas de urbanización: problemas para su recaudación*. Madrid. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid, junio 2017, página 10 “...las cuotas de urbanización son prestaciones patrimoniales públicas que no tienen naturaleza tributaria y, sin embargo, su recaudación tiene lugar a través de procedimientos tributarios. Por tanto, el estudio...exige conocer bien distintos ámbitos del Derecho muy especializados, como son el Derecho Urbanístico y el Derecho Tributario”.

En el mismo sentido se expresan los artículos 103, 127, 181, 183, 189 y 227 RGU.

El estudio de los pronunciamientos judiciales sobre la naturaleza jurídica de las cuotas urbanísticas va de la mano del estudio sobre dos aspectos íntimamente relacionados con la naturaleza jurídica de esas cuotas, como son el plazo de prescripción aplicable a su exigencia y cobro, y el orden jurisdiccional competente para el conocimiento de las controversias que surgen en relación a la exigencia y cobro de las mismas.

Resulta francamente esclarecedor, por su claridad y valor pedagógico, lo que establece la Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 26-11-1.997, al afirmar¹⁸⁴ "*(...)la jurisprudencia ha deslindado dos facetas o aspectos en la función o actividades de las referidas entidades, estimando que las relativas a cuotas de participación y satisfacción de determinados gastos, como los extraordinarios, disponen de naturaleza civil y deben dilucidarse ante dicha jurisdicción (STS. Sala 3ª, de 15-4-92), no gozando el establecimiento ni exigencia de los mismos de la condición de actos de la Administración Pública sujetos al Derecho administrativo que supondría la atribución del conocimiento de las pretensiones que se planteen respecto de los mismos a la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial)... dos Sentencias del Tribunal Supremo en pleitos en que se había opuesto la excepción de incompetencia de jurisdicción de fechas 31-10-92 y de 24-6-96, declaran la competencia de la jurisdicción*

¹⁸⁴ El subrayado es mío.

civil en base al siguiente argumento: Establecido por el artículo 130.2 de la Ley del 1975 que "las cantidades adeudadas a la Junta de Compensación por sus miembros serán exigibles por vía de apremio, mediante petición de la Junta a la Administración actuante", lo que se reitera en el artículo 181.2 del Reglamento de Gestión Urbanística, ello ha de considerarse como un privilegio concedido por el legislador a las Juntas de Compensación, lo que no implica el que las mismas, renunciando a acudir a ese procedimiento de apremio administrativo, no puedan acudir a la jurisdicción de civil para hacer efectivas las obligaciones dinerarias asumidas frente a la Junta por sus miembros, por lo que no puede afirmarse que se haya producido un exceso en el ejercicio de la jurisdicción al conocer los órganos jurisdiccionales del orden civil de la demanda formulada por la Junta de Compensación actora en reclamación de las cantidades adeudadas por los miembros de la misma demandados y ahora recurrentes... El plazo prescriptivo de las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones de tal carácter es, por tanto, el genérico de quince años del artículo 1.964 del Código Civil."

En este sentido ya se había manifestado nuestro Tribunal Supremo en sentencia de fecha 21 de octubre de 1987, afirmando que *"la naturaleza administrativa de esos órganos de gobierno, en la gestión compensatoria de ese sistema de actuación urbanística, no quiere decir que las reclamaciones que surjan inter privados, se vean favorecidas para los incumplidores, con los breves plazos prescriptivos imperantes, por lo general, en el derecho Administrativo"*.

Así pues, expuesta la naturaleza civil de las actividades de la Entidad Urbanística relativas al cobro, siempre que se renuncie a acudir a la vía de

apremio (SAP Barcelona de 8 de mayo de 2000, SSTS de 31 de diciembre de 1992, 24 de junio de 1996 y 31 de octubre de 1996) el plazo de prescripción de la acción de cobro será el genérico de quince¹⁸⁵ años (originariamente, actualmente son cinco años) establecido en el artículo 1.964 del Código Civil, o el plazo que al respecto establezca la normativa civil autonómica, en su caso, por ejemplo diez años en el caso de Cataluña¹⁸⁶, a no ser, que se trate de cobros periódicos, como las cuotas de conservación, fijadas anualmente según el presupuesto que aprueba la entidad urbanística, caso en el que podría ser aplicable el plazo de prescripción de cinco años del artículo 1966.3 del Código Civil¹⁸⁷, o el plazo previsto por la normativa civil aplicable para las obligaciones periódicas, por ejemplo tres años en Cataluña¹⁸⁸.

Si no se renuncia a acudir a la vía de apremio, estamos ante un acto sujeto a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y le es aplicable el vigente plazo

¹⁸⁵ El artículo 1964 del Código Civil, en la redacción originaria, establecía un plazo de prescripción de quince años y tras la modificación introducida en este precepto por la Disposición Final Primera de la Ley 42/2015, de Reforma de la LEC, el plazo de prescripción pasa a ser de cinco años. Esta modificación entró en vigor el 7 de octubre de 2015, debiendo aplicarse conforme a lo previsto en su Disposición Transitoria Quinta, que se remite al artículo 1939 del Código Civil, en cuya virtud debe entenderse que a la prescripción iniciada antes de la referida entrada en vigor se le aplica el plazo de quince años. Así pues, habrá que ver en cada caso el momento del inicio de la prescripción para determinar si el plazo aplicable es el de quince o cinco años.

¹⁸⁶ Art. 121.20 Código Civil de Cataluña.

¹⁸⁷ Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas 93/2010 de 4 de marzo, que afirma que es aplicable el plazo de prescripción de cinco años del artículo 1963.3 del Código Civil.

¹⁸⁸ Art. 121.21.a) Código Civil de Cataluña.

de prescripción de cuatro años previsto en la Ley General Presupuestaria y, por remisión de ésta, en la LGT.

Esta misma argumentación la encontramos en otras muchas sentencias, por ejemplo en la sentencia de la Audiencia Provincial de Murcia de 21 de octubre de 1997, o sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 18 de noviembre de 2011, pero la evolución jurisprudencial está plagada de sentencias contradictorias, tanto en el sentido de considerar el cobro como una cuestión que siempre es competencia de la jurisdicción contencioso administrativa, tanto si el cobro se hace directamente por la Entidad, como si se realiza por la vía de apremio por parte de la Administración (este era el caso de la sentencia de la Audiencia Provincial de Murcia de 14 de septiembre de 1995, y de la sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 10 de abril de 2001), como en el sentido contrario (p. ej. STS de 24-6-1.996) consistente en considerar que las reclamaciones de deudas de una Entidad de Conservación son el mismo tipo de reclamación que pueda ejercitar una comunidad de propietarios contra un propietario moroso, la cuales deben sustanciarse siempre ante la jurisdicción civil, por ser esta su naturaleza, y también la naturaleza de la posible prescripción a aplicar.

Por todo ello, para saber cuándo estamos ante una reclamación de cuotas urbanísticas por parte de una entidad colaboradora sujeta a la jurisdicción contenciosa administrativa, y a la prescripción de cuatro años, en el mismo acuerdo de aprobación de las cuotas ya se debería especificar que la

reclamación ante el impago la realizará el Ayuntamiento por la vía del procedimiento de apremio, y para saber cuándo estamos ante una reclamación de cuotas urbanística por parte de una entidad colaboradora sujeta a la jurisdicción civil y a la prescripción civil, en el propio acuerdo de aprobación de las cuotas ya se debería renunciar a la vía administrativa en caso de impago, pues de lo contrario, determinar la naturaleza civil o administrativa de una actuación en función de la futura vía de cobro a elegir, trae los problemas judiciales mencionados, además de que no tiene ningún sentido que una reclamación de pago durante el periodo de cobro voluntario se rija por la prescripción civil y esté sometida a la jurisdicción civil al no constar renuncia previa alguna a la vía administrativa de apremio, y luego, en caso de impago se acuda a la Administración local para que aplique un procedimiento de apremio sujeto a la prescripción de cuatro años y a la jurisdicción contencioso administrativa, es decir, prescripción y jurisdicción civil en periodo voluntario, y prescripción administrativa y jurisdicción contencioso administrativa en la vía de apremio, solución incongruente que debe limitarse por la mencionada predeterminación del modelo de cobro en el propio acuerdo de aprobación de las correspondientes cuotas urbanísticas.

Pero esto es únicamente una de las posiciones existentes, y que comparto, basada en los principios de congruencia y seguridad jurídica, pero parece ser que las últimas soluciones jurisprudenciales apuntan hacia otro lado como ahora veremos. La problemática se ha agudizado más desde la aparición del

Auto del Tribunal Supremo de fecha 30 de mayo de 2012, en el que ante una reclamación por parte de una Entidad Urbanística por impago de una cuota de conservación dispone “*Declarar la falta de competencia de la jurisdicción civil para el conocimiento del presente asunto*”, sin más, sin analizar si se ha renunciado o no al posterior cobro administrativo por la vía de apremio a través de la Administración local, y no son pocos los juzgados de primera instancia que se están remitiendo en sus resoluciones a este Auto. Desconozco si los efectos de este Auto, con multitud de resoluciones contrarias anteriores tanto del Tribunal Supremo, como de Audiencias Provinciales, perdurarán en el tiempo, como así parece estar ocurriendo, o se mantendrá la doctrina hasta ahora mencionada consistente en que si se renuncia a acudir a la vía de apremio, las entidades urbanísticas pueden acudir a la jurisdicción ordinaria. Es más, eran muchas las ocasiones en la que incluso cuando un Ayuntamiento, ante la petición del cobro ejecutivo de las cuotas urbanísticas por parte de la entidad urbanística colaboradora, se negaba a su cobro por considerar que el plazo prescriptivo de cuatro años ya había transcurrido, las entidades urbanísticas acudían a la jurisdicción civil para intentar su cobro beneficiándose de los mayores plazos prescriptivos civiles.

Dejando de lado los supuestos en los que es una entidad urbanística la que procede al cobro de las cuotas, lo que es indiscutible es que cuando la Administración Local utiliza el procedimiento de apremio para cobrar las cuotas impagadas a una Entidad Urbanística Colaboradora, o directamente

impagadas a un ayuntamiento (cuando se trata de cuotas de urbanización sin constitución de una Entidad Urbanística Colaboradora, como en el caso de la utilización del sistema de cooperación, o de cuotas de conservación subsidiarias¹⁸⁹), nos encontramos ante una Administración que actúa investida de todas sus potestades, es más, se trata de unas potestades exorbitantes, como es el hecho de poder actuar contra el patrimonio del deudor sin necesidad de intervención judicial, lo cual es manifestación del principio de autotutela de la Administración, motivo por el cual el personal de la Administración que ejercite dichas potestades obligatoriamente debe ser personal funcionario (art. 85.2 y 92.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril), al tratarse de funciones que implican ejercicio de autoridad, y, por tanto, nos encontramos claramente ante una relación jurídico-administrativa.

Asimismo, se ha de recordar que cuando el RGU o la normativa autonómica concordante, remite al procedimiento de apremio, se está refiriendo a un

¹⁸⁹ En algunos casos la Administración puede directamente exigir a los propietarios las cuotas de conservación. Tal es el caso del artículo 201 del Decreto 305/2006, de 18 de julio, que aprueba el Reglamento de la Ley de Urbanismo de Cataluña, cuando dice: “1 Cuando el deber de conservación de las obras de urbanización recaiga sobre las personas propietarias comprendidas en un polígono de actuación urbanística en virtud de las determinaciones del planeamiento, éstas se pueden constituir en junta de conservación para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del referido deber. 2 En el supuesto a que se refiere el apartado anterior, si las personas propietarias no se constituyen en junta de conservación, la administración actuante conserva las obras de urbanización a su cargo, exigiéndoles las correspondientes cuotas de conservación. También se exige el pago de cuotas de conservación a las personas propietarias que no se hayan adherido en la junta de conservación constituida. 3 En caso de incumplimiento de la obligación de conservar las obras de urbanización, la administración actuante puede aplicar la ejecución subsidiaria, con la declaración previa de incumplimiento de la referida obligación”.

procedimiento único, no hay diferentes procedimientos de apremio según el tipo de deuda a recaudar, dejando a salvo la especialidad de la recaudación de cuotas de la Seguridad Social. Y ese procedimiento de apremio aparece claramente regulado como un todo en la LGT y en el RGR, procedimiento al que se remite la Ley General Presupuestaria en cuanto a la deudas pública no tributarias, procedimiento unitario que no se puede escindir escogiendo sólo aquello que más interese, como sería el poder optar por sus extraordinarias potestades, pero no por sus breves plazos de prescripción que limitan el uso de esas extraordinarias potestades, en contraposición a los más largos plazos civiles de prescripción. Incluso la LGT, en su Disposición Adicional Primera establecía en su originaria redacción que: *“Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica”*, y su vigente redacción nos dice que *“Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones (una vez mencionadas ya las tributarias) que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general”*.

Es especialmente interesante, y anterior a la vigente LGT, el estudio realizado por el profesor BLÁZQUEZ LIDOY titulado *“el régimen tributario de las Entidades de Conservación Urbanística”*¹⁹⁰ en donde, en el apartado referido a la aplicabilidad de la normativa tributaria a las cuotas de conservación, y por extensión al resto de cuotas urbanísticas, manifiesta que la doctrina ha sido mayoritaria en calificar

¹⁹⁰ BLAZQUEZ LIDOY, A. *El régimen tributario de las entidades de conservación urbanística*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor, 2003. Pág. 47 y ss.

las cuotas urbanísticas como exacciones parafiscales, criterio que comparte, aunque, como manifiesta el autor, dicha calificación no conlleva ningún efecto jurídico, es una mera calificación doctrinal, aunque ahora podríamos decir que sí conlleva efectos jurídicos, al amparo de la transcrita Disposición Adicional Primera LGT.

Si bien estamos intentando analizar la naturaleza de ingreso público de las cuotas urbanísticas, para justificar su cobro por parte de las Administraciones Públicas, y la utilización en tal procedimiento de cobro de la afección de bienes, una de las primeras consecuencias de la aplicación del procedimiento de apremio en el cobro de las cuotas urbanísticas es la aplicación del plazo de prescripción tributaria, prescripción que ha sido uno de los caballos de batalla, como se ha expuesto, en la aplicación de la afección de bienes en el IBI, y por ello nos detendremos brevemente en el análisis de este tema.

Como se ha dicho, el procedimiento de apremio es un procedimiento único y regulado en la LGT como en el RGR. Y en este sentido cabe resaltar como curiosidad el problema que se plantea cuando la deuda es de la propia administración actuante, es decir, cuando el ayuntamiento es propietario de una parcela y evidentemente también tiene la obligación de pagar esas cuotas de conservación: ¿Quién apremia al apremiante? En este caso lógicamente el ayuntamiento no se apremiará a sí mismo, sino que se limitará a reconocer un crédito a favor de la entidad -en este caso de conservación- que será exigible

sólo en la medida de que disponga de tesorería y se cumpla el orden de prelación de pagos.

Debemos también mencionar en esta inmersión en la naturaleza jurídica de las cuotas urbanísticas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 y 10 de diciembre de 1997, cuando afirman "*El carácter administrativo de las Entidades Urbanísticas colaboradoras y la posibilidad de que las cuotas que se les adeuden sean exigidas, por la vía de apremio, no convierte a aquellas en prestaciones tributarias*".

Este fragmento ha sido utilizado, a veces, para defender la inaplicabilidad de la prescripción tributaria (actualmente de cuatro años, *ex art. 66 LGT*) y la aplicación de la prescripción civil a las deudas en concepto de cuotas de conservación, incluso a las reclamadas por la vía de apremio. En primer lugar se ha de analizar el contexto de dicho fragmento, y ver que responde a un argumento de la parte actora del proceso, que reclamaba la aplicación del artículo 124 LGT de 1963 a las notificaciones en voluntaria de las deudas reclamadas directamente por parte de la Entidad Urbanística, y, como ya se ha dicho, esta reclamación tiene naturaleza plenamente civil (sin perjuicio del Auto del Tribunal Supremo de fecha 30 de mayo de 2012 antes mencionado en cuanto a las cuotas de conservación). En segundo lugar, nada nuevo nos dice dicho fragmento, pues las figuras tributarias son tasadas y enumeradas en el artículo 2.2 LGT, donde no se incluyen las cuotas urbanísticas, aunque de acuerdo con su originaria Disposición Adicional Primera las cuotas urbanísticas participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por la LGT en defecto de normativa

propia, y ninguna normativa urbanística regula el proceso administrativo de cobro de esas cuotas¹⁹¹.

Los ingresos tributarios forman parte de un género superior, que son los ingresos de naturaleza pública, los cuales, junto a los ingresos privados (derivados del patrimonio privativo de la administración), forman la totalidad de los posibles ingresos de una Administración (Art. 5 TRLRHL). Ciertamente, como afirma CANO CUELI¹⁹² al referirse a las cuotas de urbanización y las Juntas de Compensación, y que podría también afirmarse de las cuotas de conservación y las entidades urbanísticas de conservación, que “*en el sistema de compensación la entidad materialmente acreedora es la Junta, y que, en el caso de que ésta hubiese, de conformidad con el artículo 181.2 RGU, instado a la Administración actuante a la utilización del procedimiento de apremio para el cobro de las cuotas adeudadas por un miembro moroso, las cantidades cobradas por la Administración deben serle entregadas. Por ello cuando la actuación se realiza por el sistema de compensación resulta evidente que las*

¹⁹¹ Interesantísimo es el parecer de MARÍN-BARNUEVO FABO, D, en el prólogo de la obra de CANO CUELI, M. J, op.cit. pág. 10, cuando afirma que: “Normalmente se afirma que las cuotas de urbanización no tienen naturaleza tributaria porque su configuración no es subsumible en la categoría de impuestos, tasas o contribuciones especiales. Pero más allá de esa diferenciación formal, resulta difícil ofrecer un argumento jurídico sólido para explicar sus diferencias ontológicas entre las cuotas de urbanización (o las cuotas de la Seguridad Social) y los tributos. Porque parece evidente que las contribuciones especiales, que sí son tributos, tienen una naturaleza jurídica más próxima a las cuotas de urbanización que a cualquiera de los impuestos de nuestro sistema tributario, lo que nos debería llevar a identificar la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales y de las cuotas de urbanización. Sin embargo, los criterios formales de catalogación nos obligan, habitualmente sin mayor reflexión, a rechazar la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización”.

¹⁹² CANO CUELI, M. J, op. cit., pág. 51.

cantidades cobradas en concepto de cuotas de urbanización no constituyen un ingreso de la hacienda de las entidades locales.

Sin embargo, el hecho de que la entidad materialmente acreedora sea la Junta de Compensación, no resulta suficiente para negarles el carácter de ingreso de derecho público. Para justificar lo anterior basta con examinar la naturaleza jurídica y el objeto de las Juntas de Compensación. Éstas se conciben como entidades urbanísticas colaboradoras que se constituyen al objeto de gestionar y ejecutar la urbanización de una unidad de actuación concreta, para lo que presentan naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar. En el ejercicio de sus funciones de carácter privado estarán sometidas al derecho privado, mientras que en el ejercicio de aquellas funciones de naturaleza administrativa estarán sometidas al derecho público.”¹⁹³

Las cuotas urbanísticas de una EUC apremiadas por una Administración Local, o las cuotas urbanísticas propias de una Administración Local (por ejemplo cuotas de urbanización en un sistema de cooperación) son deudas de derecho

¹⁹³ Tales organismos "cumplen primordialmente funciones administrativas de orden urbanístico" (STS, Sala 4ª de 29 de diciembre de 1987), es decir, "actúan en lugar de la propia Administración pública cuando realizan por encargo de ésta...". "Uno de los métodos de ejecución que puede elegir la Administración actuante, conforme al art. 119, es el de la compensación (Capítulo Tercero del TRLS) que se lleva a cabo directamente por los propietarios de los terrenos integrantes de la unidad de actuación, constituidos en Junta de Compensación que se erige como figura clave, órgano de naturaleza administrativa, con personalidad plena y capacidad jurídica, siendo sus actos recurribles en vía administrativa, habilitándola para actuar como fiduciaria con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquella y considerándola directamente responsable, frente a la Administración competente de la urbanización completa de la unidad de actuación (STS, Sala 4, de 1 de diciembre de 1980)".

público, ya que el artículo 1 RGR sólo prevé la posibilidad de utilizar la vía de apremio ante deudas de derecho público.¹⁹⁴

No obstante, es difícil la clasificación de las cuotas urbanísticas dentro de los ingresos de derecho público no tributarios (prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, según la vigente redacción de la DA Primera LGT), ya que, a diferencia de la relación tasada de ingresos públicos tributarios (art. 2.2 LGT), no hay una relación tasada de ingresos públicos no tributarios, siendo todas las “listas” existentes (p. ej. Art. 2 TRLRHL, y art. 108 de la Ley 7/1985) meramente enunciativas, y así, junto a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, los precios públicos, las multas y las demás sanciones pecuniarias no tributarias (todos ellos relacionados *ad exemplum* en las disposiciones antes mencionadas), encontramos otros, por ejemplo, los cánones concesionales, las cuotas de la Seguridad Social, o las aquí estudiadas cuotas urbanísticas.

Así, las cuotas urbanísticas “apremiadas” por una Administración Local, a juicio del autor de esta tesis (y siguiendo la contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales -DGCHT- de 24-11-1.999 a una consulta planteada, según la cual se puede deducir su naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias), son una especie más de las incluidas en el género de las deudas de derecho público no tributarias, que se

¹⁹⁴ “Es una obligación de derecho público que no puede ser alterada por pactos de derecho privado” (STS 10-6-1985).

podrían, a su vez, incluir en algunas de las subespecies mencionadas antes, por ejemplo, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, pero no en otras, como sanciones pecuniarias, precios públicos, etc., o que podrían constituir una subespecie autónoma, con nombre propio, dentro de las deudas de derecho público no tributarias, que podría denominarse cuotas derivadas del proceso urbanizador, cuotas urbanísticas, etc., y que, como se ha dicho, la doctrina es unánime en definir las como exacciones parafiscales y, conforme a la originaria Disposición Adicional Primera de la LGT, esas cuotas urbanísticas participarían, sin llegar a serlo, de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por la LGT en defecto de normativa recaudatoria propia, y ninguna normativa urbanística regula el proceso administrativo de cobro de esas cuotas, por lo que les es aplicable el procedimiento de cobro de las deudas tributarias cuando son cobradas por una Administración, tal y como establece el artículo 10 LGP

Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.

Fijada su naturaleza de deuda de derecho público no tributaria (cuando son “apremiadas” por una Administración), y, por ello, su sujeción al RGR (art. 1), su participación en la naturaleza de los tributos, y la aplicación subsidiaria de la LGT (redacción originaria DA Primera LGT, y artículo 10 LGP) al no haber

normativa urbanística que regule el proceso administrativo de cobro de esas cuotas, también podemos decir que tanto el artículo 66 LGT, como el artículo 15 LGP prevén un mismo plazo de prescripción de cuatro años, por lo que podemos afirmar que el derecho al cobro de las deudas de derecho público, y entre ellas las cuotas urbanísticas recaudadas por la Administración en vía de apremio, prescribe a los cuatro años.

De lo expuesto se desprende que el cobro de cuotas urbanísticas directamente por la Entidad Urbanística Colaboradora (EUC), si renuncia a acudir al procedimiento de apremio, es un acto que se inscribe dentro del ordenamiento jurídico privado (sin perjuicio del Auto del Tribunal Supremo de fecha 30 de mayo de 2012 antes mencionado en cuanto a las cuotas de conservación), y, por tanto, le es aplicable el plazo de prescripción de quince o cinco¹⁹⁵ años previsto en el artículo 1.964 del Código Civil, o el que establezca el ordenamiento civil propio autonómico, en su caso, por ejemplo diez años de acuerdo con el Código Civil catalán.

¹⁹⁵ El artículo 1964 del Código Civil, en la redacción originaria, establecía un plazo de prescripción de quince años y tras la modificación introducida en este precepto por la Disposición Final Primera de la Ley 42/2015, de Reforma de la LEC, el plazo de prescripción pasa a ser de cinco años. Esta modificación entró en vigor el 7 de octubre de 2015, debiendo aplicarse conforme a lo previsto en su Disposición Transitoria Quinta, que se remite al artículo 1939 del Código Civil, en cuya virtud debe entenderse que a la prescripción iniciada antes de la referida entrada en vigor se le aplica el plazo de quince años. Así pues, habrá que ver en cada caso el momento del inicio de la prescripción para determinar si el plazo aplicable es el quince o cinco años.

No obstante, desde el momento en que la Entidad quiera recurrir a las potestades exorbitantes del procedimiento de apremio, a través de una Administración Local, nos encontramos ante unas actuaciones administrativas de cobro de unas deudas de derecho público no tributarias, sujetas al control de la jurisdicción contencioso-administrativa, reguladas en la LGT y en el RGR, y, por ello, limitadas por un plazo de prescripción de cuatro años tal y como establece la LGP en su artículo 15 y la LGT en su artículo 66.

De acuerdo con lo expuesto, y tal y como antes hemos dicho, cuando la Administración Local utiliza el procedimiento de apremio para cobrar las cuotas impagadas por delegación de la Entidad Urbanística Colaboradora, o directamente si se trata de cuotas de urbanización sin constitución de una Entidad Urbanística Colaboradora (sistema de cooperación), o cuotas de conservación subsidiarias, nos encontramos ante una Administración que actúa investida de todas sus potestades, es más, se trata de unas potestades exorbitantes, como es el hecho de poder actuar contra el patrimonio del deudor sin necesidad de intervención judicial (manifestación del principio de autotutela de la Administración), motivo por el cual, como ya hemos dicho, el personal de la Administración que ejercite dichas potestades, obligatoriamente debe ser personal funcionario (art. 85.2 y 92.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril), al tratarse de funciones que implican ejercicio de autoridad, y, por tanto, nos encontramos claramente ante una relación jurídico-administrativa.

Es por ello que no compartimos en absoluto el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, entre otras en su sentencia 144/2005 de 24 de febrero, cuando afirma que la reclamación de cobro de cuotas urbanísticas en periodo voluntario hecha por un ayuntamiento está sujeta a la prescripción civil, y se afirma expresamente que estamos ante un ingreso público no tributario, pero no razona en absoluto esta sentencia por qué no cabe aplicar la prescripción prevista en la Ley General Presupuestaria, reguladora justamente de todos esos ingresos públicos no tributarios, limitándose a negar su aplicación, sin más argumento. Además, ello conlleva el sinsentido antes mencionado de tener una prescripción civil para el cobro voluntario y una prescripción administrativa para el cobro ejecutivo. Pero podría ser peor, pues de su redactado incluso podría desprenderse un sinsentido mayor, que es la aplicabilidad de la prescripción civil a la recaudación ejecutiva de esas cuotas por parte del Ayuntamiento.

Por ello estamos mucho más de acuerdo con el criterio de Tribunal Superior de Justicia de Murcia, entre otras en su sentencia 852/2006 de 1 de diciembre, *“Es obvio que no puede aplicarse el plazo de cuatro años para la prescripción de estas obligaciones, porque como hemos visto estas cuotas no tienen carácter tributario, pero sí que tienen el carácter de obligación de derecho público. Para la cobranza de tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público debe percibir la Hacienda de las Entidades Locales, el art. 2, 2 de la LRHL remite a la normativa del Estado, conforme a los procedimientos correspondientes, siendo aplicable el art. 59 del RGR según el cual el plazo*

de prescripción de las deudas de derecho público no tributarias se regirá por lo que dispongan las normas con arreglo a las cuales se determinaron y, en defecto de éstas, por la Ley General Presupuestaria. La Ley General Presupuestaria 47/2003 de 26 de noviembre, establece un plazo de prescripción de cuatro años (art.15), pero dicha Ley no estaba vigente (entra en vigor el 1 de enero de 2005, según la disp. adicional quinta, salvo alguna excepción). Por tanto, hay que acudir al art. 40 de la LGP vigente (R. D. Leg. 1091/88 de 23 septiembre), que determina el plazo de cinco años para la prescripción, tanto para reconocer o liquidar créditos a su favor como para el cobro de los reconocidos o liquidados, desde la fecha de su notificación o su vencimiento, si no fuere preceptiva".

Eran previsibles nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo en este sentido de una manera clara para acabar con tal dispersión doctrinal. Y la opción del Tribunal Supremo por la prescripción de cuatro años era una clara esperanza si seguía reiterando su criterio, antes expuesto, de su Auto de fecha 30 de mayo de 2012, en el que ante una reclamación de cuotas de conservación por parte de una Entidad Urbanística dispone “*Declarar la falta de competencia de la jurisdicción civil para el conocimiento del presente asunto*”, lo que a quien suscribe le complace enormemente, pues reconocía la naturaleza pública de las cuotas urbanísticas con independencia de quién las exija, no ya sólo cuando las exige directamente una Administración, o cuando las apremia una Administración, sino también cuando las exige una EUC, reconociendo que la determinación y exigencia de las cuotas urbanísticas por parte de las EUC forma parte de la actividad administrativa de estas entidades que, como hemos dicho, tienen naturaleza

administrativa pero, igual que toda Administración, desarrollan unas actividades públicas (sujetas al derecho público), entre las que se encuentra la determinación y exigencia de las cuotas urbanísticas, y otras privadas (sujetas al derecho privado), por lo que esa determinación y exigencia siempre estará sujeta a la prescripción pública (cuatro años) y al control de la jurisdicción contencioso administrativa, pues algo tan trascendente y estable como debe ser la naturaleza jurídica de un ingreso económico, no puede depender de algo tan volátil como puede ser la voluntad de que, ante su impago, el mismo sea exigido por la vía de apremio acudiendo al correspondiente ayuntamiento o no.¹⁹⁶ Como ya dijimos hasta la fecha de dicho Auto, y posteriormente también hasta bien entrado el 2015, era habitual que las Juntas de Compensación reclamasen a sus propietarios las deudas pendientes de pago por gastos de urbanización bien mediante el sistema recaudatorio público (vía ejecutiva), bien mediante la interposición de una demanda civil, al considerarse que la relación, en este caso, entre Entidad Urbanística y parcelista resultaba ser meramente privada.

¹⁹⁶ CANO CUELI, M. J, op.cit., pág. 52 “Teniendo en cuenta que las obras de urbanización que se acometen en el proceso tienen la consideración...de obra de carácter público, la exacción por la Junta de los ingresos previstos para su financiación debe ser considerada, sin duda, el ejercicio de una función de naturaleza administrativa, sometida por tanto al derecho público. A mayor abundamiento, la posibilidad de que estos recursos sean exaccionados por la vía de apremio por la Administración actuante ante la existencia de un miembro moroso sólo puede ser entendida sobre la base de que estos ingresos tengan la consideración de ingresos de derecho público...los ingresos obtenidos por cuotas de urbanización tienen la consideración de ingreso de derecho público de naturaleza no tributaria, cuya exigencia viene motivada de una obligación ex lege impuesta por la normativa urbanística, constituyendo una carga de urbanización. A pesar de lo anterior, como prestación patrimonial de carácter público, su exacción goza de las garantías previstas por la LGT para hacer efectivo el cobro de los tributos”.

Sin embargo, nuestro Tribunal Supremo dictó el ya mencionado Auto de 30 de mayo de 2012, y lo reiteró en la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil, 26/2015, de 10 de febrero de 2015, en una interpretación diferente a la que venía efectuando hasta entonces, indicando que para reclamar tales deudas, tan sólo será posible y pertinente acudir a la vía ejecutiva, sin que, por tanto, tenga competencia para ello la Jurisdicción Civil¹⁹⁷.

¹⁹⁷ Consulta -EDE 2017/506588- Editorial Lefebvre El Derecho. El Derecho.com. Madrid. 2017: *“1º.-La ejecución de los planes urbanísticos incumbe al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales. Uno de los métodos de ejecución que puede elegir la Administración actuante es el de la junta de compensación. La ejecución se lleva a cabo directamente por los propietarios de los terrenos integrantes de la unidad de actuación, constituidos en Junta de Compensación, que se trata de un órgano de naturaleza administrativa, con personalidad plena y capacidad jurídica, siendo sus actos recurribles en vía administrativa. Tales organismos cumplen primordialmente funciones administrativas de orden urbanístico. En este sentido, se mencionan las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala 4ª, de 1 de diciembre de 1980 y la de 29 de diciembre de 1987.*

2º.-Abundando en la meritada naturaleza administrativa de las Juntas de Compensación, se pone igualmente de manifiesto, que el art. 26.1 del Reglamento de Gestión Urbanística, aprobado por el RD 3288/1978, de 25 de agosto destaca a las Juntas de Compensación como entes administrativos, colaboradores de la Administración pública, cuando actúan con las competencias que le son delegadas de la propia Administración, como son las correspondientes a la función urbanizadora, como servicio de interés público, en los expedientes de ejecución en la ordenación del suelo y en las actuaciones de transformación urbanística.

Tal actuación puramente pública se extrapola, más si cabe, a las tareas recaudatorias practicadas por dicha entidad urbanística, al objeto de recuperar las derramas adeudadas por cualquiera de sus miembros. Ello bajo el amparo y premisa de que, en realidad, el sustrato sobre el que se cimentan tales reclamaciones no es otro que el de una relación y acuerdo administrativo, revisable únicamente ante el Orden de lo Contencioso-Administrativo.

La Sala Primera, de lo Civil del Tribunal Supremo, declaró en la Sentencia 31 de enero de 2011, reiterando la doctrina contenida en la STS de 13 de diciembre de 2000, que cuando lo que constituye verdaderamente la controversia del proceso es una cuestión que, al margen del planteamiento jurídico-privado efectuado por las partes, está sometida al Derecho administrativo y no al Derecho civil o mercantil, la competencia corresponde a los Órganos Judiciales del orden Contencioso-Administrativo.

3º.-Además, en el Auto de la misma Sala, de 30 de mayo de 2012, se declara expresamente la falta de competencia de la Jurisdicción Civil, para conocer de una reclamación de cuotas efectuada por una Entidad Urbanística de Conservación contra una de las entidades que se integra en la misma, partiendo de que las

En dicho sentido considero pedagógico el argumento del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia 347/2003 de 6 de marzo, que si bien se refiere a la recaudación de unos gastos ocasionados al Ayuntamiento de Madrid por la ejecución subsidiaria de una orden de ejecución de obras, la argumentación es perfectamente aplicable a las cuotas urbanísticas, y así, ante la voluntad municipal de aplicar la prescripción civil de 30 años, el Tribunal dice que¹⁹⁸

“Conforme al artículo 2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales: La Hacienda de las Entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:

a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado. b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales. c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas. d) Las subvenciones. e) Los percibidos en concepto de precios públicos. f) El producto de las operaciones

características fundamentales de estas entidades, son equivalentes, mutatis mutandi, a las de las juntas de compensación. En definitiva, ambas, ex art. 24.2 Reglamento de Gestión Urbanística, son calificadas como “Entidades Urbanísticas Colaboradoras”.

Sentado cuanto antecede, y dado que la reclamación de deudas por gastos de urbanización, se encuentra enmarcada dentro de la función/obra pública urbanizadora que como Entidad Derecho Público le asiste y así tiene reconocido por mandato legal y reglamentario (que se hace extensible a las cuotas de urbanización y su gestión de cobro) carece cuanto menos de sentido sostener la competencia de la Jurisdicción Civil para declarar la existencia de una obligación de carácter administrativo.

En definitiva, al tener la Junta de Compensación una naturaleza jurídico-pública...y forma parte la actividad de cobro de las cuotas de urbanización de las competencias jurídico-públicas que para la transformación urbanística se le otorgan a la Junta de Compensación por delegación de la Administración actuante, la jurisdicción competente para el conocimiento de estas reclamaciones, tal y como confirma la nueva doctrina citada del Tribunal Supremo, es la jurisdicción contencioso-administrativa”.

¹⁹⁸ El subrayado es mío.

de crédito. g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias. h) Las demás prestaciones de Derecho público. En su redacción orinal el apartado 2º de la Ley señalaba que para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público debe percibir la Hacienda de las Entidades locales, de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes. En la actualidad conforme a la redacción establecida por la Ley 50/1998 de medidas fiscales, administrativas y del orden social la propia ley señala para que para la cobranza de los ingresos de Derecho público distintos de los Tributos la entidad local ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado, y estos son las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias. Es decir, la administración local goza de las prerrogativas públicas en los casos anteriormente establecidos. De dicho precepto por tanto se deduce, «a sensu contrario», que si el ingreso no es un Tributo, y tampoco unas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, la administración no goza de prerrogativa alguna y por lo tanto ha de ejercitar sus acciones conforme a las normas de derecho privado. En el caso presente ha de señalarse que el artículo 98 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, señala como medio de ejecución del acto administrativo la ejecución subsidiaria que ha de utilizarse cuando se trate de actos que por no ser personalísimos puedan ser realizados por sujeto distinto del obligado, ejecutando la administración el acto por sí o a través de las personas que determinen, a costa del obligado, y lo que resulta trascendente dicho precepto en su apartado

3° establece que el importe de los gastos, daños y perjuicios se exigirá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, esto es por el procedimiento previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva. La administración utiliza en este caso una prerrogativa, la de la vía de apremio, si la utiliza es porque conforme al apartado 2° del artículo 2° de Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, es porque el ingreso es un ingreso de Derecho Público de carácter no Tributario pues caso contrario no podría utilizar esta prerrogativa. No es un ingreso de Derecho Privado pues conforme al artículo 3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales sólo tienen la consideración de ingresos de Derecho privado de las Entidades locales los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación y el importe obtenido en la enajenación de bienes integrantes del patrimonio de las Entidades Locales como consecuencia de su desafectación como bienes de dominio público y posterior venta, aunque hasta entonces estuvieran sujetos a concesión administrativa, respecto de éstos el artículo 4 señala que su efectividad se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del Derecho privado. Es patente que el ingreso a que nos referimos no puede encuadrarse en ninguna de las categorías establecidas en el artículo 3 de la citada Ley. La conclusión no puede ser otra que encontrarnos ante un ingreso de derecho público no Tributario, y por lo tanto resulta de plena aplicación el artículo 40 del Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aplicable a todos los ingresos de Derecho Público, hoy de naturaleza no Tributaria cuando no exista regulación especial según el cual salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cinco años el derecho de la

Hacienda Pública: a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse. b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación, o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento. Añade dicho precepto que la prescripción de los derechos de la Hacienda Pública se interrumpirá conforme al artículo 66 Ley General Tributaria y se aplicará de oficio. El plazo es pues de cinco años, menor que el establecido en la legislación civil como contrapartida de las prerrogativas de las que dispone la Hacienda local para conseguir la exacción de dichos derechos. Y debe señalarse que si bien efectivamente no resulta de aplicación el plazo establecido en el artículo 64 de la Ley general Tributaria pues el ingreso en cuestión no es un ingreso Tributario, en cambio sí es de aplicación el artículo 40 del Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, por referirse éste a la totalidad de los ingresos de Derecho Público sean o no Tributarios. Este criterio es el sostenido en la Sentencia de este Tribunal de 12 de diciembre de 2002”.

Pero para finalizar esta rocambolesca evolución había que estar atentos a la resolución de los recursos de casación admitidos a trámite por parte del Tribunal Supremo sobre esta cuestión en estos últimos años, entre otros mediante Autos de fecha 20 de octubre de 2017 y 10 de octubre de 2018. Como hemos dicho las cuotas o gastos de urbanización están dentro de los recursos que se generen por la actividad relacionada con el Urbanismo por los municipios. Los instrumentos de ejecución del planeamiento urbanístico se financian a través de las denominadas cuotas urbanísticas que soportan los propietarios de los

terrenos objeto de desarrollo. Esta forma de financiación del urbanismo se funda en el principio de la justa distribución de cargas y beneficios y que ha informado el ordenamiento urbanístico. No obstante, tal y como hemos expuesto, la doctrina de los tribunales no es homogénea en lo que se refiere a la naturaleza de las cuotas de urbanización y por ende al plazo de prescripción aplicable. En función de que se les considere de naturaleza pública o no, se le aplica el plazo de la prescripción de cuatro años previsto en el art. 66 de la LGT o bien los plazos previstos en el Código Civil.

Y en este sentido el Tribunal Supremo dictó el mencionado auto el 10 de octubre de 2018 admitiendo recurso de casación, afirmando *“En consecuencia, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA en relación con el artículo 90.4 de la misma, procede admitir el recurso de casación con base en el citado art. 88.3.a) LJCA, precisando que la cuestión que, entendemos, tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar:*

a) si el plazo de prescripción a considerar respecto de las cuotas de urbanización es el cuatrienal previsto en la Ley 47/03, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el cuatrienal previsto en la Ley 58/03, de 17 de diciembre, General Tributaria, o, en fin, el de 15 años, previsto para las acciones personales en el art. 1964 del Código Civil;

b) si dicho plazo deberá computarse desde que se ejecutó la obra y se emitió la certificación correspondiente, o, ha de estarse, por el contrario, a la fecha de la total terminación de las obras de urbanización, o, en su caso, a la fecha de publicación de la cuenta de liquidación definitiva.

Identificando como normas que, en principio, serán objeto de interpretación: arts. 1964 del Código Civil, 15 y 25 LGP y 66 LGT.

Sobre esta misma cuestión, el auto de 20 de octubre de 2017 admitió el recurso de casación 460/17”.

Y finalmente el Tribunal Supremo ha dictado la esperada sentencia en este asunto. Se trata de la sentencia 1134/2019, de 4 de abril, e interpreta que el plazo de prescripción de los gastos de urbanización es el de las acciones personales del artículo 1964 del Código Civil y no el de cuatro años establecido en el artículo 25.1 LGP y en artículo 66 de la LGT. Cabe decir, no obstante, que en esta sentencia no se aborda la cuestión en relación al pago de las “típicas” cuotas urbanísticas monetarias exigidas por una EUC o un Ayuntamiento a los titulares de las correspondientes parcelas, sino que nos encontramos ante una "actuación de dotación", de las previstas en el artículo 14.b) del Texto Refundido de la Ley de Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio (TRLR08), en la medida en que ésta viene definida por dicho precepto del siguiente modo: "*las que tengan por objeto incrementar las dotaciones públicas de un ámbito de suelo urbanizado para reajustar su proporción con la mayor edificabilidad o densidad o con los nuevos usos asignados en la ordenación urbanística a una o más parcelas del ámbito y no requieran la reforma o renovación integral de la urbanización de éste*", lo que aún nos hacía tener esperanzas que algún día llegue ante el Tribunal Supremo un asunto en el que se aborde la cuestión en relación al pago de las “típicas” cuotas urbanísticas

monetarias exigidas por una EUC o un Ayuntamiento a los titulares de las correspondientes parcelas.

El TS acoge esta interpretación y lo hace reproduciendo los argumentos utilizados en una sentencia anterior –STS 3834/2017, de 10 de octubre-, en la que la cuestión resuelta era distinta a la que se trata en la sentencia que se acaba de dictar. En el recurso de casación que resuelve la sentencia del TS 1134/2019, se plantea cuál es el plazo de prescripción de una Junta de Compensación, en liquidación, para reclamar a un Ayuntamiento el pago de un importe por los siguientes conceptos: exceso de valor recibido sobre el 10% de cesión gratuita obligatoria de determinadas parcelas; gastos de urbanización que excedían de lo que está obligado la Junta – acondicionamiento de una rotonda, reubicación de tres contenedores soterrados de residuos sólidos urbanos, obras complementarias de ajardinamiento- y gastos de contratación, consumo y mantenimiento del alumbrado de este ámbito.

Mientras que en la sentencia TS 3834/2017, es la Administración autonómica la que reclama a una Junta de Compensación el pago de una cantidad en concepto de monetización de redes públicas supramunicipales de titularidad de la Comunidad Autónoma de Madrid. En este caso, se cuestionaba cual era el plazo de prescripción de la Administración autonómica para reclamar a la Junta de Compensación la referida cantidad. Lo cierto es que esta sentencia –a diferencia de la sentencia recurrida en casación, dictada por el TSJ de Madrid (sentencia de 21 de marzo de 2016)- apenas se ocupa de la controvertida cuestión del plazo

de prescripción. Se limita a resolver el caso concreto sin fijar jurisprudencia sobre esta cuestión.

Sorprende, por ello, que la reciente STS 1134/2019, que, de acuerdo con el Auto de admisión de 20 octubre de 2017, tenía que formar jurisprudencia sobre la cuestión del plazo de prescripción para reclamar los gastos de urbanización, se limite a reproducir lo argumentado en la sentencia TS 3834/2017, en la que resuelve una cuestión distinta y, además, sólo de forma tangencial se aborda la cuestión del plazo de prescripción para reclamar gastos de urbanización.

En cualquier caso, la cuestión controvertida de la prescripción del plazo de prescripción de los gastos de urbanización quedaba, de momento, zanjada en la sentencia que nos ocupa, en cuyo fundamento de derecho quinto se afirma *“De acuerdo con todo lo expuesto y rechazando la interpretación que mantiene la Administración recurrente, consideramos como interpretación más acertada que el plazo de prescripción de los gastos de urbanización es el de las acciones personales previstas por el artículo 1964 del Código Civil y que la normativa tributaria sólo sería aplicable, en su caso, a partir del momento en que se iniciase la recaudación ejecutiva, tras dictarse la correspondiese resolución determinante del apremio, que -entonces sí- transformarían la deuda urbanística posibilitando su reclamación por dicha vía”*.

Es sabido que el artículo 1.964 del Código Civil, en la redacción originaria, establecía un plazo de prescripción de quince años y tras la modificación introducida en este precepto por la Disposición Final Primera de la Ley 42/2015, de Reforma de la LEC, el plazo de prescripción pasa a ser de cinco

años. Esta modificación entró en vigor el 7 de octubre de 2015, debiendo aplicarse conforme a lo previsto en su Disposición Transitoria Quinta, que se remite al artículo 1939 del Código Civil, en cuya virtud debe entenderse que a la prescripción iniciada antes de la referida entrada en vigor se le aplica el plazo de quince años. Así pues, habrá que ver en cada caso el momento del inicio de la prescripción para determinar si el plazo aplicable es el de quince o cinco años.

Más clara aún es la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2020. Mediante Auto de 19 de julio de 2019, se volvió a admitir a trámite por parte del Tribunal Supremo un recurso de casación sobre esta misma cuestión, entendiendo el TS que existía interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en relación a determinar *“cuál sea el plazo de prescripción a considerar respecto de las cuotas de urbanización, si el cuatrienal previsto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el cuatrienal previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria., o el quindenial/quinquenal previsto para las acciones personales en el Código Civil”*. Y en dicha sentencia el TS concluye: *“Por todo lo anterior, debemos concluir señalando que no resultaba de aplicación -en dicho momento- la normativa de tributaria que se reclama, lo cual sólo sería viable, en su caso, a partir del momento de que se iniciase la recaudación ejecutiva, tras dictarse la correspondiese resolución determinante del apremio, que -entonces sí- transformarían la deuda urbanística posibilitando su reclamación por dicha vía.*

Con tales pronunciamientos dicha sentencia viene a reiterar y confirmar el criterio jurisprudencial sobre la naturaleza no tributaria de las obligaciones

urbanísticas, al que se alude en la sentencia de 31 de octubre de 2017 cuando reproduce la sentencia de 19 de enero de 2017 (rec. 1726/2015) según la cual:

"de acuerdo con una constante jurisprudencia, la carga impuesta a los propietarios de los terrenos afectados por una actuación urbanística de sufragar los costes de urbanización es la contrapartida, junto con la de efectuar las cesiones de los terrenos que establece la Ley, para que aquellos puedan obtener los aprovechamientos inherentes a la condición de urbanas de las parcelas resultantes. Consecuentemente tales cargas deben considerarse como compensación frente al beneficio obtenido. Dicho criterio no hace sino reflejar la regulación y delimitación del derecho de propiedad por las normas urbanísticas, que determinan el contenido obligatorio a que se sujeta el ejercicio del derecho en el ámbito urbanístico, en el cual, como dispone el art. 11 del Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 7/2015 de 30 de octubre, "el régimen de la propiedad del suelo es estatutario y resulta de su vinculación a concretos destinos, en los términos dispuestos por la legislación sobre ordenación territorial y urbanística". Se trata de obligaciones derivadas del ejercicio del derecho de propiedad en el ámbito de la función pública de ordenación territorial y urbanística llevada a cabo por la Administración en virtud de las facultades de planificación y ejecución que le atribuyen las normas sectoriales. Como dispone, en la actualidad, el art. 4 del referido TRLSRU de 2015, "la ordenación territorial y la urbanística son funciones públicas no susceptibles de transacción que organizan y definen el uso del territorio y del suelo de acuerdo con el interés general, determinando las facultades y deberes del derecho de propiedad del suelo conforme al destino de este."

A tal efecto resultan significativos principios como la participación de la comunidad en las plusvalías generadas (art. 4 TR15), condicionamiento del derecho al cumplimiento de los deberes y levantamiento de las cargas urbanísticas (art.11TR15) o distribución equitativa de beneficios y cargas (art. 23 TR15), principios que son una constante en la legislación urbanística, caso del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1976 o la Ley 6/98, de 13 de abril (RCL 1998, 959) sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, de la misma manera que es una constante en dicha legislación la determinación de las facultades, deberes y obligaciones urbanísticas en razón de la titularidad o propiedad del suelo, sin que la transmisión de las fincas modifique la situación del titular respecto de tales facultades, deberes y obligaciones, quedando subrogado el nuevo titular en los derechos y deberes urbanísticos del anterior propietario (art. 21 Ley 6/98; art.27 TR15).

En consecuencia, la exigencia del cumplimiento de tales obligaciones se sujeta al régimen y procedimientos establecidos en dicha normativa sectorial, incluidos los plazos de prescripción que pudieran establecerse al efecto, sin que el hecho de que se produzca en el ámbito de una función pública, como la urbanística, permita, alterando su naturaleza, acudir al régimen establecido para el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere la legislación tributaria y presupuestaria, es decir, deudas tributarias y demás derechos de la Hacienda Pública sujetos al régimen de administración y gestión establecido en tales normas.

Ello justifica que, como se indica en las referidas sentencias, a falta de una previsión específica en la normativa urbanística sobre la prescripción de tales obligaciones haya de acudirse al plazo general de prescripción de las acciones personales, que no tengan señalado un término especial,

establecido en el art. 1964 del Código Civil, de quince años, que se redujo a cinco años por la modificación efectuada por la disposición final 1 de la Ley 42/2015, de 5 de octubre.”

Por tanto, nos encontramos en el punto que comentábamos anteriormente cuando hacíamos referencia, poniendo en valor, a la sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 26-11-1.997, así como la del Tribunal Supremo de fecha 21 de octubre de 1987, la SAP Barcelona de 8 de mayo de 2000, y SSTs de 31 de diciembre de 1992, 24 de junio de 1996 y 31 de octubre de 1996, la sentencia de la Audiencia Provincial de Murcia de 21 de octubre de 1997, o la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 18 de noviembre de 2011. Y ese punto no es otro que el siguiente: la determinación de la deuda en concepto de cuota de urbanización, o su exigencia al margen del procedimiento de apremio, parece que se incluiría dentro de los actos de naturaleza privada, y por ello sujetos a los plazos de prescripción privados, pero desde el momento en que se iniciase el procedimiento de apremio con la notificación de la providencia de apremio (art. 167 LGT), se produciría una especie de mutación, pues recordemos que sólo a los ingresos de naturaleza pública les es aplicable dicho procedimiento de apremio, mutando a ingresos de naturaleza pública y siendo aplicable el plazo de prescripción para las deudas de naturaleza pública de 4 años.

Extraña y criticable conclusión, contraria a la seguridad jurídica predicable de nuestro ordenamiento, y contraria a lo que el propio Tribunal Supremo viene manifestando últimamente, y ya explicado en párrafos anteriores (Auto de 30 de mayo de 2012 y Sentencia de la Sala Primera de lo Civil, 26/2015, de 10 de

febrero de 2015) al indicar que para reclamar tales deudas, tan sólo será posible y pertinente acudir a la vía ejecutiva, sin que, por tanto, tenga competencia para ello la jurisdicción civil sino la contencioso administrativa, de ahí que si ahora manifiesta que si no se inicia la vía ejecutiva es aplicable el plazo de prescripción civil, está manifestando que en ese caso estamos antes deudas de naturaleza privada, y por lo tanto que cualquier reclamación referente a esas deudas no apremiadas debería ser conocido por la jurisdicción civil en contra del propio criterio antes expuesto por el propio Tribunal Supremo, y a su vez, *a sensu contrario*, está admitiendo la posibilidad de no utilizar el procedimiento de apremio, igualmente en contra del propio criterio del Tribunal Supremo anteriormente manifestado, y por tanto está manifestando la posibilidad de su reclamación por la vía civil al margen del procedimiento de apremio, y al margen del conocimiento de la jurisdicción contencioso administrativa. Ante tamañas contradicciones las futuras polémicas judiciales al respecto están servidas. Una lástima que el TS no haya aprovechado esta última oportunidad para zanjarlas definitivamente. Aunque no ha sido la última oportunidad, pues sorprendentemente, el TS mediante auto de 25 de mayo de 2020, apreciaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, declarando que la cuestión planteada en el recurso, que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en determinar: "*Si el plazo de prescripción a considerar respecto de la acción de la administración para liquidar las cuotas de urbanización*

es el previsto en el art. 128 del Reglamento de Gestión Urbanístico o el previsto para las acciones personales en el art. 1964 del Código Civil."

En fin, personalmente creía que el Tribunal Supremo tenía una estupenda oportunidad para clarificar la situación, sin embargo, ha sucedido todo lo contrario, reiterando una posición doctrinal que en muchos aspectos contradice su propia doctrina¹⁹⁹. Y así la Sentencia del Tribunal Supremo del 9 de junio de 2021, Res. 819/2021 (Rec. 8354/2019), fija, parece que definitivamente, el siguiente criterio. *"la determinación del plazo de prescripción deriva de la naturaleza de la obligación que se trata de hacer efectiva. Al respecto y como señalamos en sentencia de 15 de junio de 2020, resulta significativo el criterio jurisprudencial, según el cual, las obligaciones urbanísticas no tienen naturaleza tributaria, como se indica en la sentencia de 31 de octubre de 2017 cuando reproduce la sentencia de 19 de enero de 2017 (rec. 1726/2015) según la cual: "de acuerdo con una constante jurisprudencia, la carga impuesta a los propietarios de los terrenos afectados por una actuación urbanística de sufragar los costes de urbanización es la contrapartida, junto con la de efectuar las cesiones de los terrenos que establece la Ley, para que aquellos puedan obtener los aprovechamientos inherentes a la condición de urbanas de las parcelas resultantes. Consecuentemente tales cargas deben considerarse como compensación frente al beneficio obtenido".*

¹⁹⁹ Muy interesante es el estudio que, en relación a estos últimos pronunciamientos, hace GONZÁLEZ ORTIZ, D. "Una reflexión sobre la aplicación de la normativa tributaria a la prescripción de las cuotas urbanísticas". Tributos Locales, nº 147, septiembre-octubre 2020, Renta Grupo Editorial.

Dicho criterio no hace sino reflejar la regulación y delimitación del derecho de propiedad por las normas urbanísticas, que determinan el contenido obligatorio a que se sujeta el ejercicio del derecho en el ámbito urbanístico, en el cual, como dispone el art. 11 del Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 7/2015 de 30 de octubre, "el régimen de la propiedad del suelo es estatutario y resulta de su vinculación a concretos destinos, en los términos dispuestos por la legislación sobre ordenación territorial y urbanística".

Se trata de obligaciones derivadas del ejercicio del derecho de propiedad en el ámbito de la función pública de ordenación territorial y urbanística llevada a cabo por la Administración en virtud de las facultades de planificación y ejecución que le atribuyen las normas sectoriales. Como dispone, en la actualidad, el art. 4 del referido TRLSRU de 2015, "la ordenación territorial y la urbanística son funciones públicas no susceptibles de transacción que organizan y definen el uso del territorio y del suelo de acuerdo con el interés general, determinando las facultades y deberes del derecho de propiedad del suelo conforme al destino de este."

(...) En consecuencia, la exigencia del cumplimiento de tales obligaciones se sujeta al régimen y procedimientos establecidos en dicha normativa sectorial, incluidos los plazos de prescripción que pudieran establecerse al efecto, sin que el hecho de que se produzca en el ámbito de una función pública, como la urbanística, permita, alterando su naturaleza, acudir al régimen establecido para el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere la legislación tributaria y presupuestaria, es decir, deudas tributarias y demás derechos de la Hacienda Pública sujetos al régimen de administración y gestión establecido en tales normas.

Ello justifica que, como se indica en las referidas sentencias, a falta de una previsión específica en la normativa urbanística sobre la prescripción de tales obligaciones haya de acudirse al plazo general de prescripción de las acciones personales, que no tengan señalado un término especial, establecido en el art. 1964 del Código Civil, de quince años, que se redujo a cinco años por la modificación efectuada por la disposición final 1 de la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

(...) Lo anteriormente expuesto permite dar respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión, entendiendo que el plazo de prescripción a considerar respecto de la acción de la Administración para exigir el pago de las cuotas de urbanización es el de quince/cinco años previsto para las acciones personales en el art. 1964 del Código Civil.

Esta interpretación de las normas conduce a la estimación del recurso de casación, pues, ya se atiende a la recepción de la obras y liquidación de las mismas en 2010, 2011, que cuyo caso habría de estarse al art. 1964 CC en su redacción anterior a la Ley 42/2015 (15 años), o se esté a la aprobación de las cuotas de urbanización en las resoluciones impugnadas de 2016 (5 años), el plazo de prescripción de la acción para exigir el cumplimiento de tales obligaciones no habría transcurrido, por lo que el requerimiento para su satisfacción por los propietarios resulta conforme a Derecho.”. Así pues, la presente sentencia resuelve que es de aplicación el plazo previsto para las acciones personales del artículo 1964 del Código Civil ya que la legislación urbanística no establece un plazo legal de prescripción, reiterándose así, entre otras, en su Sentencia de 4 de Abril de 2019. En definitiva, el plazo de prescripción del derecho a liquidar las cuotas urbanísticas será de quince años, o cinco años, según el devengo sea anterior o posterior a la modificación de la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de

la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (pero incoherentemente, según el Auto del TS de 30-5-2012, antes mencionado, bajo el control de la jurisdicción contencioso administrativa). No obstante, una vez liquidadas, si se produce el impago, se iniciaría el procedimiento de apremio y se produciría, como hemos dicho, una mutación en su naturaleza jurídica y en el plazo de prescripción aplicable, pasando a ser ingresos públicos sometidos al plazo de prescripción de cuatro años, y al control de la jurisdicción contencioso administrativa, lo cual, a juicio de quien suscribe, es artificial, extraño, y contrario a los más elementales criterios de congruencia y seguridad jurídica

Interesante es también el debate que nos propone BENGOETXEA ARRIETA²⁰⁰, afirmando que la polémica entre una y otra jurisdicción también se debe a la preferencia de los demandantes, cuando se dirigen a los adquirentes de un inmueble con cuotas urbanísticas pendientes, por exigir esta responsabilidad de manera solidaria a través de la jurisdicción civil, cuando es claramente subsidiaria, como ya se ha dicho, y así claramente la STSJ Cataluña de 13 de febrero de 2003, dictada en el recurso 2337/1998, realiza una gran exposición de la normativa aplicable a la reclamación de cuotas de urbanización en el sistema de cooperación y concluye que: a) en caso de impago, la única vía efectiva en el sistema de cooperación para el cobro en metálico de la cuota de

²⁰⁰ BENGOETXEA ARRIETA, F. “*Artifícios procesales para reclamar cuotas de urbanización a terceros adquirentes en los sistemas de cooperación y compensación: jurisdicción civil, arbitraje y naturaleza de la afectación urbanística*”. Diario La Ley, nº 8380, 18 de septiembre de 2014, Editorial La Ley.

urbanización es la vía de apremio conforme al art. 65 RGU, y b) la responsabilidad subsidiaria de un adquirente posterior en el pago de una cuota de urbanización debida por el anterior propietario sólo es viable si se declara fallido en la vía administrativa al anterior propietario. En concreto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña nos dice al respecto en esta sentencia *“Ahora bien, dejando de lado esa vertiente de garantía, lo verdaderamente decisivo es centrar el caso en la órbita del procedimiento para hacer efectivo las correspondientes cuotas de urbanización que, en ausencia de pago voluntario, no es otro que la vía de apremio a que se remite el art. 65 del Reglamento de Gestión Urbanística. De ahí que si las cuotas de urbanización de autos se acordaron en su momento para el correspondiente titular de los terrenos debió seguirse el correspondiente procedimiento de apremio al titular de la finca de autos en ese momento y si la parte actora adquirió esos terrenos posteriormente sólo, una vez declarado fallido el titular anterior, el procedimiento con derivación de la correspondiente responsabilidad podía seguirse contra el titular subsiguiente. Todo ello, claro está, sin perjuicio de que si se produce la infructuosidad de esa vía de apremio cupiera dirigirse contra titulares posteriores —previa declaración de fallido de los titulares precedentes y con derivación de responsabilidad a los posteriores sucesivamente— y siempre con la afectación real a que se ha hecho mención”*.

El TSJ Cataluña, en su sentencia de 2 de mayo de 2012, recurso 336/2009, reitera este principio de subsidiariedad *“Por tanto, en el supuesto analizado, el demandante no ha escatimado en medios y explicaciones para justificar la responsabilidad, por subrogación legal, del tercer adquirente en el pago de las cuotas de urbanización pendientes conforme al art. 19.1 TRLS/08. No obstante, se ha olvidado de lo más elemental, que la*

eventual responsabilidad del tercer adquirente, en el sistema de cooperación, es subsidiaria, y sólo es posible si se acredita que ha sido infructuosa la reclamación realizada por la vía de apremio contra el anterior propietario de la finca, lo que no ha ocurrido en el presente caso. Por tanto, es patente la ventaja que busca el demandante al acudir a la jurisdicción civil”.

Expuesto ya lo que al respecto manifiestan nuestros tribunales, nuestra doctrina adopta mayoritariamente la postura de considerar la naturaleza pública de las cuotas urbanísticas, de todas, si bien su concreta catalogación dista mucho de ser pacífica. Siguiendo a MARTÍN CANO²⁰¹, las posiciones en torno a este tema pueden dividirse en tres.

Aquellos que consideran las cuotas urbanísticas como unas cargas y, en concreto, cargas urbanísticas, definiéndolas así parte de la doctrina administrativista (entre otros LÓPEZ PELLICER²⁰², LISET BORRELL²⁰³ o MARTÍN BLANCO²⁰⁴, mientras que la doctrina financiera rebate dicha calificación.

²⁰¹ MARTÍN CANO, R.A., “*Curso de Urbanismo y Tributos Municipales*”. 11 y 12 de febrero de 2010. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional (Granada).

²⁰² LÓPEZ PELLICER, J.A. *Revista de Derecho Urbanístico*, número 67, Madrid 1980, pág. 79.

²⁰³ LLISSET BORRELL, F. *Revista de Derecho Urbanístico*, número 46, Madrid 1976, pág. 345.

²⁰⁴ MARTÍN BLANCO J.S., *La compensación urbanística, principio y sistema: Madrid*. Facultad de derecho de la Universidad Complutense de Madrid e Instituto de Administración Local, 1985, págs. 345 y ss.

La segunda postura la integran quienes defienden que son tributos, entre otros GALLEGO LÓPEZ²⁰⁵. En este sentido afirma que se dan las características de los tributos en tanto que pueden ser ingresos de las administraciones territoriales actuantes, son una prestación exigida *ex lege* y cuya finalidad primordial es financiar el gasto público, las cuotas son exigidas en virtud de un deber establecido en una Ley urbanística, para obtener los recursos necesarios para financiar la generación de suelo urbanizado para favorecer la construcción de nuevas viviendas, facilitando así el acceso de los ciudadanos a las mismas; tiene carácter pecuniario, sin que el hecho de que la normativa urbanística pueda prever el pago mediante terrenos lo desvirtúe, pues otros autores²⁰⁶ también defienden que el tributo generalmente es un recurso monetario, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria (en este sentido cabe recordar que el artículo 60.2 LGT, y el artículo 40 RGR, regulan la posibilidad del pago de deudas públicas, tributarias o no, en especie); son una prestación coactiva; y están basadas en el principio constitucional de capacidad económica. Afirma que se asemejan a las contribuciones especiales ya que se devengan como consecuencia de la ejecución de las obras de urbanización, y dicha ejecución va a comportar un aumento de valor de sus bienes para el propietario del terreno urbanizado, si

²⁰⁵ GALLEGO LÓPEZ, J.B: “*Acerca de la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización derivadas de la ejecución del planeamiento urbanístico*”, Crónica tributaria, núm.127/2008, págs. 59-86.

²⁰⁶ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, LÓPEZ TEJERIZO o CASADO OLLERO

bien nuestros tribunales, como antes hemos dicho, ya han reiterado que las cuotas urbanísticas no tienen naturaleza tributaria.

Y en tercer lugar, una postura diferente defiende que son recursos parafiscales, entre los que se encuentra quien suscribe de acuerdo con lo ya antes expuesto. En este sentido CLAVIJO HERNÁNDEZ²⁰⁷ y PEÑUELAS REIXACH²⁰⁸ hablan de contribuciones especiales parafiscales, CHOLBI CHACHÁ²⁰⁹, y CUSCO TURELL²¹⁰, destacando que están afectados a una finalidad concreta como es la financiación de la obra urbanizadora.

Finalmente, a efectos únicamente de clarificación, debemos distinguir, y no confundir, el debate aquí expuesto sobre la naturaleza jurídica de las cuotas urbanísticas, con el actual debate existente acerca de la naturaleza jurídica de las tarifas percibidas por las sociedades mercantiles colaboradoras de la Administración, o concesionarias de la misma, debate de máxima actualidad derivado sobre todo de la cambiante posición de nuestros tribunales (véase a tal efecto las diferentes y dispares resoluciones judiciales existentes sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación por el servicio de distribución de agua

²⁰⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ J.J.: “*Contribuciones especiales*” en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1993.

²⁰⁸ PEÑUELAS REIXACH, LL., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1993, pág. 552.

²⁰⁹ CHOLBI CACHA F.A.: “*Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo*”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid 2004, pág. 135.

²¹⁰ CUSCO TURELL, M.: “*La sujeción de las cuotas de urbanización al Impuesto sobre el Valor Añadido*”, Revista Tributos Locales, nº 56, noviembre 2005, pág. 59.

prestado por compañías mercantiles concesionarias), y que ha acabado finalmente con la creación de una nueva figura tributaria por parte de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público por la que se trasponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, que ha modificado diferentes normas tributarias, entre otras la LGT, el TRLRHL o la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos), creando la nueva figura de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Y debe distinguirse por el diferente punto de partida: Las EUC tienen naturaleza administrativa, no así las empresas colaboradoras de la Administración. En relación a estas empresas (totalmente diferenciadas de las EUC a las que este trabajo se refiere) y a la naturaleza jurídica de sus tarifas, merece la pena destacar el trabajo de la profesora ESTEVE PARDO²¹¹, que manifiesta que *“si bien no puede darse una respuesta unitaria, en aquellos casos en los que la solicitud del usuario no es libre estamos ante una tasa, mientras que aquellas tarifas que no sean coactivas serán precios (intervenidos), sin perjuicio todo ellos de lo que resulte de la aplicación de la nueva figura mencionada de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”*.

El Pleno del Tribunal Constitucional admitió a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Grupo Parlamentario de Unidos

²¹¹ ESTEVE PARDO, M.L.: *“El ejercicio de funciones por entidades privadas colaboradoras de la Administración”*. Capítulo 5: en *Financiación de las entidades privadas colaboradoras de la Administración*. Editorial Huygens, Madrid, 2010, pág. 223 y ss.

Podemos - En Comú Podem - En Marea del Congreso de los Diputados contra varios preceptos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público por la que se trasponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, entre los que se encontraba la regulación de la nueva figura de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias a las que hemos hecho referencia, dando lugar a la sentencia del Tribunal Constitucional de 9 de mayo de 2019, desestimado dicho recurso, y por lo tanto declarando la plena constitucionalidad de esta nueva figura.

Así las cosas, los cambios en los citados textos legales, que entraron en vigor el 9 de marzo de 2018 (cuatro meses de su publicación en el BOE, Disp. final 16ª), de una manera definitiva han precisado la naturaleza jurídica de las contraprestaciones, articuladas como tarifas, que satisfacen los usuarios a los concesionarios de obras y servicios por el uso de las obras o prestación de los servicios como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario y con ello zanjar la polémica que desde hace unos años se ha suscitado sobre estas contraprestaciones que pagan los usuarios de servicios públicos (tasas o tarifas), tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, que cambiaba de criterio en función de la legislación aplicable y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Sentencias 105/2005, de 9 de mayo, 121/2005, de 10 de mayo y 122/2005, de 11 de mayo, entre otras) y de los tribunales ordinarios, como por ejemplo el Tribunal Supremo (sentencias de 20 de julio de 2009 –rec. núm. 4089/2003-, 12

de noviembre de 2009 –rec. núm. 9304/2003-, 1 de marzo de 2012 –rec. núm. 2133/2008- y 1 de julio de 2013 –rec. núm. 1953/2011-, entre otras).

2. AFECCIÓN DE BIENES Y CUOTAS URBANÍSTICAS

Centrándonos en la recaudación de las cuotas urbanísticas por parte de una Administración Local, en tanto que ingreso de derecho público tal y como hemos defendido, la aplicación del instituto de la afección, si es que procede, requeriría el mismo procedimiento que el expuesto para la recaudación de deudas pendientes de IBI, si bien debemos estudiar la naturaleza y alcance de esta afección urbanística.

La regulación originaria de los deberes urbanísticos la encontramos en la Constitución Española en su artículo 47 al referirse a la absorción de las plusvalías que se generen en el proceso urbanizador. A partir de ahí dichos deberes se recogieron en el Texto refundido de la Ley de 1976, pasando a la Ley del Suelo y Valoraciones del Estado 6/1998, de 13 de abril, a la Ley 8/2007, del Suelo, al artículo 9 del RD Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la ley del Suelo, y finalmente al artículo 15 del Texto Refundido de la ley del Suelo y Rehabilitación Urbana (RD Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, en adelante TRLS15).

Entrando ya de pleno en el tema propio de este apartado, entre los deberes de los propietarios destaca la obligación de asumir los costes de urbanización y

conservación, que se concretan en el pago de las correspondientes cuotas, deberes reflejados en los artículos 15, 18 y 27 TRLS15. El principio de equidistribución de beneficios y cargas ya se recogía en el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, y en el artículo 5 de la Ley del Suelo y Valoraciones del Estado 6/1998. Este principio obedece a la necesidad de corregir la propia desigualdad que el planeamiento genera entre los propietarios de suelo²¹², difíciles de evitar en su totalidad pero que, al menos, pretenden limitarse mediante una serie de técnicas como los proyectos de compensación, las transferencias de aprovechamiento urbanístico, la reparcelación, etc.

Por lo que se refiere a la afección urbanística, el artículo 18.6 TRLS15 dispone que:

Los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes de los apartados anteriores. Estos deberes se presumen cumplidos con la recepción por la Administración competente de las obras de urbanización o de rehabilitación y regeneración o renovación urbanas correspondientes, o en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras, sin perjuicio de las obligaciones que puedan derivarse de la liquidación de las cuentas definitivas de la actuación.

²¹² GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F. “*La distribución equitativa de beneficios y cargas: examen particular del suelo urbano no consolidado*”. Revista jurídica de Castilla y León. Nº 6 (Mayo 2005), páginas 121-166.

Y su artículo 27 establece que:

1. La transmisión de fincas no modifica la situación del titular respecto de los deberes del propietario conforme a esta ley y los establecidos por la legislación de la ordenación territorial y urbanística aplicable o exigibles por los actos de ejecución de la misma. El nuevo titular queda subrogado en los derechos y deberes del anterior propietario, así como en las obligaciones por éste asumidas frente a la Administración competente y que hayan sido objeto de inscripción registral, siempre que tales obligaciones se refieran a un posible efecto de mutación jurídico-real.
2. En las enajenaciones de terrenos, debe hacerse constar en el correspondiente título:
 - a) La situación urbanística de los terrenos, cuando no sean susceptibles de uso privado o edificación, cuenten con edificaciones fuera de ordenación o estén destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública que permita tasar su precio máximo de venta, alquiler u otras formas de acceso a la vivienda.
 - b) Los deberes legales y las obligaciones pendientes de cumplir, cuando los terrenos estén sujetos a una de las actuaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 7.
3. La infracción de cualquiera de las disposiciones del apartado anterior faculta al adquirente para rescindir el contrato en el plazo de cuatro años y exigir la indemnización que proceda conforme a la legislación civil.
4. Con ocasión de la autorización de escrituras públicas que afecten a la propiedad de fincas o parcelas, los notarios podrán solicitar de la Administración Pública competente información telemática o, en su defecto, cédula o informe escrito expresivo de su situación urbanística y los deberes y obligaciones a cuyo cumplimiento estén afectas. Los notarios remitirán a la Administración competente, para su debido conocimiento,

copia simple en papel o en soporte digital de las escrituras para las que hubieran solicitado y obtenido información urbanística, dentro de los diez días siguientes a su otorgamiento. Esta copia no devengará arancel.

5. En los títulos por los que se transmitan terrenos a la Administración deberá especificarse, a efectos de su inscripción en el Registro de la Propiedad, el carácter demanial o patrimonial de los bienes y, en su caso, su incorporación al patrimonio público de suelo.

También encontramos regulada la afección en leyes autonómicas, poniendo como ejemplo el Decreto Legislativo 1/2010, de 3 de agosto, que aprueba el Texto refundido de la Ley de Urbanismo de Cataluña, por ser de dicha Comunidad el autor de este trabajo, cuyo artículo 121 establece que:

El acuerdo de aprobación de un proyecto de reparcelación produce esencialmente los efectos económicos y jurídicos reales siguientes:

b) La afección con efectos de garantía real de las parcelas adjudicadas al cumplimiento de las cargas y al pago de los gastos inherentes al sistema de reparcelación.

O su artículo 132.1 que dispone:

En la modalidad de compensación básica, la incorporación de los propietarios o propietarias en la junta de compensación no presupone, salvo que los estatutos lo dispongan de otro modo, la transmisión a la junta de los inmuebles que sean afectados a los resultados de la gestión común. En todo caso, los terrenos quedan directamente afectados al cumplimiento de las obligaciones inherentes a esta modalidad. La afectación tiene que constar adecuadamente en el Registro de la Propiedad.

O su artículo 134.1, según el cual:

Todas las fincas incluidas dentro de un polígono de actuación urbanística sometido a reparcelación, en la modalidad de compensación básica, quedan afectadas con carácter de garantía real al cumplimiento de los deberes impuestos por esta Ley inherentes a dicha modalidad, aunque sus propietarios o propietarias no se hayan adherido a la junta de compensación. La afectación tiene que constar adecuadamente en el Registro de la Propiedad.

Dichas menciones al Registro de la Propiedad nos plantean la duda de si la eficacia de la afección urbanística, a diferencia de la afección del IBI, exige su constancia registral. La normativa urbanística prevé, en relación a las cuotas de urbanización, la inscripción registral de la cuenta de liquidación provisional del proceso urbanizador, lo cual no obsta a su eficacia *ex lege*, es el denominado principio de subrogación legal sancionado en todas las leyes urbanísticas del Estado desde la de 1956. No obstante, como se ha dicho, en el caso de cuotas de urbanización, si bien la afección proviene directamente de la Ley, su oponibilidad sí requiere del Registro de la Propiedad. La inscripción en el Registro de la Propiedad es una de las diferencias existentes al tratar de la afección en las cuotas de urbanización y en las cuotas de conservación, como veremos más adelante, si bien ya podemos avanzar que en este último caso consideramos que no cabe hablar de afección del inmueble, sino, según algunos, de responsabilidad del nuevo propietario en relación a las cuotas impagadas por

el anterior, y según mi criterio ni tan siquiera estamos ante este último supuesto por falta de cobertura legal para crear ni supuestos de afección, ni de responsabilidad. Así pues, los efectos que produce la nota registral son los de dar a conocer a terceros la existencia de una actuación urbanística sobre la finca, con el fin de que terceros adquirentes puedan conocer el régimen jurídico inmobiliario a que está sometida. Pero ello no significa en modo alguno que la ausencia de la nota impida la continuación de la gestión urbanística²¹³, impide su preferencia ante otros acreedores con derechos anotados, pero no su ejercicio ante el nuevo titular.²¹⁴

Se debe distinguir entre la afección de las fincas al proceso de gestión y la afección real urbanística objeto de estudio.²¹⁵ El artículo 168 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (el «RGU») establece que, constituida la Junta de Compensación, todos los terrenos comprendidos en el polígono o unidad de ejecución quedarán directamente afectados al cumplimiento de las obligaciones inherentes al sistema. Esta afección se refiere a las obligaciones genéricas de los propietarios

²¹³ MARTÍNEZ ABELLÁN, S., “*Aspectos Fiscales de la Gestión del Cobro de las Cuotas de Urbanización*”. Revista CEF 30 de abril de 2009.

²¹⁴ SSTSJ de Cataluña de 22-6-2000 y 11-1-2006 remitiéndose a las SSTs de fecha 10-5-1993, 18-3-1994, 24-1-1996, 12-12-1998 y 1-10-1999.

²¹⁵ GÓMEZ CID, A, “*Los créditos de las juntas de compensación frente a los propietarios; naturaleza jurídica del crédito y de la afección real e implicaciones en caso de concurso del propietario deudor*”. Revista del área de Derecho Mercantil de Uría Menéndez. 2011.

de llevar a cabo las cesiones gratuitas y costear la urbanización impuestas por la legislación del suelo. Para la constancia de esta afección en el Registro de la Propiedad no es necesario llegar a la aprobación del instrumento de equidistribución. Basta con que esté constituida la Junta de Compensación (si estamos en un ámbito gestionado por ese sistema), y se solicite la correspondiente certificación de titularidad y cargas y se haga constar por nota marginal.

Nuestro ordenamiento urbanístico distingue claramente entre la afección de los terrenos al cumplimiento de las obligaciones que se derivan del proceso de transformación urbanística, que surge con ocasión de la delimitación de una unidad de ejecución, de la afección real de las fincas al pago de los gastos de urbanización con ocasión de la aprobación del proyecto de equidistribución.

Nos encontramos con dos afecciones con un sentido y alcance bien diferenciados. En el primer caso nos encontramos, por tanto, con un asiento de publicidad (de ahí que su acceso al Registro sea a través de una nota marginal) aunque con los importantes efectos y consecuencias antes descritos. Por el contrario, la afección regulada en los artículos 126 y 178 del RGU y en los artículos 19 y 20 del RD 1093/1997, se trata de una auténtica garantía real que se crea para garantizar el pago de los gastos de urbanización por parte de los propietarios.

2.1. Afección y cuotas de urbanización

Como ya dijimos ALMONACID LAMELAS²¹⁶ define las cuotas urbanización de forma sencilla, como el instrumento jurídico de financiación de los gastos inherentes a una actuación urbanizadora (directa o indirecta) que repercuten en los propietarios de las parcelas afectadas. Tradicionalmente los sistemas contemplados en la ejecución de planes urbanísticos son cooperación, compensación y expropiación, con un reconocimiento reciente en la legislación estatal del suelo a la figura del agente urbanizador.

Sea cual sea el sistema elegido, la ejecución urbanística comporta unos gastos a los cuales hay que buscar cobertura, y las prestaciones económicas que cubren esos gastos son las cuotas urbanización, de ahí que podríamos definir las como aquellas prestaciones económicas que cubren los gastos de urbanización, y entre las garantías que el legislador ofrece para poder conseguir cobrar esas prestaciones, encontramos la afección real de las fincas al pago de los gastos de urbanización con ocasión de la aprobación del proyecto de equidistribución.

Dicha afección parte del transcrito anteriormente artículo 27 del RD Legislativo 7/2015. En lo que a normativa autonómica se refiere, ya hemos hecho

²¹⁶ ALMONACID LAMELAS, V. “*La financiación del urbanismo en la Comunidad Valenciana*”. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, quincena 15-29 Abril. 2008.Madrid, página 1362

referencia, por vinculación territorial del autor de este trabajo, a los artículos del Texto refundido de la Ley de Urbanismo de Cataluña.

En cuanto a la normativa reglamentaria, debemos referirnos a los artículos 122 y siguientes RGU respecto de la reparcelación.

Así según el artículo 126 RGU:

1. Las fincas resultantes quedarán afectadas al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne.
2. Esta afección será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos en favor del Estado a que se refiere el núm. 1 del artículo 1923 del Código Civil y a los demás créditos tributarios en favor del Estado, que estén vencidos y no satisfechos y se hayan hecho constar en el Registro antes de practicarse la afección a que el presente artículo se refiere.
3. La afección será cancelada a instancia de parte interesada, a la que se acompañe certificación del Órgano actuante expresiva de estar pagada la cuenta de liquidación definitiva referente a la finca de que se trate. En todo caso la afección caducará y deberá ser cancelada a los dos años de haberse hecho constar el saldo de la liquidación definitiva, y si no constar, a los siete años de haberse extendido la nota de afección. La cancelación se practicará a instancia de parte interesada o de oficio al practicarse algún otro asiento o expedirse certificación relativa a la finca afectada.

Todo lo anterior es aplicable igualmente al régimen de la compensación por remisión de lo dispuesto en el artículo 174.4 del propio RGU, según el cual:

La aprobación definitiva del proyecto de compensación hecha por el órgano actuante produce los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación. La inscripción del acuerdo en el Registro de la Propiedad se llevará a efecto de conformidad con lo establecido en el artículo 114 de este Reglamento.

La cita del artículo 126.2 RGU al artículo 1923 del Código Civil debe ser matizada, de una parte, por la sustitución del régimen de prelación de los créditos tributarios situados hoy en la LGT, y por otra por la nueva clasificación procedente de la Ley Concursal de 9 de julio de 2003.

No obstante no puede ser una norma de carácter reglamentario la que únicamente establezca todos estos efectos, pues contradeciría el ya analizado principio de legalidad en el establecimiento de toda garantía. El artículo 27 del RD Legislativo 7/2015 se refiere a la subrogación de nuevos titulares en derechos y deberes, pero específicamente a la afección no se refiere, ya que a ella se refieren sus artículos 14.d, 15.4, 18.6 y 68. Igualmente la normativa urbanística vigente de las Comunidades Autónomas incluye estos efectos dentro de sus leyes, y también dentro de sus normas reglamentarias.

Las previsiones que acabamos de exponer del RGU deben entenderse sustituidas por las del Real Decreto 1093/1997 de 4 de julio de 1997, aprobado en cumplimiento de lo dispuesto en la ley 8/1990, y su Texto Refundido de 26 de junio de 1992 (normas legales declaradas inconstitucionales en su mayor parte por la sentencia del TC 61/1997, de 20 de marzo), que aprueba las normas

complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, que, en cuanto regulación hipotecaria, es una competencia propia del Estado, lo cual plantea ciertos problemas competenciales (aún más de los históricamente habidos en el ámbito urbanístico entre Estado y Comunidades Autónomas), pues el RGU en algunas Comunidades Autónomas, o no es aplicable, o sólo es aplicable subsidiariamente para todo aquello que no regulen sus propios reglamentos y no contraríe el bloque normativo autonómico. Por ello será difícil que estas Comunidades Autónomas reconozcan voluntariamente que sus normas reglamentarias deben entenderse sustituidas por dicho Real Decreto de 4 de julio de 1997, en todo aquello en que las normas autonómicas contradigan a éste, aparte de las complicaciones que ello genera a asesores, letrados, y demás usuarios de la normativa urbanística.

A tal efecto merece la pena transcribir el contenido de los artículos 19 y 20 del mencionado Real Decreto 1093/1997.

Artículo 19. De la afección de las fincas de resultado al cumplimiento de la obligación de urbanizar.

Quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar, y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, con excepción del Estado en cuanto a los créditos a que se refiere el artículo 73 de la Ley General Tributaria y a los demás de este carácter,

vencidos y no satisfechos, que constasen anotados en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la práctica de la afección. Dicha afección se inscribirá en el Registro de acuerdo con las siguientes reglas:

1. En la inscripción de cada finca de resultado sujeta a la afección se hará constar lo siguiente:

a) Que la finca queda afecta al pago del saldo de la liquidación definitiva de la cuenta del proyecto.

b) El importe que le corresponda en el saldo de la cuenta provisional de la reparcelación y la cuota que se le atribuya en el pago de la liquidación definitiva por los gastos de urbanización y los demás del proyecto, sin perjuicio de las compensaciones procedentes, por razón de las indemnizaciones que pudieren tener lugar.

2. En caso de incumplimiento de la obligación de pago resultante de la liquidación de la cuenta, si la Administración optase por su cobro por vía de apremio, el procedimiento correspondiente se dirigirá contra el titular o titulares del dominio y se notificará a los demás que lo sean de otros derechos inscritos o anotados sujetos a la afección. Todo ello sin perjuicio de que en caso de pago por cualesquiera de estos últimos de la obligación urbanística, el que la satisfaga se subrogue en el crédito con facultades para repetir contra el propietario que incumpla, como resulta de la legislación civil, lo cual se hará constar por nota marginal.

3. No será necesaria la constancia registral de la afección cuando del proyecto de equidistribución resulte que la obra de urbanización ha sido realizada y pagada o que la obligación de urbanizar se ha asegurado mediante otro tipo de garantías admitidas por la legislación urbanística aplicable.

4. En el proyecto podrá establecerse, con los requisitos que, en cada caso, exija el órgano actuante, que la afección no surta efectos respecto de acreedores hipotecarios posteriores cuando la hipoteca tuviera por finalidad asegurar créditos concedidos para financiar la realización de obras de

urbanización o de edificación, siempre que, en este último caso, la obra de urbanización esté garantizada en su totalidad.”

Artículo 20. Caducidad y cancelación de la afección.

La caducidad y cancelación de la afección a que se refiere el artículo anterior se sujetará a las siguientes reglas:

1. La afección caducará a los siete años de su fecha. No obstante, si durante su vigencia se hubiera elevado a definitiva la cuenta provisional de liquidación del proyecto de reparcelación o compensación, dicha caducidad tendrá lugar por el transcurso de dos años, a contar de la fecha de la constatación en el Registro de la Propiedad del saldo definitivo, sin que, en ningún caso, pueda el plazo exceder de siete años desde la fecha originaria de la afección.

2. La afección podrá cancelarse antes de su fecha de caducidad:

a) En caso de reparcelación, a instancia de cualesquiera de los titulares del dominio u otros derechos sujetos a la misma, acompañando a la solicitud certificación del órgano actuante expresiva de haber sido satisfecha la cuenta de la liquidación definitiva referente a la finca de que se trate.

b) En caso de compensación, cuando a la instancia del titular se acompañe certificación del órgano actuante expresiva de haber sido recibida la obra de urbanización, y, además, cuando se hubiese constituido Junta de Compensación, certificación de la misma acreditativa del pago de la obligación a favor de la entidad urbanística.

c) La regla contenida en el párrafo b) que antecede se aplicará en todos los casos en los que la legislación urbanística atribuya la obligación de realizar materialmente la urbanización a los administrados.

La remisión que en el transcrito artículo 19 se hace al artículo 73 LGT (1963), siendo más precisa técnicamente que la remisión que el artículo 112 RGU hacía al artículo 1923 del Código Civil, debe entenderse sustituida por la remisión al actual artículo 78 de la vigente LGT (2003).

No deja de ser curiosa esa injustificada voluntad del legislador estatal de privilegiar a la hacienda estatal por encima de la autonómica o local, principalmente sobre esta última (véase a tal efecto el artículo 73.2 LGT, en cuanto prevé la compensación de deudas que otras Administraciones tengan con el Estado pero no viceversa), y así, si bien el artículo 78 LGT establece que²¹⁷:

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

Pero el transcrito artículo 19 del Real Decreto de 4 de julio de 1997 únicamente mantiene curiosamente la preferencia de los créditos del Estado, y sólo del Estado.

²¹⁷ El subrayado es mío.

La comparación entre dicho artículo 19 del RD de 4 de julio de 1997, y el artículo 126 RGU nos aclara que la expresión registral de la afección no se hará por nota marginal, sino en la inscripción de las fincas resultantes, y como el saldo de la liquidación definitiva es desconocido, su importe se contrae al momento del saldo de la cuenta provisional, y se establece la previsión antes transcrita del artículo 19.1.b) del Real Decreto de 4 de julio de 1997. Cabe destacar también lo dispuesto en el mencionado artículo 19.3 del Real Decreto de 4 de julio de 1997, en cuanto otorga una mayor flexibilidad en el aseguramiento de la deuda que permite dejar fuera a la afección en ciertos supuestos.

Como norma reglamentaria autonómica, nos referiremos, a título de ejemplo, al artículo 194 del Decreto 305/2006, que aprueba el Reglamento parcial de la Ley de urbanismo de Cataluña, y que nos dice que:

194.1 La transmisión de la titularidad que fundamente la pertenencia a cualquiera de las entidades urbanísticas colaboradoras implica la subrogación en los derechos y obligaciones del causante, y se entiende que la persona adquirente se incorpora a la entidad desde el momento de la transmisión sustituyendo a su causante.

194.2 A los efectos de lo que dispone el apartado anterior, en la escritura pública de enajenación el transmitente tiene que manifestar expresamente que está al corriente del pago de las cuotas aprobadas y notificadas por la entidad, tanto ordinarias como extraordinarias, que hayan vencido, o bien tiene que expresar las que debe, y lo tiene que acreditar aportando en el acto de formalización de la escritura una certificación sobre el estado de deudas con la comunidad coincidente con su declaración, salvo que haya sido exonerado expresamente de esta obligación por la persona adquirente.

Así pues, nuestro Derecho ha introducido mecanismos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones urbanísticas consistentes en el pago de las cuotas de urbanización. Las obligaciones urbanísticas son obligaciones *propter rem*, pues estarán obligados a su cumplimiento aquellos que en cada momento sean titulares de los terrenos afectados, y para asegurar su cumplimiento se imponen tres garantías, una genérica para todo tipo de obligaciones urbanísticas, como es el *principio de subrogación* del adquirente en las obligaciones pendientes del anterior titular, y dos garantías propias de las obligaciones urbanísticas consistentes en una obligación económica como es el pago de las cuotas de urbanización, la posibilidad de acudir a la vía de apremio para el cobro de las cuotas impagadas, y, como refuerzo adicional, la afección real de los terrenos al pago de los costes de la urbanización.

Antes de analizar la afección objeto de nuestro estudio, que tiene las mismas características ya mencionadas al analizar la afección del IBI, debemos hacer referencia a la exigibilidad y determinación de los obligados al pago de las cuotas. El sujeto activo de las mismas será diferente en función del sistema de actuación elegido, y así en el caso del sistema de cooperación es la Administración la acreedora de las cuotas, pues es ella la que ejecuta las obras de urbanización y la que exacciona las cuotas a los propietarios para financiarlas, pero en el caso del sistema de compensación, el sujeto activo es la Junta de Compensación constituida por los propietarios la encargada de exigir esas cuotas.

De acuerdo con el ya transcrito artículo 126 RGU “*Las fincas resultantes quedarán afectadas al pago del saldo de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación aprobado que a cada una se le asigne*”, por lo que se puede afirmar que es la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación la que determina la exigibilidad de las cuotas de urbanización, lo que en el caso del sistema de compensación se producirá con la aprobación definitiva del proyecto de compensación formulado por la correspondiente Junta de Compensación.²¹⁸

Ese proyecto de reparcelación o compensación incluirá el presupuesto del coste de la obra convenientemente fundamentado, que comprenderá, entre otros, los conceptos incluidos en el artículo 59 RGU. Y decimos “entre otros” porque los conceptos incluidos en dicho precepto se identifican con el mero coste material de la obra, sin embargo las normativas autonómicas posteriores incluyen como carga de urbanización repercutible a los propietarios otros conceptos que exceden del coste de ejecución material, como pueden ser gastos de proyectos, publicación de anuncios, promoción, gestión, etc, gastos que conformarán la cuenta de liquidación provisional (a resultas de la cuenta de liquidación definitiva una vez acabadas las obras de urbanización), que permite conocer no sólo como se repartirán los gastos de las obras de urbanización entre todos los propietarios, sino también calcular la afección real del pago de estos gastos de urbanización para cada parcela resultante.

²¹⁸ CHOLBI CHACHÁ, F.A. “*Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo*”, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, páginas 132 y ss.

Esta cuenta de liquidación se va aportando poco a poco, mediante derramas que se van aprobando para poder ir financiando las obras de urbanización, y así en la mayoría de las legislaciones autonómicas se permite al titular de la ejecución del planeamiento exigir el pago anticipado de las inversiones previstas para los próximos seis meses a los propietarios afectados. Esta previsión tiene su antecedente en el artículo 189 RGU²¹⁹. Las liquidaciones que así se giren se entenderán practicadas con carácter provisional, a reserva de la liquidación definitiva.

La cuenta de liquidación tiene carácter provisional porque mientras no se ejecuten totalmente las obras de urbanización y se cumplan todos los compromisos asumidos para la gestión y urbanización, esta cantidad no puede darse por definitiva. El artículo 128 RGU establece un plazo máximo de 5 años para aprobar la cuenta de liquidación definitiva a contar desde “el acuerdo aprobatorio de la reparcelación”. Varios han sido los pronunciamientos judiciales de los que se deduce implícitamente el carácter prescriptivo que tiene dicho plazo, incluso el TSJ de Navarra se ha decantado categóricamente por la imposibilidad de aprobar liquidaciones tanto provisionales como definitivas después del plazo de los 5 años. Así, en su Sentencia de 30 de marzo de 2004,

²¹⁹ Artículo 189 RGU: 1. El pago anticipado de las cantidades a cuenta de los gastos de urbanización, por el importe correspondiente a las inversiones a realizar en los seis meses siguientes, deberá efectuarse en el plazo de un mes desde el requerimiento que se formule por la Administración actuante.

2. Transcurrido dicho plazo, la Administración podrá proceder a la exacción de las cuotas por la vía de apremio.

concluye que el citado art. 128.1 RGU fija un plazo máximo para practicar la liquidación definitiva más allá del cual no proceden nuevas reclamaciones con cargo a las cuentas de liquidación del Proyecto de Reparcelación:

"Su tenor literal no puede ser más claro: cinco años marcan el plazo máximo para practicar la liquidación definitiva de la reparcelación, cuyas cuentas, naturalmente, han de estar aprobadas en el previo proyecto. Dice la norma: "en todo caso"; es decir aunque la urbanización no se haya concluido. Fija, pues, un plazo más allá del cual no caben nuevas reclamaciones con cargo a aquellas cuentas. Por eso, precisamente, el apartado 4 arbitra una solución para los supuestos en que por decisión administrativa o judicial posterior a tal momento se causen nuevos gastos repercutibles a los propietarios por mor de su obligación genérica de contribuir a los costes de urbanización, repercusión que exige "expediente nuevo y distinto" que no es, según está expresamente admitido, lo aquí hecho".

Pero como hemos dicho el RGU es sólo supletorio en aquellas comunidades autónomas con normativa urbanística propia, de ahí su escasa trascendencia, ya que dicho breve plazo de cinco años ha desaparecido en las normativas autonómicas y casa mal con el plazo de siete años de caducidad previsto, como luego veremos, para la anotación registral de la afección. Además dicho precepto parece dar por hecho que la cuenta de liquidación definitiva dará lugar a un aumento de las obligaciones urbanísticas de los propietarios, pero ello no siempre es así, y no son pocos los supuestos en que los costes finales han sido finalmente inferiores a los presupuestados, dando lugar al correspondiente derecho a la devolución, supuestos en los que sería ilógico y contrario a la

prohibición del enriquecimiento injusto que por el transcurso de cinco años se impidiese la aprobación de la cuenta de liquidación definitiva, y a la correspondiente devolución, es más, en esos casos podrían torticeramente alargarse los plazos de ejecución más allá de esos cinco años para evitar esa devolución.

De acuerdo con lo expuesto se pueden distinguir entre:

- a) Cuotas provisionales derivadas de la aplicación de las cuentas de liquidación provisional, que se aprueban con carácter general con el proyecto de reparcelación o compensación. De esas cuentas de liquidación provisional se derivan efectos jurídicos reales y efectos económicos. En relación al primero de ellos y teniendo en cuenta el tema que nos atañe, la aprobación de la reparcelación producirá la afección con carácter real y preferente, de las parcelas al pago del saldo de la cuenta de liquidación del Proyecto de Reparcelación (art 125.1 RGU) con lo que se asegura la liquidez de la operación reparcelatoria. Pero también produce un efecto liquidador pues junto con el proyecto de reparcelación se aprueba la cuenta de liquidación provisional que incluye las cargas y gastos prorrateables producidos con posterioridad a la reparcelación. En atención a la liquidación provisional de los costes de urbanización que consten en el Proyecto de reparcelación y aprobadas las cuotas de urbanización se podrán realizar liquidaciones de

cuotas de los gastos producidos o recaudarlos anticipadamente tal y como explicamos en apartados anteriores.

- b) Cuotas definitivas, procedentes de la cuenta de liquidación definitiva.
- Una vez finalizadas las obras de urbanización, se redactará el proyecto de liquidación definitiva, donde se contabilizan todos los costes reales. En base a este proyecto, se calculará la cuenta de liquidación definitiva para cada propietario, y sus correspondientes cuotas definitivas. Este acuerdo desglosará las cuotas de liquidación definitiva correspondientes para cada propietario.²²⁰

Expuesto lo que antecede podemos afirmar que los obligados al pago son aquellos que figuren como propietarios en el momento de la aprobación del proyecto de reparcelación o compensación, pero surgen ciertas dificultades cuando entre la cuenta de liquidación provisional y la definitiva se produce la transmisión de los terrenos. En este sentido tanto la normativa autonómica como la estatal recogen el *principio de subrogación*, para que las alteraciones dominicales no afecten al cumplimiento de las obligaciones urbanísticas, y así el artículo 27 TRLS15 establece que:

La transmisión de fincas no modifica la situación del titular respecto de los deberes del propietario conforme a esta ley y los establecidos por la legislación de la ordenación territorial y urbanística aplicable o exigibles por los actos de ejecución de la misma. El nuevo titular queda subrogado en los

²²⁰ OVIEDO CREO, M. “*La gestión de las cuotas de urbanización en el sistema de cooperación*”, Práctica Urbanística, N° 121, Sección Estudios, Marzo-Abril 2013, Editorial LA LEY.

derechos y deberes del anterior propietario, así como en las obligaciones por éste asumidas frente a la Administración competente y que hayan sido objeto de inscripción registral, siempre que tales obligaciones se refieran a un posible efecto de mutación jurídico-real.

Dicho “*principio de subrogación*” hace que las obligaciones y deberes urbanísticos sean exigidos a quien sea titular en cada momento de las parcelas afectadas²²¹, de ahí que la transmisión de las fincas produzca la transmisión de las obligaciones.

De acuerdo con lo expuesto las cuotas de urbanización serán exigibles desde la aprobación del correspondiente proyecto, y por tanto serán exigibles a quien en ese momento sea propietario, pero dicha exigencia, en caso de transmisión de fincas entre la cuenta de liquidación provisional y la definitiva, se transmitirá a los nuevos propietarios, que será a quienes se les notificarán las correspondientes liquidaciones en cada momento en caso de liquidaciones anticipadas. Ahora bien, una vez aprobada la cuenta de liquidación definitiva el obligado al pago será el propietario final, por lo que en el caso de transmisión posterior ya no operará el principio de subrogación, sino la afección legal objeto de este estudio.

Interesante es que, tras ciertos vaivenes judiciales, actualmente está asentado el criterio de que a los anteriores propietarios no les es exigible ni tan siquiera las

²²¹ Sentencia TSJ de Cataluña 558/2000 de 22 de junio.

liquidaciones pendientes, el principio de subrogación opera *ope legis* y tiene efecto liberador para el anterior propietario a lo largo del proceso urbanizador²²².

Para no pecar de teóricos analizaremos la afección real al cumplimiento de la obligación de urbanizar desde un punto de vista eminentemente práctico como es el del procedimiento a seguir para llegar al cobro ejecutivo de las cuotas de urbanización. La norma básica en esta materia, es el artículo 18.6 TRLS15 que dispone que:

Los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes de los apartados anteriores. Estos deberes se presumen cumplidos con la recepción por la Administración competente de las obras de urbanización o de rehabilitación y regeneración o renovación urbanas correspondientes, o en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras, sin perjuicio de las obligaciones que puedan derivarse de la liquidación de las cuentas definitivas de la actuación.

El *íter* a seguir sería el siguiente:

- a) Inscripción registral de la afección al saldo de la liquidación provisional de las fincas resultantes. No obstante la doctrina es pacífica al manifestar que la falta de constancia registral de la afección no impide su ejercicio, pero dicha falta de anotación impide su prioridad ante otros acreedores con derechos

²²² Sentencia TSJ País Vasco 874/2004 de 29 de noviembre, y sentencia TSJ Madrid 553/2005 de 28 de abril.

inscritos anteriormente –art 26 RGU y art 19 RD 1093/1997-, lo que incluye hipotecas anteriores, lo que ha dado lugar a enconadas disputas jurídicas de los Ayuntamientos con las entidades financieras. Tanto en el caso de que la afección esté inscrita (que es lo que debería suceder según el artículo 68.1 TRLS15 y el propio art. 19 del RD 1093/1997 y, excepto en los casos del artículo 4, o cuando la obra ha sido realizada y pagada, o asegurada, a través de otro tipo de garantías) como si no está inscrita, el tercer adquirente responderá del pago de la cuota al tratarse de una obligación *ob rem*²²³ que resulta de la aprobación del proyecto de equidistribución²²⁴. Ahora bien, sólo su inscripción registral gozará del privilegio de considerar esta carga como preferente a cualquier otra, ya sea anterior o posterior. La constancia registral de la afección a la que se dedican los apartados a) y b) del número 1 del artículo 19 del Real Decreto 1093/97 se lleva a cabo en el cuerpo de la

²²³ Sentencia del TS de 10 de junio de 1985.

²²⁴ BUSTO LAGO, JM. y PEÑA LÓPEZ, F, “*La afección real de las parcelas de resultado de un proceso de urbanización al pago de los costes de éste: naturaleza jurídica de la afección y calificación del crédito de la urbanización en el caso de concurso del propietario*”. Revista Aranzadi Doctrinal núm. 3/2010. Editorial Aranzadi S.A., Pamplona. 2010. Pág. 5 a 9. Interesante es su calificación como hipoteca legal tácita por parte de estos autores, así como su asimilación a la afección derivada del régimen de propiedad horizontal.

En el mismo sentido SANCHEZ RUIZ DE VALDIVIA, I., *La hipoteca de bienes sujetos al proceso de urbanización*, Ed. CER, Madrid, 1999, pág. 360. RAMOS CHAPARRO, EJ, *La garantía real inmobiliaria. Manual sistemático de la hipoteca*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 170. DIEZ GARCIA, H. “*La hipoteca*”. *Manual de Derecho Civil. Derechos reales*, Ed. Bercal, S.A. Madrid 2008, pág. 337. CHICO Y ORTIZ, J.M., *Estudios sobre Derecho Hipotecario*, Ed. Marcial Pons (4ª edición), Madrid, 2000, pág. 1671. ROCA SASTRE, RM, ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L, y BERNÀ I XIRGO, J. *Derecho Hipotecario*, Ed. Bosch, Barcelona, 2009 (9ª edición), pág. 150. ARNAIZ EGUREN, R. *La inscripción registral de actos urbanísticos*, Ed. M. Pons, CRPyME, Madrid, 1999, pág. 171.

inscripción de la parcela resultante del Proyecto de Compensación, no por una nota marginal, a diferencia por tanto de la afección de las fincas al sistema.

La publicidad del reflejo registral de esta afección se encuentra amparada en el artículo 1.1. del mismo Real Decreto 1093/1997, al incluir entre los actos inscribibles los relativos al *"establecimiento de afecciones o garantías reales que aseguren la obligación de ejecutar o conservar la urbanización"*, y se reitera en el artículo 7 apartado 9º que establece como requisito del título inscribible *"la determinación de la cuota que se atribuya a cada una de las fincas de resultado en la cuenta de liquidación del proyecto de equidistribución, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1"*.

En este punto son muy interesantes las voces contrarias a la postura doctrinal mayoritaria que califica la afección urbanística como una hipoteca legal tácita²²⁵. Afirman estas voces contrarias que la afección urbanística no constituye una hipoteca legal tácita por la publicidad de que goza el proyecto de compensación.

En este sentido quien suscribe tampoco comparte que la afección urbanística sea una hipoteca legal tácita, pues desde el punto de vista del procedimiento de cobro ya expusimos en su momento las diferencias entre afección e

²²⁵ GONZÁLEZ-BERENGUER URRUTIA, JL, *Gestión, financiación y control del urbanismo*, Ed. IEAL, Madrid, 1979, pág. 396.

hipoteca legal tácita, en tanto que la primera exige el agotamiento del procedimiento de cobro con el deudor y el acuerdo de derivación, reclamando la deuda en periodo voluntario, en tanto que es un supuesto de responsabilidad subsidiaria (artículos 41.5, 43.1.d y 176 LGT), lo cual no sucede con la hipoteca legal tácita (art. 78 LGT), cuya exigencia necesita únicamente de requerimiento de pago al anterior propietario (art 168 LGT y 74 RGR), no exige agotar el procedimiento de cobro, no exige la declaración de fallido al anterior propietario, y la deuda a reclamar al nuevo propietario lo es por el total, incluidos recargos e intereses.

En cuanto al momento en que debe entenderse por efectiva la afección legal, GÓMEZ CID²²⁶ entiende que a su juicio las opciones pueden ser tres: la aprobación definitiva del proyecto de equidistribución, la firmeza del acuerdo de aprobación, o la inscripción registral del proyecto. La firmeza del acuerdo entiende que es un requisito para su inscripción registral, no es un requisito de eficacia. La constancia registral, como hemos dicho, tampoco es determinante²²⁷, por lo que el nacimiento de la afección se produce con la aprobación definitiva del proyecto de equidistribución.

²²⁶ GÓMEZ CID, A. “*Los créditos de las Juntas de Compensación frente a los propietarios; naturaleza jurídica del crédito y de la afección real en caso de concurso del propietario deudor*”. Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 2011, páginas 116-126.

²²⁷ Sentencia TS 9 de octubre de 1993.

En definitiva, la afección proviene directamente de la Ley, nace con la aprobación definitiva del proyecto de equidistribución, pero su oponibilidad sí requiere del Registro de la Propiedad. Los efectos que produce la nota registral son los de dar a conocer a terceros la existencia de una actuación urbanística sobre la finca, con el fin de que terceros adquirentes puedan conocer el régimen jurídico inmobiliario a que está sometida. Pero ello no significa en modo alguno que la ausencia de la nota, o su posterior caducidad, impida la continuación de la gestión urbanística, impide su preferencia ante otros acreedores con derechos anotados, pero no su ejercicio ante el nuevo titular.

- b) Procedimiento de cobro en periodo voluntario de las cuotas de urbanización, previa notificación de la correspondiente liquidación a quien conste como propietario durante el proceso urbanizador, o finalmente a quien conste como tal en el momento de la aprobación de la cuenta de liquidación definitiva, a pagar en el plazo de un mes (art. 189.2 RGU) o el que establezca la normativa autonómica, si bien cuando es la propia administración la que ejercita la acción de cobro, suele aplicar el mayor plazo del artículo 62.2 LGT.
- c) En caso de impago, notificación de la correspondiente providencia de apremio, al amparo de lo establecido en el artículo 167 LGT.
- d) En caso de impago en los plazos del artículo 62.5 LGT, notificación de la correspondiente diligencia de embargo sobre la finca afectada, y anotación

registrar del correspondiente mandamiento de embargo, el cual ha de hacer constar que no se trata de una nueva carga, es un simple ejecución de la afección que consta en la inscripción de las parcelas resultantes del proceso urbanizador, por lo que dicho embargo participa de la prioridad de la afección urbanística, prioridad que es el más claro, por no decir único, rasgo diferenciador entre la afección urbanística y la tributaria.

- e) En el caso de transmisión de la finca (y siguiendo el mismo esquema ya dicho para la afección en el IBI), y aunque ésta se haya producido antes de la anotación del embargo anteriormente mencionado, y previa declaración de fallido del deudor, y del correspondiente trámite de alegaciones, y tras la contestación de esas alegaciones, procede la declaración de la responsabilidad subsidiaria del adquirente por afección, la exigencia de la deuda al obligado derivado, primeramente en periodo voluntario y posteriormente en caso de impago, mediante el inicio del procedimiento ejecutivo. La actuación ejecutiva limita su alcance a dicho bien afecto²²⁸. No hay en principio relación jurídica obligacional alguna entre tercer adquirente y Hacienda Pública, sino una situación jurídico real. Es una garantía real, si bien calificada recaudatoriamente como supuesto de responsabilidad subsidiaria, que sigue al bien, con independencia del poseedor, y por ello,

²²⁸ Sentencias TSJ Cataluña de 3 de abril de 1995, TSJ Comunidad valenciana de 27 de febrero de 2001, y TS de 25 de enero de 1996 y 9 de abril de 2003.

también puede liberarse de la carga transmitiendo o liberándose del bien²²⁹.

En este punto debemos destacar seis importantísimos matices prácticos:

- 1) La afección suele ser en la gran mayoría de los casos la primera “carga”²³⁰ anotada sobre la finca, y aunque así no sea, el artículo 19 del RD 1093/1997 establece la preferencia de la afección aquí estudiada incluso sobre cargas anteriores²³¹. No obstante, entre la anotación de la afección y la del embargo pueden existir cargas intermedias. En este caso la anotación del embargo es una simple ejecución de la afección anotada,

²²⁹ MARTÍNEZ ABELLÁN, SALVADOR, *op.cit.*

²³⁰ Un sector de la doctrina urbanística se muestra especialmente contraria a que, desde un punto de vista de estricta calificación jurídica, se pueda adjudicar el apelativo de “carga” a la afección. La carga sería la anotación del embargo derivado de la afección, que participa de la misma prioridad registral que la afección, no la propia afección. En este sentido también encontramos algunas resoluciones judiciales, como la interesante sentencia de la Audiencia Provincial de Murcia de 18 de diciembre de 2012 (“...ello nos lleva a la necesidad de delimitar un concepto puramente administrativo como es el de la afección o afectación con relación a un concepto puramente civil como es el de carga o gravamen”).

²³¹ Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, 379/2014, de 15 de julio de 2014: “La Ley del Suelo, el RGU y el RH establecen que *“los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real al cumplimiento de los deberes...; las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación. Esta afección será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos a favor del Estado; quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del proyecto (...) por muchas que sean las hipotecas que recaigan sobre la parcela no afectan a la garantía de los costes de urbanización que le correspondan, ya que de acuerdo con el artículo 126 del RGU al que se remite el 178 estos costes quedan asegurados con garantía real preferente a cualquier otro y a todas las hipotecas y cargas anteriores (STS 9-7-1990)”*.

por lo que goza de su misma prioridad, siendo recomendable dejar constancia de este hecho en la anotación del mandamiento de embargo.

- 2) La afección garantiza el importe del saldo de la cuenta de liquidación, y ese importe es un importe principal, sin recargo ni intereses, ¿quiere decir que éstos no pueden exigirse?, ni mucho menos, se pueden exigir al deudor original, pero no pueden exigirse al adquirente del bien afecto, no se benefician del derecho de la garantía que supone la afección, de ahí la incorrección de la postura que defiende el carácter de hipoteca legal de esta afección, ya que ésta si garantiza los recargos e intereses.
- 3) Merece la pena comentar, igual que se hizo al hablar de la afección en el IBI, lo que expone JIMÉNEZ GARRIDO²³², y también comparte MARTÍNEZ ABELLÁN²³³, relativo a que potestativamente la Administración puede optar por el embargo de otros bienes, tal y como establece el párrafo segundo del artículo 168 LGT, si la ejecución de la garantía es desproporcionada a la deuda que se intenta cobrar, o acceder a la solicitud del obligado y ejecutar un embargo sobre otros bienes que él mismo señale y que la Administración considere adecuados, pues entran en juego otro dos principios que el legislador remarca y realza, los de eficacia y proporcionalidad; aunque es completamente diferente esta

²³² JIMÉNEZ GARRIDO, B., El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, nº 17, Quincena 15-29 Sep.2008, ref. 2903/20078, pág. 203, Tomo 2.

²³³ MARTÍNEZ ABELLÁN, SALVADOR, op.cit.

posibilidad de cambiar el bien objeto de embargo si se está cobrando al deudor principal, o ha habido derivación como en el caso de la afección, pues se trata de una obligación *propter rem*, y la afección sólo alcanza a la finca afecta, por lo que en este último caso entiendo que únicamente podría dirigirse la acción de cobro hacia otros bienes únicamente a petición del nuevo titular, y aunque haya clara desproporción entre la deuda y el valor del bien afecto siempre se debería contar con la conformidad del adquirente de la finca afecta.

- 4) El embargo debe anotarse dentro de los plazos de caducidad de la afección mencionados al transcribir el artículo 20 del RD 1093/1997. En este sentido la Resolución de la DGRN de 1 de octubre de 1993 resuelve la cuestión de si es posible que al ejecutarse una hipoteca puede cancelarse la afección urbanística cuando la administración no ha practicado en plazo anotación de embargo alguna como consecuencia de la afección, resolviendo que la afección urbanística sólo podrá perjudicar a esos acreedores con anotación preferente, en la medida que resulte inscrita y no haya caducado en los plazos del artículo 20²³⁴. Así pues, no

²³⁴ No obstante, la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante DGRN) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión (resolución de 1 de octubre de 2013), dándole un nuevo cariz, al resolver un recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el Registrador de la Propiedad de Madrid nº 17, denegando la cancelación de una afección urbanística al pago de costes de urbanización.

La cancelación la solicitó una entidad mercantil que había resultado adjudicataria de la finca en un procedimiento de ejecución extrajudicial, en el que se ejecutó una hipoteca constituida

sobre dicha finca. La solicitud de cancelación se fundamentó en la caducidad de la afección urbanística al haber transcurrido el plazo establecido en el artículo 126 del RGU.

El Registrador de la Propiedad deniega la solicitud de cancelación de la afección urbanística, argumentando que esta afección legal no tiene plazo de caducidad. Se advierte además en el escrito de calificación que se había iniciado por el Ayuntamiento de Madrid un procedimiento administrativo de apremio, que constaba en la nota al margen de la inscripción.

La DGRN, en la Resolución que nos ocupa, determina en primer lugar el alcance subjetivo de la caducidad de la afección urbanística, prevista en el artículo 20.1 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio. Entiende este órgano que pueden beneficiarse de la caducidad de la afección “... los titulares del dominio u otros derechos reales o cargas cuya inscripción o anotación se haya producido sobre las fincas de resultado, sin intervención en el expediente de equidistribución, que no se hayan subrogado voluntariamente en las cargas pendientes de urbanización”.

De manera que los adquirentes de derechos sobre fincas de resultado que se encuentren en esta situación no se verán perjudicados por la afección urbanística, una vez transcurridos siete años desde que se extienda la nota de afección en el Registro de la Propiedad, sin que en este plazo se hubiese tomado la anotación preventiva de embargo. Y se deja claro en esta Resolución que no cabe entender prorrogada la preferencia que da la afección urbanística por existir una nota marginal de expedición de certificación en un procedimiento de apremio, del que no se ha tomado anotación preventiva de embargo.

Así pues, según se desprende de esta Resolución de la DGRN, la caducidad de la afección urbanística opera únicamente en beneficio de los titulares de derechos inscritos o anotados con posterioridad a la inscripción del proyecto de reparcelación, constituidos por tanto en favor de quienes no han intervenido en el procedimiento de equidistribución. En consecuencia, no podrán beneficiarse de la caducidad de la afección urbanística los titulares del dominio u otros derechos reales o cargas que hayan intervenido en el procedimiento de equidistribución.

Lo cierto es que la distinción que se hace en esta Resolución para determinar que titulares de derechos pueden beneficiarse de la caducidad de la afección —sólo los titulares de derechos cuya inscripción o anotación se haya producido sobre las fincas de resultado, sin intervención en el expediente de equidistribución y que no se hayan subrogado voluntariamente en las cargas pendientes de urbanización- no viene expresamente contemplada ni en el artículo 20 del RD 1093/1997 ni tampoco en el artículo 126 del RGU.

Por su interés transcribimos los correspondientes fundamentos de derecho (el subrayado es nuestro):

“1. En el presente recurso se plantea si al ejecutar una hipoteca puede cancelarse la afección urbanística por gastos de urbanización, inscrita con posterioridad, cuando la administración no ha practicado en plazo anotación de embargo como consecuencia de la afección.

2. El artículo 16.2 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo (en su redacción anterior a la dada por el apartado diez de la disposición final

duodécima de la Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas), establece que «los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real, al cumplimiento de los deberes del apartado anterior. Estos deberes se presumen cumplidos con la recepción por la Administración competente de las obras de urbanización o, en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras, sin perjuicio de las obligaciones que puedan derivarse de la liquidación de las cuentas definitivas de la actuación» (cfr. artículos 105 y 125.3 de la Ley 9/2001 del Suelo de la Comunidad de Madrid). Por su parte, el artículo 19 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, determina que «quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar, y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, con excepción del Estado en cuanto a los créditos a que se refiere el artículo 73 de la Ley General Tributaria y a los demás de este carácter, vencidos y no satisfechos, que constasen anotados en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la práctica de la afección». Y, en su apartado 2, señala que «en caso de incumplimiento de la obligación de pago resultante de la liquidación de la cuenta, si la Administración optase por su cobro por vía de apremio, el procedimiento correspondiente se dirigirá contra el titular o titulares del dominio y se notificará a los demás que lo sean de otros derechos inscritos o anotados sujetos a la afección. Todo ello sin perjuicio de que, en caso de pago por cualesquiera de estos últimos de la obligación urbanística, que la satisfaga se subroga en el crédito con facultades para repetir contra el propietario que incumpla, como resulta de la legislación civil, lo cual se hará constar por nota marginal»

3. Por tanto los titulares del dominio u otros derechos reales o cargas cuya inscripción o anotación se haya producido sobre las fincas de resultado, sin intervención en el expediente de equidistribución, que no se hayan subrogado voluntariamente en las cargas pendientes de urbanización, hay que entender que la afección urbanística sólo podrá perjudicarles en la medida en que resulte inscrita y no haya caducado en los plazos señalados en el artículo 20 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio. Además, una vez iniciado el procedimiento de apremio, será preciso que la Administración ejecutante anote preventivamente el embargo acordado, conservando la prioridad resultante de la afección si ésta estuviere vigente. Por lo que es relevante que la anotación preventiva del embargo se tome durante la vigencia de la afección registral.

4. En el presente expediente, se inscribe la escritura otorgada en ejecución del procedimiento de venta extrajudicial del artículo 129 de la Ley Hipotecaria, como consecuencia de una hipoteca, anterior a la afección registral al cumplimiento de la obligación de urbanizar. Dicha inscripción se practica sobre la finca de resultado, por haberse inscrito la hipoteca con anterioridad al proyecto de equidistribución. De acuerdo con lo dicho en el anterior fundamento de Derecho, el adquirente es un titular de dominio cuya inscripción se ha producido sobre la finca de resultado, no habiendo intervenido en el expediente de equidistribución, ni subrogado voluntariamente en las cargas pendientes de urbanización. De acuerdo con lo anteriormente expuesto, hay que entender que la afección urbanística sólo podrá perjudicarlo en la medida en que esté vigente y no haya caducado en los plazos previstos en el artículo 20 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio.

5. En el historial registral de la finca resulta que la afección se hizo constar en el Registro el 17 de febrero de 1999, fecha de inscripción del proyecto de compensación. Con fecha 10 de diciembre de 2004 se practica al

margin de dicha inscripción, nota marginal en la que se hace constar «la expedición de certificación a solicitud del Subdirector General de la Recaudación Ejecutiva del Ayuntamiento de Madrid, para surtir efectos en el expediente de apremio administrativo que se sigue en dicha Recaudación contra «La Central Quesera, S.A.», por los gastos derivados del Proyecto de Gestión Urbanística, llevado a cabo por la Junta de Compensación «J. C.—Norte», a efectos de proceder a ejecutar la afección de carácter real pesa sobre esta finca, según la inscripción adjunta». Sin embargo, no consta haberse practicado la correspondiente anotación preventiva de embargo, siendo así que el artículo 143, apartado segundo, del Reglamento Hipotecario, referido a los procedimientos judiciales, pero igualmente aplicable a los administrativos (cfr. artículo 74.6 del Reglamento General de Recaudación), determina que «no procederá la extensión de esta nota si antes no se ha hecho la anotación preventiva del embargo correspondiente», lo que es lógico pues la nota marginal carece de autonomía propia, al ser accesoria de la anotación de embargo y no poder sustituir en sus efectos a ésta. La prioridad de la afección podría haber aprovechado a una anotación de embargo dictada en procedimiento de apremio administrativo, que trajese causa en la deuda protegida por la afección (supuesto recogido en la Resolución de 5 de octubre de 2009 y en el número 2 del artículo 19 del Real Decreto 1093/1997), pero lo que no cabe es entender prorrogada la preferencia que da la afección urbanística, una vez transcurrido su plazo máximo de duración, por existir una nota marginal de expedición de certificación, en un procedimiento de apremio del que no se ha tomado anotación preventiva que la sustente, como ocurre en el caso que ahora se analiza. Por lo que tampoco es de aplicación el precepto contenido en el artículo 74.6 del Reglamento General de Recaudación, que se remite al artículo 688 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, pues está supeditado a que la nota marginal se haya producido al margen de la correspondiente anotación preventiva dentro del procedimiento de apremio conforme a las reglas generales y por tanto se exige que dicha anotación esté en vigor.

6. Por lo expuesto, debe entenderse que, no habiéndose tomado la anotación preventiva de embargo en el procedimiento de apremio administrativo dentro del plazo de vigencia de la afección por gastos de urbanización, y transcurrido el plazo de siete años de caducidad que reglamenta el artículo 20 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, es procedente la cancelación de la afección urbanística caducada, al inscribirse la venta extrajudicial de la hipoteca inscrita con anterioridad.”

Este planteamiento de la DGRN coincide con la postura mantenida por ARNAIZ EGUREN, R. (*La inscripción registral de actos urbanísticos*, Madrid, 2001, 2.^a ed.) En el comentario que hace este autor del artículo 20 del RD 1093/1997, considera que las normas que regulan caducidad de la afección urbanística suponen una manifestación específica del respeto a la seguridad del tráfico, en la medida que sujetan a caducidad, respecto del tercer adquirente inscrito de la finca de resultado, los efectos de la subrogación legal en las obligaciones urbanísticas del transmitente de la finca. Cabe entender que es la protección al tercer adquirente la que justifica la caducidad de la afección urbanística.

Al hilo de lo expuesto cabe plantearse si la caducidad de la afección en beneficio del tercer adquirente conlleva únicamente la liberación de la finca gravada o si también queda extinguida la deuda garantizada con la afección de la finca. La respuesta es tajantemente negativa, la deuda es autónoma de la inscripción registral de la afección, puede exigirse, tal y como antes se ha expuesto, tanto si la inscripción registral nunca se ha llegado a producir, como si la inscripción registral ha caducado.

se trata de un derecho absoluto, encontrando sus límites en la propia técnica registral. Así pues nos encontramos ante un plazo de caducidad improrrogable, y no de prescripción, es decir no es interrumpible de manera que tras un acto de interrupción se inicie de nuevo el cómputo²³⁵, iniciándose el cómputo en el momento en que tiene acceso al Registro, y dicho cómputo no puede ser interrumpido. Dicho artículo 20 del RD 1093/1997 establece que:

La caducidad y cancelación de la afección a que se refiere el artículo anterior se sujetará a las siguientes reglas:

1. La afección caducará a los siete años de su fecha. No obstante, si durante su vigencia se hubiera elevado a definitiva la cuenta provisional de liquidación del proyecto de reparcelación o compensación, dicha caducidad tendrá lugar por el transcurso de dos años, a contar de la fecha de la constatación en el Registro de la Propiedad del saldo definitivo, sin que, en ningún caso, pueda el plazo exceder de siete años desde la fecha originaria de la afección.

2. La afección podrá cancelarse antes de su fecha de caducidad:

a) En caso de reparcelación, a instancia de cualesquiera de los titulares del dominio u otros derechos sujetos a la misma, acompañando a la solicitud certificación del órgano actuante expresiva de haber sido satisfecha la cuenta de la liquidación definitiva referente a la finca de que se trate.

b) En caso de compensación, cuando a la instancia del titular se acompañe certificación del órgano actuante expresiva de haber sido

²³⁵ Resolución de la DGRN de 17 de mayo de 2016 en relación a la afección en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP).

recibida la obra de urbanización, y, además, cuando se hubiese constituido Junta de Compensación, certificación de la misma acreditativa del pago de la obligación a favor de la entidad urbanística.

c) La regla contenida en el párrafo b) que antecede se aplicará en todos los casos en los que la legislación urbanística atribuya la obligación de realizar materialmente la urbanización a los administrados.

- 5) Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la Administración anota el embargo conserva la prioridad resultante de la afección si ésta estuviere vigente. Por lo que es relevante que la anotación preventiva de embargo se acuerde durante la vigencia de la afección registral. Por lo tanto²³⁶ si la anotación se extiende vigente la afección, pero la adjudicación del bien en el procedimiento de enajenación llevado a cabo en ejecución de la afección y de su consiguiente anotación de embargo, se produce transcurrido el plazo de caducidad, la adjudicación es procedente, y produce la purga de las cargas anteriores²³⁷, lo relevante es que la anotación preventiva del

²³⁶ Resolución de la DGRN antes mencionada de 1 de octubre de 2013 (BOE núm. 258 de 28 de octubre de 2013).

²³⁷ Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo nº 32. Octubre-diciembre 2011. Registradores de Madrid (el subrayado es nuestro): *“Presentan un mandamiento de anotación de embargo en vía de apremio sobre varias fincas, el concepto por el que se embargan es por cuotas de urbanización en ejecución de la afección urbanística inscrita en el Registro de la Propiedad, pero ocurre que ya han transcurrido siete años desde que se extendió el asiento en que consta la afección urbanística.*

Se trata de departamentos de una propiedad horizontal que vienen gravados por razón de procedencia con afección urbanística procedentes de dos fincas que se agruparon. En el historial registral, las fincas aparecen gravadas por razón de procedencia con dichas afecciones, en uno de los departamentos de la propiedad horizontal, existe anotado un embargo por los conceptos de cuotas de urbanización y licencia de obras, ejercicio 2006 y 2008. Ni en la anotación de embargo, ni en el mandamiento que lo ordenó consta que fuera en ejecución de la

afección urbanística, no estando conectada la anotación con la afección, ni constando tampoco de las dos afecciones urbanísticas que la gravan por razón de procedencia de cuál de las dos se trata.

Se pregunta si, con carácter general, en estos casos se puede anotar los embargos pero no en ejecución de la afección urbanística, sino con el rango de la anotación de embargo, y proceder a la cancelación de la misma; y si, en el caso concreto, se puede cancelar la afección urbanística, o si esta anotación de embargo provoca que no caduquen las afecciones urbanísticas.

En relación con las cuestiones que sobre la afección urbanística y la anotación preventiva de embargo posterior se plantean, se señala por Rafael Arnaiz la falta de previsión del legislador al establecer situaciones que llama de forma genérica y poco precisa, “de afección”, y cuya regulación no resulta, ni de lejos, lo minuciosa que sería necesario para evitar las múltiples dudas que surgen cuando la situación de crisis que se atraviesa convierte lo improbable en cotidiano. Así está ocurriendo con las afecciones fiscales (las CCAA están ejecutando deudas tributarias garantizadas con nota marginal de afección fiscal), las afecciones previstas en materia de subvenciones (se están revocando subvenciones millonarias sobre la base del incumplimiento de la exigencia formal de hacer constar en el Registro la afección de los bienes al cumplimiento de los fines para los que se concedió la subvención, o sobre la base de los efectos de la nota practicada), y las afecciones urbanísticas (donde además de empezarse a ejecutar con mucha mayor frecuencia, el plazo de caducidad previsto en el artículo 21 del RD 1093/97 se muestra insuficiente, pues la falta de financiación retrasa y dificulta la realización de las obras de urbanización).

En cuanto al problema específico planteado, se estima posible empezar por admitir que la afección urbanística produce efectos de garantía real, según prevé expresamente el artículo 16.2 del TRLS (con finalidad aclaratoria no del todo lograda), y ya apuntaban los artículos 126 del Reglamento de Gestión y, sobre todo, del artículo 19 del RD 1093/97. Y según parece establecer ésta última norma, tales efectos se generan, no sólo respecto de todos los titulares de derechos y cargas constituidos con anterioridad a la aprobación del expediente reparcelatorio y, con ello, trasladados a la finca de resultado, sino también sobre aquellos constituidos sobre dicha finca con posterioridad a la constancia registral de la afección (excepción hecha de ciertos créditos tributarios con hipoteca legal tácita o anotados preventivamente con anterioridad a constancia registral de la afección).

Por tanto, la constancia de la afección en el cuerpo de la inscripción de la finca de resultado supone la inscripción de una garantía real a la que de una forma no todo lo clara que sería deseable, se atribuye eficacia tanto respecto de titulares de derechos y cargas intervinientes en el procedimiento reparcelatorio, como respecto de aquellos que adquieren una vez finalizado aquel, estando todavía pendiente el pago de los gastos resultantes de las obras de urbanización. Y de lo establecido en los citados artículos y dados los efectos de “garantía real” que atribuye a la afección el artículo 16.2 del TRLS, no parece que para que la ejecución administrativa por la que se pretenda el cobro de las cuotas pendientes perjudique a tales titulares anteriores o posteriores sea preciso, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las afecciones fiscales, una previa actuación de derivación de la acción administrativa, con declaración de responsabilidad subsidiaria. Al contrario, los titulares de cargas distintas del dominio, anteriores o posteriores a la aprobación de la reparcelación, quedan gravadas por la afección, produciendo la ejecución apoyada en aquella un efecto de purga de sus derechos con el sólo requisito de que se haya citado a sus titulares al procedimiento, a fin de evitar una situación de indefensión.

No obstante, se opina que la situación de los titulares de derechos y cargas trasladados a la finca de resultado y, por tanto, preexistentes a la aprobación de la reparcelación, no es la misma que la de los titulares de derechos y cargas constituidos con posterioridad a aquella, y sobre la finca de resultado. Y no lo es, sobre todo para el

caso de que haya transcurrido el plazo de vigencia de la constancia registral de la afección (que no de la afección, pues no parece del todo claro que el RD 1093/97, norma adjetiva de rango reglamentario, pueda establecer el plazo de caducidad que una afección establecida por una norma legal, o que afecte a algo distinto que a la vigencia de un asiento registral.) Así, al determinar los efectos de la constancia registral de la afección respecto de titulares de derechos y cargas inscritos, se hacen las siguientes distinciones:

1.- Titulares de derechos inscritos o anotados con fecha anterior a la constancia registral de la afección y trasladados con el dominio desde la finca de origen a la finca de resultado. Entiendo, a la vista de la redacción del artículo 19 del RD 1093/97, que los titulares de tales cargas trasladadas desde la finca de origen no pueden considerarse titulares de cargas posteriores, *strictu sensu*, sino más bien titulares de derechos que, junto con el dominio, resultan todos ellos gravados de forma unitaria por la afección. Ésta no grava el dominio, grava todas las titularidades que recaen sobre la finca en el momento de aprobarse la reparcelación y que, como consecuencia de ella, se ven beneficiadas por las plusvalías que aquella genera.

Por ello, no se ve del todo claro que tales titulares no puedan resultar perjudicados por la ejecución seguida para el cobro de las cuotas, aun cuando la constancia registral de la afección haya caducado al tiempo de tomarse anotación preventiva del embargo trabado en el procedimiento administrativo, toda vez que, en la medida en que fueron citados al procedimiento reparcelatorio, tuvieron conocimiento de la cuota que en los gastos de urbanización correspondía a la finca a la que se trasladaban sus derechos y de las cantidades a pagar, con el mismo grado de determinación que el resultante de la posterior constancia registral de la afección. Por tanto, y partiendo de la consideración de que la afección (aunque no resulte del registro) surgió en el momento en que las fincas de origen quedaron incorporadas al procedimiento reparcelatorio, (pues desde ese momento se pueden generar gastos derivados del procedimiento de transformación de suelo y existir transmisiones de fincas), parece razonable que la ejecución seguida contra el adjudicatario perjudique a los titulares de cargas trasladadas, en la medida en que hayan sido notificados en el procedimiento de apremio y aunque la constancia registral de la afección haya caducado a la fecha en que se haya tomado la anotación preventiva del embargo.

2.- Titulares de derechos inscritos o anotados con fecha posterior a la inscripción de la reparcelación y, por tanto, constituidos sobre la finca de resultado a favor de quienes no intervinieron en el procedimiento reparcelatorio. Respecto de tales titulares, entiendo que la constancia registral de la afección genera, durante su vigencia, los mismos efectos que una hipoteca respecto de los titulares de cargas posteriores a la misma, siempre y cuando, según exige el artículo 20.2 del RD 1093/97, y con dicho artículo los principios de proscripción de la indefensión y tutela judicial efectiva, dichos titulares hayan sido citados al procedimiento de apremio. Por tanto, sólo puede entenderse que la anotación preventiva de embargo tomada en el apremio seguido para ejecutar cuotas de urbanización puede perjudicar a titulares de derechos inscritos sobre la finca de resultado con posterioridad a la constancia registral de la afección y con anterioridad a la anotación preventiva de embargo, en aquellos casos en que del mandamiento en que se ordene ésta resulte que tales titulares han sido notificados del procedimiento de apremio, y que éste se sigue para el cobro de cantidades garantizadas por la afección, circunstancias que deberían hacerse constar en la propia anotación.

Parece claro que tales efectos no se producirán caducada la constancia registral de la afección. Y que tal caducidad se ha de entender producida si la presentación del mandamiento que solicita la anotación preventiva de embargo acordada en el procedimiento de apremio seguido para el cobro de la cantidad garantizada por la afección tiene lugar una vez transcurrido los plazos del artículo 20 RD 1093.

embargo se tome durante la vigencia de la afección²³⁸. En definitiva, la nota marginal de afección puede prolongar sus efectos más allá de

Y si la anotación preventiva se extendió vigente el plazo de vigencia de la afección pero la adjudicación resultante llega al Registro una vez caducado dicho plazo, se entiende que si la actuación del contenido de la garantía real en que consiste la afección se ha producido durante el plazo de su vigencia registral, y como consecuencia de ello se ha tomado anotación preventiva del embargo acordado dentro de dicho plazo, con expresión de que se ejecutan cantidades garantizadas por la afección y citación de los titulares intermedios, se ha de entender que la adjudicación resultante del apremio que se produzca una vez transcurrido el plazo de vigencia genera los efectos de purga propios de la afección, por las razones siguientes:

-- La idea es que es el momento en que el embargo administrativo accede al Registro, aquél en que se determina el alcance con el que la ejecución afectará a las titularidades inscritas sobre el bien trabado. Por tanto, si en dicho momento la afección está vigente, se ha de entender que su contenido queda actuado, con independencia de que la posterior adjudicación se produzca en un momento fuera de su plazo de vigencia. La afección no garantiza la posibilidad de acudir al apremio administrativo, existente en todo caso, y aunque no exista afección, sino la posibilidad de que el embargo del bien gravado por la afección genere, una vez producida la adjudicación, la purga de cargas anteriores. Por tanto, lo relevante es que la anotación preventiva del embargo se tome durante la vigencia de la afección.

-- La aplicación más o menos analógica de lo previsto para otras afecciones distintas pero parecidas, como son las afecciones fiscales, donde la DGT tiene declarado que, si la derivación de la acción tributaria se produce dentro del plazo de vigencia de la afección, ésta excluye el juego de la fe pública respecto de los adquirentes posteriores a la nota marginal de afección, aunque la adjudicación resultante del apremio se produzca con posterioridad al transcurso de dicho plazo.

-- Parece que el mismo criterio sería aplicable a la hipoteca sujeta a un plazo de caducidad, para el supuesto de que la nota marginal de expedición de la certificación resultara del registro en un momento previo al transcurso de dicho plazo, aunque la adjudicación se produjera una vez transcurrido aquel”.

²³⁸ Doctrina que se desprende de los Casos resueltos en el Seminario de Derecho Registral de 29 de enero de 2014, Centro de Estudios Registrales de Madrid (el subrayado es nuestro): **“CASO 36. AFECCIÓN GASTOS URBANIZACIÓN.-** Consta practicada anotación preventiva de embargo ordenada por un Ayuntamiento en expediente ejecutivo de apremio administrativo por los débitos consecuencia del impago de las cuotas de urbanización por la ejecución de un proyecto de compensación. Iniciada la ejecución de una hipoteca que grava una de las fincas de procedencia, el Ayuntamiento intenta hacer valer en el procedimiento el carácter preferente de su crédito, a lo que el acreedor hipotecario opone que esa preferencia ha de acreditarse en la correspondiente tercería de mejor derecho. El Ayuntamiento consulta: 1.- Si es posible hacer constar en el Registro que la anotación deriva de un procedimiento de “ejecución de la afección real de la finca”, para que al juez que deba resolver la tercería no le quepa duda de la naturaleza del crédito. 2.- Para futuros casos, si en el mandamiento de embargo se hace constar que se ordena la traba en “ejecución de la afección real de la finca”, se haría constar tal extremo en el Registro. El redactor del caso tiene claro que cuando se presente la adjudicación y cancelación como consecuencia de la ejecución de la hipoteca, no se cancelará la anotación de embargo que deriva de la afección real. La preferencia resulta del art. 19 RD

los previstos siete años de caducidad, si durante dicho plazo se practica anotación preventiva de embargo en ejecución de la afección. Y no se debe olvidar que la caducidad de la anotación preventiva de embargo a la que nos referimos se producirá transcurridos cuatro años (art. 86 LH), y que ésta puede ser prorrogada tantas veces como se considere, aunque estas prórrogas no interrumpen la prescripción de la deuda. Y en este sentido de extensión práctica del plazo de siete años mencionado, es interesante la sentencia del TS de 4 de mayo de 2021 (rec. 3156/2018), entendiendo que la solicitud de certificación de cargas opera como una petición implícita de prórroga de cuatro años de la anotación preventiva de embargo. El Tribunal Supremo adopta la siguiente doctrina²³⁹ que matiza su posición de anteriores Sentencias: *“De ahí que convenga declarar que la solicitud de **certificación de cargas opera como una petición implícita de prórroga de cuatro años, a contar desde el momento de la emisión de la certificación y la***

1093/1997, de 4 de julio y no es necesario acudir a una tercería de mejor derecho. Por tanto: No es necesario hacer constar en la anotación de embargo, que ésta deriva de la afección real, porque ya consta en ella que es por gastos de urbanización. Algunos sugieren la posibilidad de poner una nota de referencia en la afección real señalando que en ejecución de la afección urbanística se ha practicado la anotación de embargo letra “x”. Para el futuro, si dicha circunstancia constare en el mandamiento, se puede hacer constar para intentar aclarar la situación, pero no se considera estrictamente imprescindible.”

²³⁹ El resaltado en negrita es mío.

*extensión de la preceptiva nota marginal. Con ello se respeta la finalidad perseguida por la Ley al prever en todo caso la necesidad de la prórroga de las anotaciones preventivas y se asegura un plazo razonable dentro del procedimiento de ejecución en el que se acordó el embargo para hacer efectiva la realización del bien y que el decreto de adjudicación pueda inscribirse en el registro con el efecto de cancelación de las cargas y derechos posteriores a la anotación de embargo. Lo anterior supone una matización de la doctrina contenida en la 427/2017, de 7 de julio, en cuanto que la emisión de la certificación de cargas y la extensión de la nota marginal más que «causar estado» definitivo, **constituyen una prórroga temporal, de cuatro años, a la anotación preventiva de embargo**, de forma que durante este periodo podrá hacerse valer el efecto de cancelación de cargas posteriores del eventual decreto de adjudicación dictado en esa ejecución.»*

Así mismo, cabe mencionar que la constancia de la afección implica que si se declara el concurso de acreedores, dicha garantía goza de la categoría de “privilegio especial” (artículo 90 LC)²⁴⁰.

²⁴⁰ La sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, sentencia 379/2014, de 15 de julio de 2014, falla sobre si las derramas o cuotas derivadas de la urbanización giradas por la Junta de Compensación, devengadas con anterioridad a la declaración de concurso de la sociedad, son créditos concursales con privilegio especial, pues tienen la consideración de hipoteca legal tácita -artículo 90.1.1.º de la LC-; y las giradas con posterioridad al concurso tienen la consideración de créditos contra la masa, pues resultan de la obligación que nace de la ley de contribuir a los gastos de urbanización -artículo 84.2.10º de la LC-.

Según la Sala las cuotas o derramas devengadas a partir de la declaración de concurso tendrán la consideración de créditos contra la masa, pues resultan de la obligación que nace de la ley de contribuir a los gastos de urbanización. En cuanto a la primera cuestión, la Sala resuelve

haciendo constar que es necesario previamente analizar la naturaleza jurídica de las derramas giradas a los propietarios de las parcelas por motivo de la urbanización.

“De acuerdo con la normativa urbanística expuesta, el crédito por derramas es un crédito cuya existencia no depende de la liquidación definitiva. Es cierto que la liquidación provisional de los costes de urbanización está sujeta a liquidación definitiva y que "los saldos de la cuenta de liquidación del proyecto se entenderán provisionales y a buena cuenta, hasta que se apruebe la liquidación definitiva de la reparcelación" (art. 127.2 del RGU) y añade "los errores y omisiones ... se tendrán en cuenta en la liquidación definitiva, pero no suspenderán la exigibilidad de los saldos provisionales aprobados con el proyecto" . Por ello, los posibles ajustes o rectificaciones en absoluto condicionan la existencia del crédito y su exigibilidad. Adviértase, además, que el propio RGU, en su art. 181, faculta a la Junta para solicitar de la administración actuante la expropiación de los terrenos al propietario moroso o interesar el cobro de la deuda por la vía de apremio. Por tanto, las cuotas de urbanización son créditos que no pueden ser considerados contingentes sin cuantía, sino créditos ciertos, vencidos y exigibles, como son de la misma categoría los créditos por "diferencias de adjudicación" que ya admitió la administración concursal en su escrito de contestación. Por último, las cuotas o derramas devengadas a partir de la declaración de concurso (el 17 de enero de 2011) tendrán la consideración de créditos contra la masa, encuadradas en el nº 10 del apartado 2 del art. 84 LC, como certeramente señala la sentencia recurrida, pues resultan de la obligación que nace de la ley de contribuir a los gastos de urbanización, que son, a estos efectos, créditos vencidos, líquidos y exigibles, sin perjuicio de la liquidación definitiva, según se ha expuesto.

El RD 1349/1976 establece que la ejecución de los planes urbanísticos incumbe al Estado, a las comunidades autónomas y a las entidades locales. La ejecución de un plan mediante la figura de la compensación se realiza directamente por los propietarios del suelo que componen esa unidad de actuación, constituidos en Junta de Compensación. Esta Junta tiene la figura de órgano de naturaleza administrativa, personalidad plena y capacidad jurídica, considerándose responsable directa frente a la Administración, competente de la urbanización completa de la unidad de actuación.

La jurisprudencia existente en el TS señala que la ejecución de las obras de urbanización es obra de naturaleza pública cuya titularidad corresponde a la Administración actuante...se está ante una obra de condición pública, la cual debe realizarse conforme a un proyecto aprobado por el Ayuntamiento, cosa que confiere naturaleza administrativa al contrario, en atención a la naturaleza administrativa de la Junta de Compensación y a la naturaleza pública de la obra".

Posteriormente, la Sala entra en la parte más importante y trascendente de esta sentencia, que es la fundamentación del carácter de garantía real de la obligación y en la referencia al papel destacado que juega el Registro de la Propiedad en estos casos. La Ley del Suelo, el RGU y el RH establecen que "los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real al cumplimiento de los deberes...; las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación. Esta afectación será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos a favor del Estado; quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del proyecto (...) por muchas que sean las hipotecas que recaigan sobre la parcela no afectan a la garantía de los costes de urbanización que le correspondan, ya que de acuerdo con el artículo

No hay que olvidar lo dicho antes en relación a la oponibilidad de la afección registral, y a su preferencia ante otras cargas. La caducidad de la anotación no obsta a la eficacia de la afección legal, eso sí, desprovista de las preferencias que nos daba esa anotación registral²⁴¹. Tras la caducidad, y siempre que la deuda no hubiera prescrito (por la interrupción de la prescripción mediante alguno o algunos de los actos previstos en el artículo 68 LGT) habría que anotar el correspondiente mandamiento de embargo el cual tendría la preferencia temporal que le correspondiese por la fecha de dicha anotación de embargo.

- 6) Debemos referirnos finalmente al límite de la responsabilidad. Siguiendo las indicaciones de LASO MARTÍNEZ²⁴², la afección, al no ser de

126 del RGU al que se remite el 178 estos costes quedan asegurados con garantía real preferente o cualquier otro y a todas las hipotecas y cargas anteriores (STS 9-7-1990)".

De este modo, la citada obligación genera automáticamente una "constitución de una hipoteca legal tácita". El artículo 53.1 de la TRLS dispone que los actos firmes de aprobación de los expedientes de ejecución de la ordenación urbanística, se harán constar por nota marginal en el Registro de la Propiedad y así poder conocer la situación urbanística.

Por ello, la Sala concluye diciendo que *"las obligaciones derivadas de los planes de ordenación urbanística son obligaciones de carácter real, lo que les da preferencia de cobro sobre cualquier otro derecho inscrito con anterioridad, por lo que cabe hablar de conformidad con el artículo 90.1.1º de la LC de una hipoteca legal tácita, cuya constancia en el Registro de la Propiedad sea mediante una inscripción de los planes de equidistribución, sea mediante anotaciones marginales, y aunque haya sido inscrita o anotada de forma distinta a la inscripción normal de una hipoteca, poniéndose otra vez de manifiesto la importancia de la inscripción en el Registro de la Propiedad de todas las actuaciones para así contar con el amparo de la seguridad jurídica que ofrece el mismo"*.

²⁴¹ Resolución de la DGRN de 1 de octubre de 2013. En el mismo sentido encontramos la Resolución de la DGRN de 31 de enero de 2014, y la de 17 de mayo de 2016.

²⁴² LASO MARTÍNEZ, J.L. *Afecciones Registrales. Aplicaciones tributarias y urbanísticas*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005, página 157.

máximos no cierra el límite de la responsabilidad, lo que sólo se consigue con la aprobación de la liquidación definitiva o por el transcurso del plazo; y ante ello debemos preguntarnos, una vez ha quedado claro que si el importe de la liquidación definitiva es igual o inferior al de la provisional, únicamente se responde con la propia finca en tanto que obligación *propter rem*, si cuando la liquidación definitiva es superior a la provisional, se sigue respondiendo únicamente con el bien trabado o, en caso de insuficiencia, con todo el patrimonio. *“La respuesta debe ser clara, el tercero subrogado, si bien queda sujeto al pago de los excesos que pudieran resultar, en ningún caso estos excesos operan hasta la responsabilidad universal, sino exclusivamente por el valor del bien recibido; es decir, no es una obligación universal aunque nazca “propter rem”, sino una responsabilidad concretada en el objeto respecto del que se le traslada la responsabilidad.”*, y así lo establece también nuestro Tribunal Supremo en sentencia de fecha 9 de abril de 2003, la cual es muy interesante al señalar el carácter de responsabilidad subsidiaria de la afección, igual que en el IBI, pero señalando su carácter real, lo que, según la sentencia, la diferencia de la afección tributaria, lo cual no compartimos en tanto que, como ya hemos dicho, la afección tributaria es de naturaleza mixta, igual que la urbanística, ambas son garantías reales aplicables como supuestos de responsabilidad subsidiaria, y estos supuestos de responsabilidad subsidiaria, contradictoriamente y a su vez, formarían parte de lo que en su momento expusimos como garantías

personales, pero que tiene su explicación, como dijimos en el carácter más garantista del procedimiento de derivación en los supuestos de responsabilidad, garantismo por el que expresamente opta nuestro legislador, pero sin que la afección pierda su naturaleza de garantía real.

- f) Notificación de la valoración de la finca embargada, con posibilidad de valoración contradictoria por parte del deudor (art. 97 RGR).
- g) Subasta de la finca embargada (art 172 LGT y arts. 100 y ss. RGR). En este caso debemos mencionar que con anterioridad a la nueva redacción dada al RGR por el RD 1071/2017, si la primera subasta se declaraba desierta podía dar lugar a la celebración de una segunda subasta con un tipo inferior al 25% del fijado para la primera subasta. Tras la subasta o subastas, si no se había producido la enajenación se abría un periodo de “venta directa” en el que la Administración hacía todas las gestiones posibles para llevar acabo la enajenación. Tanto la segunda subasta como la venta directa son trámites que han desaparecido con la nueva ordenación de las subastas electrónicas llevadas a cabo por el RD 1071/2017.
- h) Adjudicación al ente acreedor (Junta de Compensación o Ayuntamiento) por el importe de la deuda, en caso de que no se haya adjudicado en el procedimiento de alienación (art. 172.2 LGT y 109 RGR). Tras la nueva redacción dada al RGR por el RD 1071/2017, el artículo 112.2 RGR prevé que:

Si finalizados los procedimientos de enajenación, y en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, quedaran derechos, bienes muebles o inmuebles sin adjudicar, los mismos podrán ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación siempre que no se haya producido la prescripción de la acción de cobro de las deudas respecto a las cuales se desarrollan dichos procedimientos.

Consideramos que este precepto dará lugar a muchas controversias, pues su aplicación literal haría imposible la prescripción de las deudas. Entendemos que las ulteriores enajenaciones no deben interrumpir la prescripción del derecho de la administración a recaudar, de tal manera que se podrán hacer sucesivas subastas hasta el transcurso de un plazo máximo, el de 4 años (art. 66 b LGT) desde la fecha del acta que declaró desierta la primera subasta, o desde que la Administración manifestó por primera vez su voluntad de no adjudicarse la finca.

Como colofón cabe decir que todas las características, procedimiento y diferencias con figuras afines que se han mencionado al hablar de la afección y el IBI, son también aplicables a la afección y las cuotas de urbanización (así como a la afección por infracciones urbanísticas, de las comunidades de regantes y de los reintegros de subvenciones), con la única diferencia ya explicada de su prioridad registral, eso sí, vinculada a su inscripción registral.

Y justamente en relación a esa prioridad, me gustaría reflejar uno de los principales problemas que quien suscribe se ha encontrado en su aplicación práctica. Si bien la inscripción de la afección aquí estudiada, junto a la misma

inscripción de la parcela resultante del proceso urbanizador, da lugar a que normalmente la afección sea temporalmente la primera garantía/carga que pesa sobre la finca, no siempre es así, y podemos encontrarnos con, por ejemplo, cargas hipotecarias sobre la finca anteriores a la inscripción de la afección, lo que sucedería en el caso de cargas de la finca original trasladadas a las fincas de resultado, y por tanto preexistentes a la aprobación de la reparcelación. En este sentido es interesante lo manifestado por ACEDO-RICO HENNING²⁴³ al comentar la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 18 de octubre de 2013, publicada en el BOE el 28 de octubre de 2013. Manifiesta que el principio de prioridad dentro del Registro de la Propiedad, se encuentra legislado en el artículo 17 de la Ley Hipotecaria: "*inscrito o anotado previamente en el Registro cualquier título traslativo o declarativo del dominio de los inmuebles o de los derechos reales impuestos sobre los mismos, no podrá inscribirse o anotarse ningún otro de igual o anterior fecha que se le oponga o sea incompatible, por el cual se transmita o grave la propiedad del mismo inmueble o derecho real*".

El conflicto surge cuando se plantea si al ejecutar, por ejemplo, una hipoteca se puede cancelar la afección urbanística por gastos de urbanización, inscrita con posterioridad.

Según dicho autor, en contra de lo que opina quien suscribe este trabajo, tanto en la Ley Hipotecaria (Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946),

²⁴³ ACEDO-RICO HENNING, F, "*El principio de prioridad registral en el urbanismo*", El Economista.es, Editorial Ecoprensa S.A, de 11 de marzo de 2014.

como en el Reglamento Hipotecario (Decreto de 14 de febrero de 1947), la ejecución de la hipoteca conllevará la cancelación de dicha nota de afección urbanística basándose en el principio de prioridad temporal, aunque conste que se ha iniciado el procedimiento de apremio administrativo, y que distinto habría sido si la nota de afección urbanística hubiera estado anotada con anterioridad a la inscripción de la hipoteca ejecutada. En ese caso la prioridad la tendría la nota de afección urbanística -siempre que no estuviera caducada por haber transcurrido su vigencia de siete años- y no se podría haber cancelado por motivo de la ejecución hipotecaria.

La DGRN no entró en el fondo del asunto porque entendió que la afección urbanística estaba cancelada por caducidad, aunque, según dicho autor, al amparo del artículo 236 del Reglamento Hipotecario el principio de prioridad hubiere producido efectos similares.

No podemos estar más en desacuerdo con lo manifestado, pues supone desconocer que no siempre prioridad en el tiempo es sinónimo de preferencia, y porque supone dejar simple y llanamente sin efecto el literal redactado del Artículo 19 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística, así como el artículo 126.2 RGU, que como ya hemos dicho expresa y literalmente manifiesta que:

Quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar, y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, exceptuando determinados créditos públicos.

Este precepto manifiesta el interés en asegurar el cumplimiento de las cargas urbanísticas, pues no sólo declara la afección real de los terrenos implicados, sino que declara esta afección preferente a cualquier carga que recaiga sobre los mismos, aun cuando hubiesen sido inscritas con anterioridad, alterando así el principio de prioridad registral.

En los casos en que se produce una ejecución de una hipoteca anotada con anterioridad anterior a la afección urbanística, somos conscientes de la dificultad de congeniar este precepto con el levantamiento de cargas posteriores al que se refiere el artículo 674 LEC derivado de todo procedimiento de ejecución, pues si bien la afección posterior es preferente, realmente en el caso planteado es posterior, y el artículo 674 LEC se refiere a las inscripciones y anotaciones de cargas posteriores, sin excepción. Por ello encontramos sumamente interesante la sentencia de la AP de Murcia de 18 de diciembre de 2012, manifestando que la afección no es una carga, de ahí que no le sea aplicable la literalidad del mencionado artículo 674 LEC, calificando como afección y no como carga o gravamen de la propiedad la garantía del pago de los costes de urbanización, manifestando la *“necesidad de delimitar un concepto puramente administrativo como es el*

de afección o afectación con relación a un concepto puramente civil como es el de carga o gravamen”.

Dicha preferencia se traduce en que, seguido el procedimiento de apremio o ejecución para el cobro de los gastos de urbanización devengados, la realización del bien determinará la cancelación de las cargas tanto anteriores como posteriores, y ello incluso cuando, erróneamente a mi parecer, se considere que no cabe entender retrotraída la fecha de la anotación del embargo a la fecha de la afección. El borrador de reglamento de desarrollo de la Ley de Suelo estatal abonaba esta interpretación al prever en su artículo 47.2.c) que la anotación preventiva de embargo que se practique en el procedimiento de apremio retrotraerá sus efectos a la fecha de la afección urbanística debiendo cancelarse todos los asientos, aunque fueran anteriores, si, en virtud del apremio seguido, se procediera a la enajenación forzosa de la finca (artículo 47.4).

La anterior afirmación es coherente con la previsión recogida en el artículo 19.2. del RD 1093/1997 de que los titulares de derechos reales puedan pagar la obligación urbanística del propietario incumplidor si la Administración incoara un procedimiento de apremio. Esa posibilidad solo tiene sentido si la realización del bien como consecuencia del apremio conllevara la pérdida de esos derechos reales.²⁴⁴

²⁴⁴ GÓMEZ CID, A, “*Los créditos de las juntas de compensación frente a los propietarios; naturaleza jurídica del crédito y de la afección real e implicaciones en caso de concurso del propietario deudor*”. Revista

Y en este sentido la ya mencionada sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, 379/2014, de 15 de julio de 2014 afirma *“La Ley del Suelo, el RGU y el RH establecen que “los terrenos incluidos en el ámbito de las actuaciones y los adscritos a ellas están afectados, con carácter de garantía real al cumplimiento de los deberes...; las fincas resultantes quedarán afectadas, con carácter real, al pago de la cuenta de liquidación del proyecto de reparcelación. Esta afectación será preferente a cualquier otra y a todas las hipotecas y cargas anteriores, excepto a los créditos a favor del Estado; quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del proyecto (...) por muchas que sean las hipotecas que recaigan sobre la parcela no afectan a la garantía de los costes de urbanización que le correspondan, ya que de acuerdo con el artículo 126 del RGU al que se remite el 178 estos costes quedan asegurados con garantía real preferente o cualquier otro y a todas las hipotecas y cargas anteriores (STS 9-7-1990)”*.

Me gustaría destacar la reciente Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (antigua DGRN), de fecha 4 de febrero de 2020, en un recurso que se estima revocando la calificación del registrador, en cuya interposición asesoró jurídicamente quien suscribe esta tesis, de gran trascendencia en la materia aquí estudiada, y que nítidamente y sin dejar lugar a

del Área de Derecho Mercantil de Uría Menéndez. 2011. En el mismo sentido Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo nº 32. Octubre-diciembre 2011. Registradores de Madrid.

duda alguna manifiesta: *“El registrador objeta en su nota de calificación (...) que el Ayuntamiento sólo tiene a su favor una tercería de mejor derecho, es decir, derecho a cobrar con preferencia sobre cualquier acreedor respecto del precio que resulte de la adjudicación de la finca en subasta, afirmación que también queda contradicha por el hecho de que la afección urbanística no es una mera preferencia de cobro, sino, como ha señalado la doctrina del Tribunal Supremo, véase su Sentencia de 15 de julio de 2014, una hipoteca legal, que, como tal, no sólo permite interponer tercerías de mejor derecho al cobro, sino obtener, cuando se ejecuta tal afección legal, la cancelación de las cargas registrales anteriores y posteriores, no preferentes a ella”*.

Finalmente, cabe mencionar además otro supuesto de afección legal urbanística, reservado a supuestos más esporádicos, como son los incumplimientos por parte de los propietarios de su deber de conservación de los inmuebles, lo que obliga a la Administración a ordenar a los propietarios la realización de esas obras, orden que implica la afección real del inmueble al cumplimiento de esa obligación, lo que garantiza el cobro de las mismas si finalmente es la Administración quien las ha de acabar ejecutando subsidiariamente. Es el supuesto contemplado en el artículo 15.4 del RD Legislativo 7/2015, según el cual:

La Administración competente podrá imponer, en cualquier momento, la realización de obras para el cumplimiento del deber legal de conservación, de conformidad con lo dispuesto en la legislación estatal y autonómica aplicables. El acto firme de aprobación de la orden administrativa de

ejecución que corresponda, determinará la afección real directa e inmediata, por determinación legal, del inmueble, al cumplimiento de la obligación del deber de conservación. Dicha afección real se hará constar, mediante nota marginal, en el Registro de la Propiedad, con referencia expresa a su carácter de garantía real y con el mismo régimen de preferencia y prioridad establecido para la afección real, al pago de cargas de urbanización en las actuaciones de transformación urbanística. Conforme a lo dispuesto en la normativa aplicable, en los casos de inejecución injustificada de las obras ordenadas, dentro del plazo conferido al efecto, se procederá a su realización subsidiaria por la Administración Pública competente, sustituyendo ésta al titular o titulares del inmueble o inmuebles y asumiendo la facultad de edificar o de rehabilitarlos con cargo a aquéllos, o a la aplicación de cualesquiera otras fórmulas de reacción administrativa a elección de ésta. En tales supuestos, el límite máximo del deber de conservación podrá elevarse, si así lo dispone la legislación autonómica, hasta el 75% del coste de reposición de la construcción o el edificio correspondiente. Cuando el propietario incumpla lo acordado por la Administración, una vez dictada resolución declaratoria del incumplimiento y acordada la aplicación del régimen correspondiente, la Administración actuante remitirá al Registro de la Propiedad certificación del acto o actos correspondientes para su constancia por nota al margen de la última inscripción de dominio.

2.2. Deudas a Comunidades de Regantes y reintegro de subvenciones

Incluso podemos encontrar en el ámbito de la Administración Local dos supuestos más de afección, ajenos al IBI y a las obligaciones urbanísticas, con el mismo procedimiento de exigencia y características, si bien de aplicación muy residual, como son:

a) Las deudas a las Comunidades de Regantes, cuyo cobro ejecutivo puede ser encomendado a una Administración Local:

Los usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades de usuarios, que se denominarán comunidades de regantes cuando el destino dado a las aguas fuese principalmente el riego.

En cuanto a la naturaleza y régimen jurídico de las comunidades de regantes, el artículo 82 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (TRLA) establece que tienen el carácter de corporaciones de derecho público adscritas al correspondiente Organismo de cuenca o Confederación Hidrográfica.

Por su parte, el artículo 83.4 TRLA reconoce, dentro de las facultades de dichas comunidades, la de exigir ciertas deudas a la comunidad a través de la vía de apremio, como son por gasto de conservación, limpieza o mejoras, así como cualquier otra motivada por la administración y distribución de aguas, al igual que para deudas que provengan de multas e indemnizaciones impuestas por los tribunales y jurados de riego²⁴⁵:

Artículo 83. Facultades de las comunidades de usuarios.

1. Las comunidades de usuarios podrán ejecutar por sí mismas y con cargo al usuario, los acuerdos incumplidos que impongan una obligación de

²⁴⁵ Y así lo ha reconocido la Dirección General de Tributos en reciente consulta vinculante V0498-18, de 22 de febrero de 2018.

hacer. El coste de la ejecución subsidiaria será exigible por la vía administrativa de apremio. Quedarán exceptuadas del régimen anterior aquellas obligaciones que revistan un carácter personalísimo.

2. Las comunidades de usuarios serán beneficiarias de la expropiación forzosa y de la imposición de las servidumbres que exijan sus aprovechamientos y el cumplimiento de sus fines.

3. Las comunidades de usuarios vendrán obligadas a realizar las obras e instalaciones que la Administración les ordene, a fin de evitar el mal uso del agua o el deterioro del dominio público hidráulico, pudiendo el Organismo de cuenca competente suspender la utilización del agua hasta que aquéllas se realicen.

4. Las deudas a la comunidad de usuarios por gasto de conservación, limpieza o mejoras, así como cualquier otra motivada por la administración y distribución de las aguas, gravarán la finca o industria en cuyo favor se realizaron, pudiendo la comunidad de usuarios exigir su importe por la vía administrativa de apremio, y prohibir el uso del agua mientras no se satisfagan, aun cuando la finca o industria hubiese cambiado de dueño. El mismo criterio se seguirá cuando la deuda provenga de multas e indemnizaciones impuestas por los tribunales o jurados de riego.

Las comunidades de regantes pueden, por tanto, llevar a cabo la ejecución forzosa de sus acuerdos en virtud de los cuales hubiera de satisfacerse por los comuneros una cantidad líquida a través del procedimiento de apremio sobre el patrimonio de los obligados al pago, siempre y cuando se circunscriban a gastos de conservación, limpieza o mejoras, así como cualquier otra motivada por la

administración y distribución de las aguas, contando para ello con el instituto de la afección de la finca beneficiada por la utilización del agua.

En este sentido la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), en su artículo 31.4 establece que

En el supuesto de adquisición, construcción, rehabilitación y mejora de bienes inventariables, se seguirán las siguientes reglas:

a) Las bases reguladoras fijarán el período durante el cual el beneficiario deberá destinar los bienes al fin concreto para el que se concedió la subvención, que no podrá ser inferior a cinco años en caso de bienes inscribibles en un registro público, ni a dos años para el resto de bienes.

En el caso de bienes inscribibles en un registro público, deberá hacerse constar en la escritura esta circunstancia, así como el importe de la subvención concedida, debiendo ser objeto estos extremos de inscripción en el registro público correspondiente.

b) El incumplimiento de la obligación de destino referida en el párrafo anterior, que se producirá en todo caso con la enajenación o el gravamen del bien, será causa de reintegro, en los términos establecidos en el capítulo II del título II de esta ley, quedando el bien afecto al pago del reintegro cualquiera que sea su poseedor, salvo que 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 caso de bienes muebles no inscribibles.

En este sentido es clarificadora la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008, considerando correctos los fundamentos de la sentencia de instancia que transcribe: “*En relación con el derecho que ostenta la Administración para dirigirse*

contra la actora en virtud de la garantía que grava la finca de su propiedad la Sentencia de instancia afirma:

"CUARTO.- En virtud de lo que antecede, es claro que la mencionada anotación de afección constituye un derecho real a favor del Estado sobre la finca a que se refiere, ejecutable en caso de incumplimiento de las condiciones establecidas en su día para la concesión de la subvención, cual es el caso presente, en que se acordó declarar la caducidad del expediente de concesión por acuerdo del Consejo de Ministros de 2 de septiembre de 1994; siendo tal derecho independiente de quien sea el titular del bien inmueble afectado, y constitutivo de título suficiente para exigir del mismo, aunque fuese persona distinta del beneficiario de la subvención²⁴⁶, la cantidad correspondiente al reintegro de ésta y sus intereses de demora, todo ello de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento General de Recaudación, cuyo art. 111, sobre ejecución de garantías, en cuanto ahora interesa, es del siguiente tenor literal:

"1. Si la deuda estuviera garantizada, se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía, lo que se realizará en todo caso por los órganos de recaudación competentes y por el procedimiento administrativo de apremio...

...4. Si la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona distinta del deudor, se le comunicará a la misma el impago de la deuda garantizada, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el art. 108 de este Reglamento, ponga dichos bienes o derechos a disposición

²⁴⁶ El subrayado es mío.

del órgano de recaudación, salvo que pague la deuda. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido el pago, se procederá a enajenarlos como en el apartado anterior."

QUINTO. Y habiendo así actuado la Administración demandada, no cabe sino confirmar las resoluciones impugnadas como ajustadas a derecho, sin que a ello obste que la recurrente sea tercero hipotecario, pues cuando adquirió la finca afectada se encontraba ya gravada con las referidas notas marginales, no pudiendo por tanto invocar el desconocimiento de las mismas, ni el principio de inoponibilidad registral (arts. 606 del Código Civil, y 32, 313 y 225 de la Ley Hipotecaria) con fundamento razonable; constando en autos, como antes se dijo, certificación de la Registradora de la Propiedad de Tordesillas de 20 de octubre de 2004, según la cual la historia registral de la repetida finca núm. 16.042 refleja que la misma se encuentra gravada con las cargas antes descritas, vigentes al día de tal fecha. [...]"

2.3. Responsabilidad y cuotas de conservación

Como ya hemos dicho antes, uno de los tipos de entidades urbanísticas colaboradoras (EUC) son las entidades de conservación. Así según el art. 24.2.c RGU encontramos los siguientes tipos de entidades urbanísticas colaboradoras: las juntas de compensación; las asociaciones administrativas de propietarios en el sistema de cooperación; y, por último, las entidades de conservación.

La naturaleza jurídica administrativa de estas entidades (art. 26 RGU) ya ha sido comentada, siendo común a todas las EUC. Por lo que a las entidades de conservación se refiere, los artículos 67 y 68 RGU establecen:

Artículo 67

La conservación de las obras de urbanización y el mantenimiento de las dotaciones e instalaciones de los servicios públicos serán de cargo de la Administración actuante, una vez que se haya efectuado la cesión de aquéllas.

Artículo 68

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, quedarán sujetos los propietarios de los terrenos comprendidos en el polígono o unidad de actuación a dicha obligación, cuando así se imponga por el Plan de Ordenación o por las bases de un programa de actuación urbanística o resulte expresamente de disposiciones legales.

2. En el supuesto del número anterior, los propietarios habrán de integrarse en una Entidad de conservación.

En el mismo sentido se pronuncia la normativa autonómica aplicable.

Así pues, los poderes-deberes atribuidos a determinados propietarios para el desarrollo de estas funciones públicas de conservación, han de ser ejercidas, no de cualquier modo, sino integrándose en la mayoría de los casos, pero no en todos como ya hemos dicho, en una entidad de conservación.

Y lo que a efectos de este estudio nos interesa es que los Ayuntamientos, en su condición de titulares de los terrenos de dominio público, obras, dotaciones e instalaciones de cesión obligatoria, pueden exigir por la vía de apremio las cuotas de conservación que se adeuden a la entidad de conservación. En este sentido el artículo 70 RGU establece que:

1. Cualquiera que fuese el sujeto a quien corresponda la obligación de mantenimiento a que se refieren los artículos precedentes, el Ayuntamiento o Administración actuante, en su condición de titular de los terrenos de dominio público, obras, dotaciones e instalaciones objeto de cesión obligatoria, podrá exigir por la vía de apremio las cuotas que se adeuden, ya sea de oficio, ya a instancia, en su caso, de la Entidad urbanística colaboradora.

2. El importe de la cuota será entregado por el Ayuntamiento o Administración actuante a la Entidad encargada de la conservación, cuando dicha obligación no corresponda a la Administración.

Como afirma ROMERO HERNÁNDEZ²⁴⁷, este cobro resuelve múltiples problemas de las antiguas comunidades de propietarios de las urbanizaciones, que tenían que recurrir a un lento procedimiento ordinario para cobrar sus cuotas, y puede hacerse tanto de oficio por la propia Administración, como a instancia de parte. En estos casos la utilización del procedimiento de apremio por parte de una Administración supone el cumplimiento del primer requisito para poder hablar de la posible aplicación en estos casos del instituto objeto de esta tesis.

Pero antes de seguir avanzando debemos preguntarnos si todo aquello que ponen al cobro las entidades de conservación debe ser calificado como de cuota urbanística de conservación, y por ello si la deuda puede ser apremiable por un

²⁴⁷ ROMERO HERNÁNDEZ, F. *Las Entidades Urbanísticas Colaboradoras de Conservación*, Editorial Montecorvo, S.A, Madrid 1987, página 118.

Ayuntamiento. La respuesta es que no todo, sólo aquellos conceptos que respondan a lo que debe entenderse por conservación de la urbanización, incluidos los gastos de administración y gestión, pero no aquellos otros que exceden de dicha conservación como serían transporte, vigilancia y otros servicios accesorios establecidos voluntariamente por la entidad urbanística. En principio parece claro que se trata de costear tanto los gastos de material como de personal necesarios para el funcionamiento de los servicios y la ejecución de las reparaciones, ya sean ordinarias o extraordinarias, de obras e instalaciones.

De ellos se deduce que en aquellos casos en que la actividad a llevar a cabo exceda de una simple reparación propia del mantenimiento, y por su envergadura estemos ante una sustitución tan importante que suponga un primer establecimiento, hemos de entender que no estaría incluida en el deber de conservación impuesto al propietario y, por tanto, no podría ser objeto de financiación a través de cuotas de conservación.

En este sentido, cuando una entidad de conservación se vea en la tesitura de tener que realizar obras de urbanización, las normas autonómicas suelen contemplar este supuesto, transformando la entidad de conservación en Junta de Compensación y dando lugar a la exigencia de cuotas de urbanización a través de una reparcelación económica (reparcelación que da lugar a una asignación de gastos a pagar, sin la creación de nuevas parcelas resultantes como ocurre en las reparcelaciones ordinarias), no cuotas de conservación. Como ejemplo, la Disposición Transitoria decimotercera del Decreto Legislativo 1/2010, de 3 de

agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Urbanismo de Cataluña, en su punto 5 establece que:

En los ámbitos de actuación urbanística en que, en el momento de la entrada en vigor de esta ley, concurren las circunstancias de tener que ejecutar obras de urbanización o bien de haberlas adecuarse a la normativa sectorial vigente y de estar la Junta de conservación inscrita en el Registro de Entidades Urbanísticas colaboradoras de la Dirección General de Urbanismo, dicha junta, en el plazo de cinco años, puede formular un proyecto de reparcelación económica simultáneamente a la modificación de los estatutos, de tal manera que la Junta pase a ser de compensación y de conservación y su objeto y sus facultades comprendan también la ejecución o la adecuación de las obras de urbanización, hasta la entrega reglamentaria de estas obras.

Disposición transitoria que es un desarrollo de lo establecido en su el artículo 42.2 Decreto Legislativo 1/2010, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña, según el cual:

Los propietarios o propietarias de suelo urbano consolidado deben terminar o completar a su cargo la urbanización necesaria para que los terrenos alcancen la condición de solar, bajo el principio del reparto equitativo de las cargas y los beneficios urbanísticos, y han de edificar los solares resultantes en los plazos y de acuerdo con las determinaciones que hayan fijado el planeamiento urbanístico o el programa de actuación urbanística municipal.

Esta transformación entre tipos de entidades urbanística de colaboración, pero en sentido inverso, también lo prevé el Decreto 305/2006 por el que se aprueba el reglamento de la Ley de urbanismo de Cataluña, y así su artículo 204 establece:

Artículo 204. Transformación de las juntas de compensación y de las asociaciones administrativas de cooperación en juntas de conservación

204.1 Las juntas de compensación y las asociaciones administrativas de cooperación se pueden transformar en juntas de conservación, previa tramitación de la adaptación de los estatutos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 113.2 de la Ley de urbanismo, y hay la modificación, mediante un documento público, del acuerdo de constitución, que debe aprobarse según lo previsto en el artículo 113.4 de la Ley mencionada.

204.2 Si los estatutos ya prevén la transformación de la entidad en otra de conservación, una vez recibidas las obras de urbanización por el ayuntamiento, la transformación se produce automáticamente. A estos efectos, la administración actuante tiene que enviar una copia del acta de recepción de las obras y una certificación acreditativa de que se han cumplido los requisitos de transformación previstos en los estatutos, en su caso, en el Registro de entidades urbanísticas colaboradoras para la inscripción de la transformación de la junta de compensación o asociación administrativa de cooperación en entidad de conservación.

La obligación de mantener o conservar implica la obligación para los miembros de la Entidad de Conservación de pagar las cuotas que se aprueben. A estos efectos la Entidad de Conservación debe confeccionar anualmente un presupuesto, en cuya partida de gastos se contendrán todos aquellos que se prevean para llevar a cabo el mantenimiento, reparaciones, consumo de las instalaciones, medios materiales y personales para que la urbanización y las dotaciones y servicios públicos estén en perfectas condiciones de uso, así como aquellos necesarios para el propio funcionamiento de la Entidad, y en la partida de ingresos se integrarán las cuotas de participación de los miembros. La

determinación de las cuotas a sufragar por cada uno de los sujetos integrantes de la Entidad de Conservación se llevará a cabo de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 RGU, o normativa autonómica aplicable, según el cual:

1. La participación de los propietarios en la obligación de conservación y mantenimiento de las obras de urbanización, dotaciones e instalaciones de los servicios públicos, cuando no esté a cargo de la Administración actuante, se determinará en función de la participación que tuviesen fijada en la Junta de Compensación, en el proyecto de reparcelación o, en su caso, en la que se hubiere fijado en la Entidad de conservación.
2. Si sobre las parcelas se hubiesen constituido regímenes de propiedad horizontal, la contribución de los propietarios en la referida obligación de conservación y mantenimiento se determinará por la cuota de participación con relación al total del valor del inmueble que tenga asignada en cada comunidad.

Una vez aprobadas las cuotas de conservación, de acuerdo con el procedimiento señalado anteriormente, serán notificadas para su pago en período voluntario. Si las cuotas no han sido pagadas en periodo voluntario podrán exigirse por la vía de apremio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 RGU.

A tal fin la Entidad de Conservación habrá de solicitar del Ayuntamiento correspondiente la exacción de las cuotas por la vía de apremio y, una vez recaudadas éstas, el Ayuntamiento habrá de entregar a la Entidad las cantidades obtenidas, previo descuento de la correspondiente tasa como premio de cobro

por el servicio prestado, que suele ser el importe del propio recargo de apremio, previa y convenientemente fijado en sus ordenanzas fiscales.

En este sentido es interesante lo que prevé el artículo 63.4 LGT, válido tanto para las cuotas de urbanización de una Junta de Compensación cobradas en ejecutiva, como para las cuotas de conservación de una Entidad de Conservación cobradas de igual forma, cuando el deudor por tales conceptos también lo sea por otras deudas públicas propias del Ayuntamiento:

Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades de derecho público dependientes de la misma, tendrán preferencia para su cobro las primeras, teniendo en consideración lo dispuesto en la sección 5.^a de este capítulo.

En cuanto a la duración de la obligación de conservar, las vigentes normas autonómicas recogen límites temporales, haciendo suyos los pronunciamientos hechos al respecto por el Tribunal Supremo²⁴⁸. Posteriormente el Tribunal Supremo, cuando algunas normativas autonómicas ya preveían un límite temporal, en sentencia de 24-6-1997 afirmó *“La sentencia de instancia estima aplicables a la entidad urbanística recurrente la disposición transitoria séptima apartado tercero de las Disposiciones Legales vigentes en Cataluña aprobadas por Decreto Legislativo 1/1990, de 12 julio, textos que contemplan para las entidades urbanísticas de conservación un plazo*

²⁴⁸ Sentencias del TS de 5-2-1985 y 29-11-1993.

máximo de mantenimiento de la urbanización de cinco años, y, en consecuencia, estima la petición subsidiaria formulada en la demanda del recurso.

Frente a esta sentencia interpone recurso de apelación el Ayuntamiento de Calonge, quien mantiene que del texto del artículo 53.2, e) del TRLS y de los artículos 24.2, e) y 25 del Reglamento de Gestión Urbanística se deduce la procedencia de la Norma Estatutaria que contempla la existencia de una entidad urbanística sin límite temporal. En consecuencia, y amparándose en la Sentencia de esta Sala de 14 marzo 1989, considera procedente la estimación del recurso de apelación.

De lo descrito se deduce que el problema litigioso se reduce a decidir si la Entidad Urbanística de Conservación recurrente debe tener una duración temporal limitada, máximo de cinco años, como sostiene la entidad actora, o, por el contrario, y como mantiene el Ayuntamiento de Calonge, tal duración no tiene límite temporal.

Para la resolución de la cuestión controvertida es necesario establecer unos criterios básicos que sirvan de punto de partida para la solución que finalmente se adopte. Estos son: a) Que el principio general en materia de conservación de la urbanización viene proclamado en el artículo 67 del Reglamento de Gestión. En dicho precepto se establece: «La conservación de las obras de urbanización y el mantenimiento de las dotaciones e instalaciones de los servicios públicos serán de cargo de la Administración actuante, una vez que se haya efectuado la cesión de aquéllas». De donde se deduce que la obligación de conservación a cargo de los propietarios tiene un límite temporal que se fija en el momento de la «cesión a la Administración de las obras de urbanización». b) Excepcionalmente, y en los supuestos comprendidos en el artículo 25.3 del Reglamento de Gestión, en concordancia con el artículo 68 del mismo Texto Legal

es posible que no cese dicha obligación para los propietarios cuando se den los supuestos legales que dichos preceptos contemplan «... cuando así se imponga por el Plan de ordenación o por las bases de un programa de actuación urbanística o resulte expresamente de disposiciones legales».

c) Inicialmente, las obras a conservar tienen su origen en un Plan Parcial de 1979, en el que no se exigieron o no se cumplieron las prescripciones previstas en el artículo 53.2, a) del TRLS.

d) La Ley del Parlamento de Cataluña 9/1981 sobre Protección de la Legalidad Urbanística establece un plazo máximo de 5 años durante el que es exigible a los propietarios la obligación de conservar la urbanización. e) El Plan General de Calonge de 1986 asume el Plan Parcial «Mas Pere» de 1979 y ordena la construcción de Entidades Urbanísticas de Conservación (nada se dice o se ha aportado a los autos que acredite que en dicho Plan se prevea la duración temporal ilimitada de dichas entidades).

De todo lo dicho se deduce que si el principio general es el de que el deber de conservación a cargo de los propietarios es de duración limitada y que el Decreto Legislativo 1/1990 de Cataluña lo fija (como máximo) en cinco años, y si no se ha acreditado que concurra ninguno de los supuestos legales que admiten la duración ilimitada de dicha obligación de los propietarios (imposición del Plan de ordenación, bases de programa de actuación urbanística o disposición legal que así lo establezca), es evidente que el recurso de apelación debe ser desestimado”.

Actualmente las normas autonómicas en su mayoría contemplan este límite temporal. Así el Decreto Legislativo 1/2010, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña establece:

Autorización para regular la obligación de conservación de la urbanización, el régimen de las entidades urbanísticas colaboradoras y el estatuto

urbanístico de las urbanizaciones privadas y de los complejos inmobiliarios privados

Se autoriza al Gobierno para regular por decreto las condiciones, los requisitos y los plazos bajo el cumplimiento el planeamiento urbanístico puede imponer a las personas propietarias la obligación de conservar las obras y las instalaciones de urbanización ejecutadas, más allá de la recepción definitiva de estas por la administración o, en su caso, para determinar directamente, para todo el territorio de Cataluña o para una parte de este. Mientras no se apruebe dicha regulación, el planeamiento puede establecer esta obligación, por razones justificadas de desproporción entre los costes y los tributos, hasta que el ámbito llegue a tener consolidada la edificación en dos terceras partes y, en cualquier caso, como máximo durante cinco años a partir de la recepción, total o parcial, de las obras de urbanización.

Y el artículo 68.7 Decreto 305/2006 por el que se aprueba el reglamento de la Ley de urbanismo de Cataluña, dispone:

Respecto a los sectores de planeamiento derivado ya los polígonos de actuación urbanística en suelo urbano no consolidado, también corresponde al plan de ordenación urbanística municipal, en su caso, imponer a las personas propietarias la obligación de conservar las obras de urbanización, agrupadas legalmente como junta de conservación. El plan puede imponer esta obligación por razones justificadas de desproporción entre los costes y los tributos, derivada del carácter extensivo de la urbanización o de otras circunstancias que concurran, y hasta que el ámbito no llegue a tener consolidada la edificación en dos terceras partes. A estos efectos, el plan puede establecer un plazo inicial máximo de cinco años a partir de la recepción total o parcial de las obras de urbanización, plazo que únicamente será prorrogable, por acuerdo municipal, por un período máximo de cinco

años más, si a su finalización no se ha alcanzado el grado de consolidación de la edificación indicado.

En este sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), núm. 99/2002 de 1 febrero establece *“Asimismo, en la citada resolución -unida a los autos- se sostiene que el Decreto Legislativo 1/90, de 12 de julio, que aprobó el Texto Refundido de las normas urbanísticas vigentes en Cataluña, permite en su Disposición Transitoria Séptima que el Ayuntamiento imponga la obligación de conservar a los propietarios, por un plazo máximo de cinco años, cuando el interés público los demande y concurren los requisitos de la Ley 9/81, el primero de los cuales, que existan obras incompletas conforme al Proyecto de Urbanización y, el segundo, que se produzca un desequilibrio entre tributos y costes; y, como tales circunstancias no existen, y la Entidad de Conservación se inscribió en 1.982, y el Ayuntamiento recepcionó los servicios el 11 de Junio de 1.996, desde ese momento pasó la íntegra obligación de conservar y mantener los servicios de la urbanización "Can Guitar Vell", sin que proceda delegación alguna para que dicha Entidad prolongue su vigencia celebrando Asambleas y liquidando cuotas en absoluto amparadas por el ordenamiento jurídico”*.

Mantener con carácter indefinido la obligación de conservar la urbanización por parte de los propietarios, sería perpetuar un trato obligacional distinto para los residentes en un mismo municipio, puesto que, mientras un grupo de ciudadanos habría de hacer frente, exclusivamente, al pago de sus impuestos, otro grupo, el de los propietarios incluidos en una Entidad de Conservación,

además de pagar esos mismos impuestos, deberían satisfacer también las cuotas que la Entidad aprobara.

En cuanto a las cuotas derivadas de ese deber de conservación, es llamativa la ausencia de un régimen legal que garantice el pago de las cuotas de conservación pendientes en caso de transmisión de los inmuebles, aunque no lo es tanto si vemos que la propia introducción de las cuotas de conservación en nuestro ordenamiento jurídico se ha producido a través de una norma reglamentaria, el RGU, aunque para otros las cuotas de conservación tienen cabida en las alusiones genéricas al deber de conservación contenido en las leyes urbanísticas.

Así pues, encontramos garantías de rango reglamentario, como el artículo 28 del RGU:

La transmisión de la titularidad que determine la pertenencia a cualquiera de los tipos de Entidades urbanísticas colaboradoras llevará consigo la subrogación en los derechos y obligaciones del causante, entendiéndose incorporado el adquirente a la Entidad a partir del momento de la transmisión.

También encontramos el anteriormente transcrito artículo 194 del Decreto 305/2006, que aprueba el Reglamento parcial de Ley de Urbanismo de Cataluña, pero que ante la ausencia de norma de rango legal al respecto que regule la afección del inmueble a las cuotas de conservación pendientes de pago, más de uno podría considerar que estamos ante un supuesto de extralimitación reglamentaria, aunque se podría afirmar que dicha subrogación del adquirente

en las obligaciones en concepto de cuotas de conservación pendientes en caso de transmisión de los inmuebles, puede encajarse legalmente en el antes expuesto artículo 27 TRLS15, el cual no ha de limitarse sólo a las cuotas de urbanización, sino que debe extender su eficacia a todo deber urbanístico, entre ellos el deber de pagar las cuotas de conservación, si bien, como hemos dicho, una cosa es el principio de subrogación, que nos ayuda a determinar el obligado al pago en caso de transmisiones durante el proceso urbanizador, y otra cosa es la afección legal, que además es una garantía real privilegiada en caso de transmisiones durante o después del proceso urbanizador.

Otra posible interpretación para evitar la extralimitación reglamentaria es considerar que el artículo 28 RGU se refiere a una subrogación a partir del momento de la transmisión pero que no afecta a situaciones anteriores, sino a obligaciones que se generen a partir de ese momento. Esta interpretación ha dado lugar a que muchas veces no se hayan exigido al nuevo propietario las cuotas de conservación impagadas dejadas por el anterior.

Esta interpretación, derivada de considerar que no había autorización legal para exigir al nuevo propietario las cuotas de conservación que dejó pendientes el anterior propietario, se ve reforzada por la falta de anotación registral de la afección, a diferencia de lo que ocurre normalmente con las cuotas de urbanización, y, en consecuencia, por la falta de conocimiento por parte del adquirente de las deudas del causante.

Ningún problema de legalidad de los planteados ha visto el profesor LÓPEZ LIDOY²⁴⁹ para que al nuevo titular, en base al artículo 28 RGU, se le exijan las cuotas de conservación impagadas del anterior titular, aunque la prudencia ha hecho que muchas Administraciones y entidades urbanísticas hayan optado por, como se ha dicho, no exigir al nuevo propietario las cuotas de conservación impagadas debidas por el anterior.

No obstante, el panorama ha cambiado ante la aparición de normas reglamentarias autonómicas, que, si bien no han corregido el problema de legalidad mencionado, sí han acabado con alguno de los inconvenientes manifestados, como era el de la falta de conocimiento por parte del adquirente de las deudas del causante, y que han animado a Administraciones y entidades colaboradoras a exigir a los nuevos titulares las cuotas de conservación impagadas dejadas por los anteriores propietarios. Así, el artículo 194 del Decreto 305/2006, que aprueba el Reglamento parcial de la Ley de urbanismo de Cataluña, establece:

La transmisión de la titularidad que fundamente la pertenencia a cualquiera de las entidades urbanísticas colaboradoras (entre las que, obviamente, se encuentra las entidades urbanísticas de conservación, o juntas de conservación según la normativa urbanística catalana) implicará la subrogación en los derechos y obligaciones del causante, y se entenderá que el adquirente se incorpora a dicha entidad desde el momento de la transmisión sustituyendo a su causante.

²⁴⁹ LÓPEZ LIDOY, A, *El régimen tributario de las entidades de conservación urbanística*, Thompson Aranzadi 2003, pág. 95 y siguientes.

Y a estos efectos dicha norma exige que en la escritura pública de enajenación el transmitente debe manifestar de modo expreso que se encuentra al corriente del pago de las cuotas aprobadas y notificadas por la entidad, tanto ordinarias como extraordinarias, que hayan vencido, o bien ha de expresar las que debe, y tiene que acreditarlo aportando en el acto de formalización de la escritura una certificación sobre el estado de deudas con la comunidad coincidente con su declaración, excepto en el caso de que haya sido expresamente exonerado de esta obligación por el adquirente.

Si bien con esta salvedad en la escritura de transmisión ha quedado resuelto el problema derivado de la falta de conocimiento de la deuda en concepto de cuotas de conservación por parte del adquirente, que derivaba la falta de constancia registral de afección legal alguna como contrariamente ocurre con las cuotas de urbanización, podemos decir que sigue habiendo extralimitación reglamentaria para entender que este tipo de preceptos autorizan para exigir al nuevo propietario las cuotas de conservación debidas por el anterior, pues este precepto va bastante más allá de la previsión antes transcrita del artículo 27 del TRLS15, ya que éste regula la subrogación de los nuevos propietarios en los deberes urbanísticos del anterior, pero su apartado dos dispone:

En las enajenaciones de terrenos, debe hacerse constar en el correspondiente título:

b) Los deberes legales y las obligaciones pendientes de cumplir, cuando los terrenos estén sujetos a una de las actuaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 7.

Y viendo a qué supuestos se refiere el apartado 1 del artículo 7, podemos comprobar que para nada se refiere a actuaciones de conservación, sino a actuaciones de nueva urbanización, reforma, renovación o dotación.

Según el criterio del profesor LASO MARTÍNEZ²⁵⁰, el cual compartimos plenamente, *“en comparación con la Ley de Propiedad Horizontal (LPH), ésta proporciona unas garantías de afección a los bienes transmitidos en relación al pago de la anualidad corriente y la última vencida y no satisfecha²⁵¹, cosa que no ocurre con las cuotas de conservación. Al no estar prevista en la ley su garantía, ni siquiera la constancia registral de la obligación de conservar sirve para garantizar la derivación de las cuotas impagadas. La insuficiencia normativa es evidente, porque aunque procede de la Ley la imposición de la conservación, y teniendo en cuenta que se trata de obligaciones de tracto continuado, el funcionamiento perfectamente ortodoxo, en términos generales, quiebra clamorosamente al faltar la cobertura legal cuando se da aquel supuesto. La cobertura no puede darse por vía reglamentaria ya que se precisa que proceda de una norma del mayor rango, además propia*

²⁵⁰ LASO MARTÍNEZ, JL, *Afecciones registrales. Aplicaciones tributarias y urbanísticas*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2005, pág. 181.

²⁵¹ La actual redacción del artículo 9 LPH extiende la afección a la anualidad corriente y a los tres años anteriores a la transmisión, sin perjuicio de Comunidades Autónomas con regulación propia, como en Cataluña, cuyo Código Civil extiende la afección al año en curso y a los cuatro años anteriores a la transmisión (art. 553.5).

del Estado porque la preferencia que pudiera darse, en cuanto entraría en conflicto con el sistema general de garantías sobre los bienes inmuebles, requiere la salvaguarda del título competencial del Estado. Si no es bastante una preferencia dispuesta por vía de reglamento, es evidente que tampoco puede servir que se creara en los estatutos reguladores de la Entidad, pues una previsión de este género no sólo entraría en colisión con el régimen de preferencias de otras leyes, como por ejemplo la LPH, sino que sería equivalente a crear una hipoteca tácita en contra de la clandestinidad prohibida y el principio de legalidad.”

No obstante, como hemos dicho, ésta no es una posición unánime y así el profesor BLÁZQUEZ GODOY²⁵² afirma que el artículo 28 RGU, es taxativo a la hora de establecer la subrogación. Según dicho autor, estamos ante una carga “*propter rem*”, pero si bien la responsabilidad se vincula al terreno, jurídicamente se articula en la figura de su titular, es decir, no se trata (a diferencia de las cuotas de urbanización) de una garantía real sino de una garantía personal donde el vínculo es la propiedad”, ante lo cual podemos decir que no estamos ante una caso de afección de inmuebles sino de responsabilidad subsidiaria, aunque con la actual calificación tributaria que se hace del adquirente de bienes afectos como responsable (art. 43.1.d LGT), es mejor decir que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria distinto al de la adquisición de bienes afectos, siendo el procedimiento de ejecución de ambos el mismo, pero con la particularidad que de la deuda derivada no responde sólo la finca, como en el caso de las cuotas

²⁵² LÓPEZ LIDOY, A, op. cit., pág. 98.

de urbanización, sino el total patrimonio del deudor, pero por contra este crédito no goza de la preferencia de la que sí disfrutaban las cuotas de urbanización, tal y como se ha comentado.

Por ello el tratamiento de las cuotas de conservación no es sólo diferente al tratamiento que tienen las cuotas de urbanización en este aspecto, sino también es diferente al tratamiento que tienen las cuotas de la comunidad de vecinos (el artículo 9.c de la LPH advierte que el adquirente, si bien con las limitaciones temporales allá previstas, *“responde con el propio inmueble adquirido de las cantidades adeudadas a la comunidad”* y que *“el piso o local estará legalmente afecto al cumplimiento de esta obligación”*).

Así pues, según este último sector doctrinal mencionado, nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, si bien la doctrina duda de si es un supuesto de responsabilidad subsidiaria por adquisición de bienes afectos (art. 43.1.d LGT), o ante un nuevo supuesto de responsabilidad exigido por la normativa urbanística (art. 43.3 LGT), y que al amparo de lo establecido en el artículo 41.2 LGT (*“Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”*), se trataría de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, de ahí que lo dicho hasta ahora sobre la exigencia de agotar el procedimiento de cobro con el deudor, la declaración de fallido, el acto de derivación, la exigencia de la deuda en periodo voluntario, el poder exigir todos aquellos ejercicios no prescritos para con el deudor principal, y el derecho de reembolso del responsable frente al deudor principal, es propio de las deudas de IBI, las cuotas

de urbanización, y las cuotas de conservación, con la diferencia de que la acción de cobro se limita al bien transmitido en el IBI y en las cuotas de urbanización (sin perjuicio de lo ya comentado sobre la posibilidad de solicitar que el cobro de realice sobre otro bien, o en casos de falta de proporcionalidad), y sin embargo se extendería sobre todo el patrimonio del responsable en el caso de cuotas de conservación, y gozando de la ya expuesta preferencia sobre el resto de cargas aunque sean anteriores en el caso de las cuotas de urbanización (si la afección se inscribe en el Registro de la Propiedad) , pero no en el caso del IBI ni en el caso de las cuotas de conservación, sin perjuicio de la mencionada posibilidad de ejecutar en el IBI la hipoteca legal tácita en relación al año de la transmisión y al anterior, la cual sí goza de preferencia incluso sobre cargas anteriores. Además, en relación a lo antes expuesto sobre la innecesariedad de declarar fallidos a los posibles adquirentes intermedios, si en relación a las cuotas de conservación no estamos ante una garantía real, sino ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, ello daría lugar a que esta característica propia de la afección de bienes no sería aplicable a las cuotas de conservación, pues como bien expuso la antes analizada la sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 24 de enero de 2004 (ponente Excmo. Sr D. Pascual Sala Sánchez), correspondiente al recurso de casación en interés de ley 69/2002 que quien suscribe había interpuesto como abogado, tras la declaración de fallido del deudor primario, la finca queda afecta al pago de dicha deuda, esté en poder de quien esté, ya sea el adquirente del

deudor originario o posteriores adquirentes, pues de una garantía real se trata, y como tal, proyecta su eficacia sobre el bien, de tal manera que bajo ningún concepto podría proyectar su eficacia sobre unos adquirentes (los intermedios) que en la fecha de declaración de fallido del deudor principal ya no tienen vinculación alguna en relación al inmueble objeto de la deuda tributaria pendiente. Pero ello ya no es así para las cuotas de conservación si se opina que en este caso no estamos a un supuesto de garantía real. Como ya hemos dicho, de todos los criterios de interpretación normativa recogidos en el artículo 3 de nuestro Código Civil, como ya decían tanto el profesor TARELLO²⁵³ como el profesor DE CASTRO²⁵⁴, no puede decirse que se excluye el criterio de interpretación regido por el sentido común y que prohíbe los resultados absurdos, imponiéndose éste sobre los demás criterios, y a un resultado absurdo se llega si se exige en los casos de IBI y cuotas de urbanización, es decir, en los casos de garantías reales, que en los supuestos de varios cambios de titularidad, una vez declarado fallido al deudor originario para que actúe la afección se deba también declarar fallidos a todos los titulares que hayan existido entre el deudor originario y el actual titular, pues, una vez declarado fallido al deudor originario, en relación al adquirente intermedio del inmueble, el cual ya no es titular del mismo, la Administración no ostenta poder alguno para exigirle las deudas del

²⁵³ TARELLO, G.: “Il problema dell’interpretazione: una formulazione ambigua”, en *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, vol.XLIII, 1966, pág.349. “*resultan perfectamente aplicables las reglas de la lógica formal que prescriben la contradicción y los resultados absurdos*”.

²⁵⁴ DE CASTRO y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984, pág.446

deudor originario, pues su “poder” se limita a esa garantía real que afecta al inmueble el cual ya no detenta, de tal manera que si se exige la declaración de fallido de esos adquirentes intermedios, esa declaración de fallido significaría que se desconoce la existencia de bienes de ese adquirente intermedio para su posible embargo por unas deudas de las cuales no tiene que responder, es decir, se le tiene que iniciar un expediente de apremio por unas deudas que les son completamente ajenas, pues ni es el deudor originario de las mismas, ni detenta el inmueble objeto del derecho de afección, ni su patrimonio puede ser objeto de intromisión alguna por parte de la Administración en relación a esas deudas de otro contribuyente. En su caso, hubiera respondido la finca que en su día adquirió, pero como ya la transmitió con nada debe responder de esas deudas del deudor originario. Ahí es cuando se produce el absurdo, pues se exige una declaración de fallido, lo cual conlleva el inicio y seguimiento de todos los trámites de recaudación ejecutiva, en relación a una persona que nada tiene que ver con la deuda reclamada, y si algún bien objeto de embargo se le hallase, tampoco podría ser embargado, pues no tiene obligación alguna de responder de esa deuda con su patrimonio, solamente hubiera respondido de ella el inmueble objeto de la misma, y éste, ya no se halla en su poder. Es decir, estaríamos ante el inicio de un expediente de recaudación ejecutiva destinado a que nada se embargue si algo se encuentra, pues no hay deuda a nombre de ese adquirente intermedio, ni detenta el inmueble afectado por la garantía real, pero, además, si algún bien embargable se le encontrase, no se le podría declarar

fallido, y por tanto no podría seguirse el procedimiento de declaración de afección. Pero ese absurdo no ocurre en el caso de las cuotas de conservación si se considera que estamos ante caso de responsabilidad subsidiaria y no de garantía real, pues en este caso, al no estar limitada la responsabilidad del adquirente intermedio sólo a la finca, en este caso si algún bien se le hallase, no la finca generadora de la deuda pues ya la ha transmitido, sino cualquier otro bien, en este supuesto sí le podría ser embargado. Por eso la innecesariedad de la declaración de fallido de los adquirentes intermedios no es aplicable en el supuesto de cuotas de conservación, si se considera un supuesto de responsabilidad subsidiaria y no de garantía real, y por ello debería ser exigible la declaración de fallido de todos y cada uno de los adquirentes intermedios.

No obstante lo expuesto, a mi juicio, en el caso de impago de cuotas de conservación y transmisión de la finca, no encontramos ni una garantía real, ni una responsabilidad subsidiaria, pues no se puede afirmar que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.3 LGT por el simple hecho de falta de suficiente cobertura legal para considerar que estamos ante una garantía real, pues si es exigible la cobertura de una Ley para la existencia de una afección (art 79 LGT), también lo es, y en el mismo grado, y con la misma exigencia, para el establecimiento de supuestos de responsabilidad (art 41.1 y 43.3 LGT). De ahí que ante el impago de cuotas de conservación y transmisión de la finca, la normativa urbanística con rango de Ley ni ha creado supuesto de afección alguno, ni tampoco supuesto alguno de responsabilidad

derivado de dicha transmisión, por lo que estas cuotas de conservación pendientes de pago tristemente no gozarían de especial protección en el caso de transmisión de la finca, a pesar de los intentos reglamentarios (estatales y autonómicos) para su implantación, en cuanto que su establecimiento requiere una norma con rango de ley, por lo que nos encontramos ante unos claros supuestos de extralimitación reglamentaria que atentan contra el principio de reserva de ley exigible para poder establecer supuestos de responsabilidad. Considero que el principio de reserva de ley no se ve cumplido en el artículo 27 TRLS15, pues, como ya hemos dicho antes, parece referirse sólo a las cuotas de urbanización y a otras obligaciones urbanísticas diferentes a la exigencia de un importe monetario, y porque el principio de subrogación allí consagrado es el que nos ayuda a determinar el obligado al pago en caso de transmisiones durante el proceso urbanizador, es decir, a quién a partir de la transmisión se le ha de exigir el cumplimiento de las obligaciones urbanísticas, de carácter económico o de otro tipo, que se acrediten desde ese momento, pero en absoluto regula un supuesto de responsabilidad subsidiaria en relación a las obligaciones urbanísticas ya devengadas, liquidadas, y que el anterior propietario haya dejado impagadas.

CONCLUSIONES

1. **Ámbito de aplicación.**

Tras todo lo expuesto, podemos afirmar que la institución objeto de nuestro estudio, la afección de bienes, tiene un campo de aplicación privilegiado en las haciendas locales, principalmente en relación al IBI y las cuotas de urbanización, sin perjuicio de ejemplos más anecdóticos como las deudas de las comunidades de regantes o el reintegro de subvenciones, y de casos en los que se aplica improcedentemente a mi juicio, como es en el supuesto de las cuotas de conservación, por lo que los profesionales de las haciendas locales, y aquellos otros profesionales que con ellas se relacionan, son en nuestro país sus principales aplicadores, y deben ser, por ello, sus principales concededores.

2. **Naturaleza**

Con este trabajo esperamos haber contribuido a dar algo de luz a las muchas dudas que asaltan a quien se enfrenta con este instituto jurídico, dudas que provienen principalmente de su tortuosa evolución legislativa y jurisprudencial que hemos intentado detallar fidedignamente, y dudas que afectan tanto a su propia configuración jurídica en tanto que garantía real o personal, como a los requisitos exigible para su posible aplicación y sus características.

En cuanto a su configuración jurídica, ante el tratamiento que nuestra LGT hace de la afección de bienes, no queda del todo claro si estamos ante un supuesto

de responsabilidad tributaria, aunque así nos lo califica la propia LGT, con tintes propios de garantía real, y prevista para aquellos supuestos en los que el poseedor de los bienes afectos al pago del tributo sea persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, o si estamos ante una garantía real “disfrazada” de responsabilidad subsidiaria, una garantía real a la que se le asigna legalmente un procedimiento de ejecución propio de la responsabilidad tributaria, o bien si estamos ante un claro caso de legalidad ecléctica, siendo una misma norma, la LGT (artículos 79 y 43.1.d) la que califica la afectación de bienes como garantía (y no puede ser más que real por su limitación al bien afecto), y a la vez como supuesto de responsabilidad tributaria, es decir, de garantía personal tal y como la doctrina califica a los supuestos de responsabilidad tributaria, dejando, pues, al albur de los aplicadores si quieren poner más el acento en una calificación o en otra, por lo que la controversia está servida. Por ellos hemos analizado en este trabajo también, aunque sea someramente, la responsabilidad tributaria, por su íntima conexión con la afectación de bienes.

Personalmente me inclino, al igual que otros autores mencionados a lo largo de este trabajo, por el criterio de que el derecho de afectación es propiamente un derecho real de garantía. El nacimiento de este derecho no se vincula al presupuesto de hecho de la responsabilidad, sino al propio nacimiento de la deuda tributaria garantizada. Por más que la ley califique al adquirente del bien afecto como un responsable, no estamos aquí ante un auténtico supuesto de responsabilidad. El adquirente de un bien afecto no se coloca junto al deudor

principal, respondiendo con todos sus bienes presentes y futuros, sino que, como dice el artículo 79 de la LGT, no responde ni siquiera con el importe del valor de ese bien, sino que lo hace con el propio bien adquirido. El legislador, más que crear un supuesto de responsabilidad en sentido estricto, parece que haya querido trasladar al titular del bien afecto los derechos y garantías del responsable, pero sin variar la naturaleza de garantía real propia de la figura. La consecuencia inmediata de esta situación es que nos encontramos ante una garantía real que se ejecuta a través de un procedimiento cuya finalidad es hacer efectiva las garantías personales. Y este el criterio que parecen seguir nuestros tribunales, como se deriva del hecho que en el caso de variadas transmisiones, sólo se exige a la hacienda pública que quiera ejecutar el derecho de afección que se dirija contra el actual titular del bien, declarando fallido al obligado tributario que generó la deuda, y sin exigir trámite alguno contra los adquirentes intermedios, que sería lo propio en los supuestos de responsabilidad subsidiaria. Y ello es así porque se desprende del tenor literal de los artículos 67 RGR y 64 TRLRHL (“para el ejercicio del derecho de afección...”, “los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria...”).

3. Previa declaración de fallido

Como primer requisito y característica hemos estudiado esta exigencia, que ya no admite duda en nuestros tribunales, derivada del tenor literal de los artículos 43.1d LGT, 67 RGR y 64 TRLTHL, si bien ha sido objeto de una lenta evolución jurisprudencial. En cuanto a la declaración de fallido hemos destacado que se trata de un acto interno de trámite, que por ello no es exigible su notificación, y que debe estar presidido por una auténtica, sincera y efectiva búsqueda previa de bienes, aunque finalmente infructuosa. Y hemos analizado también la diferente problemática de la declaración de fallido cuando la deuda es generada por más de un obligado tributario, pudiendo encontrarnos ante casos de obligados solidarios (art. 35.7 LGT), o ante supuestos de responsabilidad solidaria (art. 43.1.b LGT).

4. Necesidad de acto administrativo

El acto de derivación de responsabilidad es el presupuesto jurídico necesario a efectos de exigir la responsabilidad, que transforma una situación abstracta de responsabilidad en una deuda tributaria líquida y exigible, y por el cual la Administración tributaria declara la responsabilidad, previo el correspondiente trámite de audiencia, y responsable tributario tiene plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto del hecho habilitante de la derivación, como de las liquidaciones giradas en su momento al deudor principal

5. Conceptos a los que se extiende

Los recargos de apremio, intereses y costas no pueden derivarse al adquirente de bienes afectos, sino que se le debe conceder el plazo de pago en período voluntario y por el importe principal de la deuda. Sí serían derivables, sin embargo, y según el Tribunal Supremo, los recargos sobre bases o cuotas a favor del municipio u otros entes, que en el caso de las haciendas locales se trata de los recargos sobre el IBI a favor de las áreas metropolitanas, y el recargo sobre el IBI por viviendas desocupadas. No obstante la actual redacción del Art. 64 TRLHL que limita la afección de bienes a la cuota del IBI hace complicada la aplicabilidad de la afección de IBI a los recargos en favor de áreas metropolitanas, y por viviendas desocupadas, pues si bien la sentencia del TS de 18 de diciembre de 1998 lo admitía, bien es verdad que lo hacía interpretando un anterior precepto (art. 76 LHL) cuya redacción ya no pervive.

6. Ejercicios a los que se extiende

El plazo de prescripción se interrumpe por cualquiera de las causas enumeradas en el artículo 68.2 de la LGT y, tal como establece el artículo 68.8 de la LGT, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicha interrupción se extiende a los demás obligados, incluidos los responsables. Por lo que, si desde la finalización del plazo de pago en período voluntario del IBI o la cuota de urbanización hasta la notificación al adquirente de la finca afecta

del inicio del procedimiento de derivación, se ha interrumpido el plazo de prescripción, ya sea por actuaciones de la Administración tributaria o del obligado tributario, sin que transcurran más de cuatro años entre una y otra causa de interrupción, no está prescrito el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de dicha deuda tributaria al adquirente del bien afecto.

7. Problemática derivada de la existencia de adquirentes intermedios

En el supuesto de cambio en la titularidad no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación.

8. No es necesaria la constancia registral

La garantía a la que nos referimos ostenta un carácter legal y tácito, de forma que no se requiere publicidad ni inscripción alguna en un registro público para su constitución. Sin embargo, y a diferencia de lo que sucede en relación con la hipoteca legal tácita, el crédito protegido por la figura que ahora nos ocupa cederá frente a los acreedores preferentes en el caso del IBI, se haya o no anotado marginalmente la afección, a diferencia de la afección en el caso de

cuotas de urbanización, cuya constancia en el Registro de la Propiedad protege el crédito ante otros créditos preferentes y anteriores.

9. Derecho de reembolso

Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil, si bien su efectivo cumplimiento no deja de ser teórico, pues las posibilidades que tiene el responsable o adquirente del bien afecto de obtener su reintegro son muy limitadas, pues no cabe olvidar que el deudor principal ha sido declarado insolvente –fallido- por la propia Administración.

10. Compatibilidad con la hipoteca legal tácita

La hipoteca legal tácita, en tanto que garantía real, garantiza sólo el IBI del año de la transmisión y el anterior, sin embargo, la afección, en tanto que también supuesto de responsabilidad subsidiaria con características propias de garantía real, permite derivar la deuda de IBI de todos aquellos años que no estén prescritos en relación al obligado principal, por lo que por su mayor facilidad de tramitación para estas dos últimas anualidades se aconseja la ejecución de dicha hipoteca legal tácita, y para las deudas más alejadas en el tiempo, la afección de bienes. La hipoteca legal tácita no exige el agotamiento del procedimiento recaudatorio con el obligado principal, no exige su declaración fallido, ni el

correspondiente trámite de audiencia previo a la declaración de derivación de responsabilidad, ni la exigencia del importe principal de la deuda en periodo voluntario, tal y como obliga la afección de bienes, sino que, de acuerdo con los artículos 168 LGT y 74 RGR simplemente procede la ejecución de la garantía mediante el correspondiente requerimiento ejecutivo de la deuda, correspondiente al año de la transmisión y al anterior e impagada en el plazo del artículo 62.5 LGT por el anterior titular, al actual titular del inmueble, requerimiento contra el que no cabe trámite de alegaciones, sino el correspondiente recurso de reposición en tanto que acto definitivo (art 14.2 TRLRHL). En la hipoteca legal tácita, de acuerdo con el artículo 78 LGT, la expresión "deudas devengadas y no satisfechas", nos remite forzosamente al artículo 58.1 y 58.2 LGT según el cual la deuda tributaria está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, el interés de demora, los recargos del periodo ejecutivo, los recargos por declaración extemporánea, y otros recargos exigibles sobre bases y cuotas.

11. La afección y la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB)

En los supuestos en los que el activo transmitido es un derecho de crédito, la SAREB se subroga en la posición acreedora del crédito pudiendo reclamar dicho crédito a través del correspondiente procedimiento de ejecución

hipotecaria de modo que, ya dentro de éste procedimiento judicial, podrá adjudicarse, en su caso, el dominio de los bienes inmuebles ejecutados. Existen pues dos transmisiones a favor de la SAREB, la primera del crédito hipotecario, y anterior en el tiempo, y la segunda del dominio sobre los inmuebles afectos al pago del IBI. Esta última transmisión del dominio y no la primera del crédito hipotecario es la que da origen a la transmisión del derecho de propiedad gravado por el IBI y, por ende, a la afección de los inmuebles como garantía del cobro de la deuda impagada por el anterior propietario y sujeto pasivo del IBI de los ejercicios anteriores a la transmisión y que son susceptibles de derivación. En tales supuestos, y según recientes resoluciones judiciales, no cabe aplicar este régimen de exención de responsabilidad previsto en la normativa reguladora de la SAREB y que se ha esgrimido contra la aplicación de la afección de bienes.

No obstante mediante Auto del Tribunal Supremo de fecha 5 de diciembre de 2018, se acuerda la admisión de un recurso de casación que deberá confirmar si la normativa reguladora de la SAREB, en estos casos, impide la declaración como responsable tributaria subsidiaria a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. respecto de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles adjudicados en un procedimiento de ejecución de préstamos hipotecarios, transmitidos previamente y de forma obligatoria en virtud de una disposición legal.

12. La afección en casos de subasta.

No distinguen nuestros tribunales, como no distingue el artículo 64 del TRLRHL, entre los casos en que la transmisión del inmueble es voluntaria o forzosa, ya se trate de subastas judiciales o administrativas, siendo posible la afección al pago de los IBI pendientes tanto en unos casos como en otros.

13. La afección y los procedimientos concursales

Si bien no es la posición de la mayoría de los Juzgados de lo Mercantil, considero que cabría incluir entre la categoría de crédito con privilegio especial la afección real del IBI (art. 64 TRLRHL), así como la afección al pago de las cuotas de urbanización. Esto último ya ha sido recientemente reconocido por nuestro Tribunal Supremo, y por ello consideramos incoherente que no haya un pronunciamiento en el mismo sentido en relación al IBI.

14. La renuncia abdicativa del dominio y la afección

En estos casos, en los que la renuncia abdicativa provoca que dichos bienes queden vacantes, con la normativa vigente (Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas), el legislador asegura a la Hacienda estatal un periodo de exclusión de responsabilidad, de como máximo dos años, ya sea tributaria -IBI de los ejercicios pendientes por la vía de la afección de bienes, e IBI de los ejercicios en que duren los necesarios trámites

administrativos-, o no tributaria -cuotas urbanísticas o de comunidades de propietarios.

15. Afección y sucesión

Afección y sucesión son dos institutos incompatibles, pues en los casos de sucesión no estamos ante ninguna garantía real, ni ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, estamos ante un supuesto de transmisión, cuyo tratamiento recaudatorio de deudas tributarias encontramos expresamente regulado en los artículos 39, 40 y 177 LGT, y 127 RGR. Cuestión distinta es que se trate de transmisiones mortis causa pero no universales, sino de bienes concretos, como ocurre con un legado, supuesto en el que sí consideramos plenamente de aplicación la afección de bienes.

16. Naturaleza jurídica de las cuotas urbanísticas

Las cuotas urbanísticas son una especie más de las incluidas en el género de las deudas de derecho público no tributarias, que se podrían, a su vez, incluir en algunas de las subespecies mencionadas antes, por ejemplo, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, pero no en otras, como sanciones pecuniarias, precios públicos, etc, o que podrían constituir una subespecie autónoma, con nombre propio, dentro de las deudas de derecho público no tributarias, que podría denominarse cuotas derivadas del proceso

urbanizador, cuotas urbanísticas, etc. Esas cuotas urbanísticas participarían, sin llegar a serlo, de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por la LGT en defecto de normativa recaudatoria propia, y ninguna normativa urbanística regula el proceso administrativo de cobro de esas cuotas, por lo que les es aplicable el procedimiento de cobro de las deudas tributarias cuando son cobradas por una Administración, tal y como establece el artículo 10 LGP. No obstante, a la doctrina le asaltan las dudas cuando intervienen Entidades Urbanísticas Colaboradoras, y en estos casos parece imperar el criterio, aunque no es pacífico, de que sólo estamos ante deudas de derecho público cuando son “apremiadas” por una Administración.

17. Afección y cuotas de urbanización.

Nuestro Derecho ha introducido mecanismos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones urbanísticas consistentes en el pago de las cuotas de urbanización. Las obligaciones urbanísticas son obligaciones *propter rem*, pues estarán obligados a su cumplimiento aquellos que en cada momento sean titulares de los terrenos afectados, y para asegurar su cumplimiento se imponen tres garantías, una genérica para todo tipo de obligaciones urbanísticas, como es el principio de subrogación del adquirente en las obligaciones pendientes del anterior titular, y dos garantías propias de las obligaciones urbanísticas consistentes en una obligación económica como es el pago de las cuotas de urbanización, la posibilidad de acudir a la vía de apremio para el cobro de las

cuotas impagadas, y, como refuerzo adicional, la afección real de los terrenos al pago de los costes de la urbanización.

La doctrina es pacífica al manifestar que la falta de constancia registral de la afección no impide su ejercicio, pero dicha falta de anotación impide su prioridad ante otros acreedores con derechos inscritos. La afección suele ser en la gran mayoría de los casos la primera “carga” anotada sobre la finca, y aunque así no sea, el artículo 19 del RD 1093/1997 establece la preferencia de la afección estudiada incluso sobre cargas anteriores. El embargo debe anotarse dentro de los plazos de caducidad de la afección mencionados al transcribir el artículo 20 del RD 1093/1997 (siete años). La constancia de la afección implica que, si se declara el concurso de acreedores, dicha garantía goza de la categoría de “privilegio especial” (artículo 90 LC).

18. Otros supuestos de afección

Podemos encontrar en el ámbito de la Administración Local dos supuestos más de afección, ajenos al IBI y a las obligaciones urbanísticas, con el mismo procedimiento de exigencia y características, si bien de aplicación muy residual, como son las deudas a las Comunidades de Regantes, cuyo cobro ejecutivo puede ser encomendado a una Administración Local (art. 83.4 TRLA) o el reintegro de subvenciones (art. 31.4 LGS).

19. Responsabilidad y cuotas de conservación

A mi juicio, en el caso de impago de cuotas de conservación y transmisión de la finca no encontramos ni una garantía real, ni una responsabilidad subsidiaria, pues no se puede afirmar que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.3 LGT por el simple hecho de falta de suficiente cobertura legal para considerar que estamos ante una garantía real, pues si es exigible la cobertura de una Ley para la existencia de una afección (art. 79 LGT), también lo es, y en el mismo grado, y con la misma exigencia, para el establecimiento de supuestos de responsabilidad (arts. 41.1 y 43.3 LGT). De ahí que ante el impago de cuotas de conservación y transmisión de la finca, la normativa urbanística con rango de Ley ni ha creado supuesto de afección alguno, ni tampoco supuesto alguno de responsabilidad derivado de dicha transmisión, por lo que estas cuotas de conservación pendientes de pago tristemente no gozarían de especial protección en el caso de transmisión de la finca, a pesar de los intentos reglamentarios por su implantación, en cuanto que su creación requiere de ley y sólo de ley, por lo que nos encontramos ante unos claros supuestos de extralimitación reglamentaria que atentan contra el principio de reserva de ley exigible en estos casos.

BIBLIOGRAFÍA

ACEDO-RICO HENNING, F., “*El principio de prioridad registral en el urbanismo*”, *El Economista*, 14/03/2014.

ALMONACID LAMELAS, V., “La financiación del urbanismo en la Comunidad Valenciana: canon de urbanización, contribuciones especiales y cuotas de urbanización”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 7, 2008, pág. 1350-1361.

ARNAIZ EGUREN, R., *La inscripción registral de actos urbanísticos*, Ed. M. Pons, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 1999.

ARRANZ DE ANDRÉS, M^a C., *La hipoteca legal privilegiada de la Ley General Tributaria: aproximación jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

- *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2006.

ARRANZ DE ANDRÉS, M^a C. y CORDERO GONZÁLEZ E., “*La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y sus garantías*”, en MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.), *Estudios de la LGT*, Lex Nova, Valladolid 2006.

BAGES GIRONÉS, J., “Avanzando en la delimitación de la derivación de responsabilidad por afección de bienes inmuebles”, *Tributos Locales*, núm. 31, 2003, pág. 77-85.

BAYOD PALLARES, R.G., “Las liquidaciones de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, como créditos preferentes de la Hacienda Pública”, *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982.

BENGOETXEA ARRIETA, F., “Artificios procesales para reclamar cuotas de urbanización a terceros adquirentes en los sistemas de cooperación y compensación: jurisdicción civil, arbitraje y naturaleza de la afección urbanística”, *Diario La Ley*, nº 8380, 18 de septiembre de 2014.

BLAZQUEZ LIDOY, A., *El régimen tributario de las entidades de conservación urbanística*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2003.

BUSTO LAGO, J.M., y **PEÑA LÓPEZ, F.**, “*La afección real de las parcelas de resultado de un proceso de urbanización al pago de los costes de éste: naturaleza jurídica de la afección y calificación del crédito de la urbanización en el caso de concurso del propietario*” en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3/2010.

CALVO ORTEGA, R., (Director), *La nueva Ley General Tributaria*, Thompson Cívitas, Madrid, 2004.

CALVO VERGEZ, J., “El derecho de afección general y las afecciones especiales del artículo 79 LGT: algunas consideraciones”, OL, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, octubre-diciembre 2003, pág. 4-17.

- *La responsabilidad tributaria subsidiaria*, Editorial Dickinson, Madrid, 2016.

CAMY ESCOBAR, J., “Las garantías de la deuda tributaria y su ejecución” en **COLOMER FERRÁNDIZ, C.** (Coor.), *Propiedad y Derecho Fiscal*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005, págs. 97-216.

CAMY SÁNCHEZ-CAÑETE, B., *Comentarios a la legislación hipotecaria*, Vol IV, 3ª Edición, Aranzadi, Pamplona, 1993.

- *Comentarios a la Legislación Hipotecaria*. Eustre, Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad de España. Centro de Estudios Hipotecarios, Granada, 1969, vol. I.

CANO CUELI, M., *Las cuotas de urbanización: problemas para su recaudación*, Instituto de Derecho Local-Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2017.

CARNELUTTI, F., *Instituciones del proceso civil*, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1973.

CARRERAS LLANSANA, J., *El embargo de bienes*, Bosch, Barcelona, 1975.

CASAS AGUDO, D., “Acerca del régimen jurídico del tercer adquirente de bienes afectos en la nueva LGT”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 127, 2005, pág. 505-533.

CLAVIJO HERNÁNDEZ J.J., “Contribuciones especiales” en FERREIRO LAPATZA, J.J., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1993, pág. 559-574.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1985.

CUSCO TURELL, M., “La sujeción de las cuotas de urbanización al Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista Tributos Locales*, nº 56, noviembre 2005.

CHECA GONZÁLEZ, C., *La reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales*, Ed. Aranzadi, 2003.

- “El artículo 41 de la LGT establece un supuesto de reipersecutoriedad y no de responsabilidad tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2004 Volumen I, 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2003.

CHICO Y ORTIZ, J.M., *Estudios sobre Derecho Hipotecario*, Ed. Marcial Pons (4ª edición), Madrid, 2000.

CHOLBI CACHÁ, F.A., “Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo”. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid 2004.

DAMAS SERRANO, A.J., “Afección de bienes y derechos: art. 41” en AA. VV., *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

DE CASTRO y BRAVO, F., *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Reflexiones para una definición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997.

DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., “Capítulo IV del Título II”, en GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C (dir.), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley Madrid, 2004.

DE MIGUEL CANUTO, E., *La afección en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

DE MIGUEL ARIAS, S., “Las garantías reales del crédito tributario. Especial referencia al Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Tributos Locales*, núm. 104, 2012, págs. 57-78.

DELGADO GARCÍA, A.M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

DIEZ GARCIA, H., “La hipoteca”, en *Manual de Derecho Civil. Derechos reales*, Ed. Bercal, S.A. Madrid 2008.

DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1993.

DOMINGO ZABALLOS, M.J., *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*, Ed. Aranzadi, 2005.

DURÁN SINDREU BUXADE, A., “La responsabilidad tributaria de los Administradores de sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 25, 1994.

ESTEVE PARDO, M.L., “Financiación de las entidades privadas colaboradoras de la Administración”, en GALÁN GALÁN, A. y PRIETO ROMERO, C. (Coords.), *El ejercicio de funciones por entidades privadas colaboradoras de la Administración*, Editorial Huygens, Madrid, 2010, págs. 223-244.

FALCÓN y TELLA, R., “Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 215, 1991, pág. 915-934.

- *La prescripción en materia tributaria*, Wolters Kluwer La Ley, Madrid, 1992.

FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *Las garantías del crédito tributario*. Editor J.M. Bosch, Barcelona, 2014.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., “Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992.

FERRERIRO LAPATZA J.J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 463-484.

- *Curso De Derecho Financiero Español*, 26ª edición, Marcial Pons, Madrid 2006.

GALLEGO LÓPEZ. J.B., “Acerca de la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización derivadas de la ejecución del planeamiento urbanístico”, *Crónica tributaria*, núm.127, 2008, pág. 59-86.

GARCIA GÓMEZ, A.J., “La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 2012, pág. 33-61.

GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., “La distribución equitativa de beneficios y cargas: examen particular del suelo urbano no consolidado”, *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 6, 2005, pág. 121-166.

GARCÍA NOVOA, C., “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003, pág. 61-100.

- “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thompson Civitas, Madrid, 2004, pág. 213-376.

GÓMEZ CABRERA C., *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pago y quiebras*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

GÓMEZ CID, A., “*Los créditos de las Juntas de Compensación frente a los propietarios; naturaleza jurídica del crédito y de la afección real e implicaciones en caso de concurso del propietario deudor*”. Artículo homenaje al profesor D. Juan Luis Iglesias Prada. Revista del Área de Derecho Mercantil de Uría Menéndez Extraordinario 2011.

GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley Madrid, 2004.

GONZÁLEZ-BERENGUER URRUTIA, J.L., *Gestión, financiación y control del urbanismo*, Ed. IEAL, Madrid, 1979.

GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A., “Las garantías del crédito tributario”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Coord.), *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 449-468.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCARCEL, E., *Derecho Tributario, I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2001.

GOROSPE OVIEDO, J.I., *La deuda tributaria básica: cuota, prestaciones a cargo y recargos contributivos*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Editorial Comares, Granada, 1997.

HERRERA MOLINA, P. M., y otros. *Tributos Locales y Autonómicos*. Ed. Thomson-Aranzadi, 2006.

HERRERO MADARIAGA, J., “El responsable tributario”, *Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980.

IGLESIAS FERREIROS, A., *Las garantías reales en el derecho histórico español*, volumen I, Secretariado de Publicaciones de la Universidad, Santiago de Compostela, 1977.

IRANZO CEREZO, J.D. “El recargo en el Impuesto sobre bienes inmuebles por la desocupación con carácter permanente de los inmuebles de uso residencial: una regulación inacabada y las múltiples soluciones posibles”, *Revista Quincena Fiscal* num.12/2019, Editorial Aranzadi.

JIMÉNEZ GARRIDO, B., “La aplicación de la LGT a las cuotas de urbanización”, *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 17, 2008, pág. 2903-2911.

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho Civil, Parte General*, volumen tercero, Librería Bosch.

- *Elementos de Derecho Civil, Derechos Reales*, volumen primero, Librería Bosch, Barcelona.

LAGO MONTERO, J.M., “La eficacia de las garantías reales tras la LGT-2003 y RGR-2005. Coordinación en la ejecución”, en DE DIOS DE DIOS, S., INFANTE MIGUEL-MOTTA, J., ROBLEDO HERNÁNDEZ, R., TORIJANO PÉREZ, E. (Coords.), *Historia de la Propiedad, Crédito y Garantía. V Encuentro Interdisciplinar*, organizado por la Universidad de Salamanca y el Colegio de Registradores de la Propiedad, 2007.

LASO MARTÍNEZ, J.L., *Afecciones Registrales. Aplicaciones tributarias y urbanísticas* Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005.

LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. I.E.F. Marcial Pons, Madrid, 1992.

LÓPEZ LIDOY, A., *El régimen tributario de las entidades de conservación urbanística*, Thompson Aranzadi, 2003.

LÓPEZ LÓPEZ, H., “Aspectos controvertidos en la regulación de la pluralidad de obligados tributarios en el mismo presupuesto de una obligación (art. 35.6 LGT)” en **ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.**; **COLLADO YURRITA, M. A.**; **ZORNOZA PÉREZ, J.** (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2010, Tomo I, págs. 853-870.

LOPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen tributario de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid 1994.

LÓPEZ PELLICER, J.A., *Elaboración y gestión en el planeamiento urbanístico*. Madrid. Ed. Montecorvo, 1983.

- Revista de Derecho Urbanístico, número 67, Madrid 1980.

LLISET BORRELL, F., Revista de Derecho Urbanístico, enero-febrero 1971, Madrid.

- Revista de Derecho Urbanístico, número 46, Madrid 1976.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., en el prólogo de la obra de CANO CUELLI, M., *Las cuotas de urbanización: problemas para su recaudación*. Madrid. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid, junio 2017.

MARTIN BLANCO J.S., *La compensación urbanística, principio y sistema: Madrid*. Facultad de derecho de la Universidad Complutense de Madrid e Instituto de Administración Local, 1985.

MARTÍN CANO, R.A., “Curso de Urbanismo y Tributos Municipales”. 11 y 12 de febrero de 2010. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional (Granada).

MARTÍNEZ ABELLÁN, S., “Aspectos Fiscales de la Gestión del Cobro de las Cuotas de Urbanización”, Revista CEF 30 de abril de 2009.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Thomson Aranzadi, 2007.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., Y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 1999.

MARTÍN RODRÍGUEZ, A., “La afección del bien inmueble como garantía real del IBI: Análisis jurídico de su naturaleza, alcance y realización”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255, 2004.

MARTÍN RUIZ, J., *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Tesis doctoral inédita, Universidad de Sevilla, 2016. Se puede consultar en <https://idus.us.es/handle/11441/41120>.

MARTÍNEZ GRACÍA-MONCÓ, A., “El nuevo Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.). *La reforma de las Haciendas Locales*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 273-435.

MARTÍNEZ SALVADOR, S., “*Aspectos fiscales de la gestión del cobro de las cuotas de urbanización como ingreso público local. En particular la afectación y la figura del tercer adquirente. Especialidad de un ente público como sujeto deudor*”. Revista Contabilidad y Tributación Centro de Estudios Financieros n° 325, 2009.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., “La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad”, *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992.

MERINO JARA, I., “*Acerca de la responsabilidad tributaria*”. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, n° 24, 2006.

MENÉNDEZ MORENO, A. y ANIBARRO PÉREZ, S., “*Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios*”, *Crónica Tributaria* n° 66, 1993.

MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “*Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración*”, en la obra *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., DE PABLO VARONA, C., Y VILLARÍN LAGOS, M., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2008.

MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario: el derecho de prelación general*. Aranzadi, Pamplona, 1996.

MUÑOZ VILLARREA, A., “Responsabilidad tributaria y Haciendas Locales”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*. Thomson Reuters, 2012, págs. 825-838

NAVARRO EGEA, M., *El responsable tributario*. Iustel, Madrid, 2006.

ORÓN MORATAL, G., “Los obligados tributarios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: principales novedades”, *Estudios de Derecho Judicial*, nº 57, 2004.

OVIEDO CREO, M., “La gestión de las cuotas de urbanización en el sistema de cooperación”, *Práctica Urbanística*, Nº 121, Sección Estudios, Marzo-Abril 2013, Editorial LA LEY.

PEÑUELAS REIXACH, LL., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1993.

PUIG PEÑA, F., *Compendio de Derecho Civil*, tomo II, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1972.

RAMOS CHAPARRO, E.J., *La garantía real inmobiliaria. Manual sistemático de la hipoteca*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

ROCA SASTRE, R. y ROCA-SASTRE, L., *Derecho Hipotecario*, tomo IV 1º, séptima edición, Editorial Bosch, Barcelona, 1979.

ROCA SASTRE, RM, ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L, y BERNÀ I XIRGO, J., *Derecho Hipotecario*, Ed. Bosch, Barcelona, 2009 (9ª edición).

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TERESA CARRASCAL, M., “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles” en GALÁN RUIZ, J.; PRIETO MARTÍN, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coords.), *Tributos Locales y Autonómicos*. Ed. Thomson-Aranzadi, 2006.

ROMERO HERNÁNDEZ, F., *Las Entidades Urbanísticas Colaboradoras de Conservación*, Editorial Montecorvo S.A, Madrid, 1987.

RUIZ HIDALGO, C., *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El responsable”, en AA. VV., *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

SANCHEZ RUIZ DE VALDIVIA, I., *La hipoteca de bienes sujetos al proceso de urbanización*, Ed. CER, Madrid, 1999.

SÁNCHEZ VEIGA, J.A., “Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, Volumen I, 2002.

SELMA PENALVA, V., “La afección de bienes en el impuesto sobre bienes inmuebles”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Problemática de los Procedimientos Tributarios de las Haciendas Locales*. Thomson Reuters, 2012, págs. 809-824.

SIERRA BRAVO, R., “Comentarios a los artículos 36 y ss. RGR”, en AA. VV., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XVI, Edersa, Madrid, 1983.

SIMÓN ACOSTA, E., “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr.*

Fernando Sainz de Bujanda, Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

SOLER ROCH, M.T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 25, 1980, pág. 5-50.

SOPENA GIL, J., *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

TARELLO, G., “Il problema dell’interpretazione: una formulazione ambigua”, en *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, vol.XLIII, 1966.

VALENZUELA VILLARRUBIA, M.A., “Aproximación a la declaración de fallido y a la baja provisional por insolvencia”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. Extra 3, 2018, pág. 74-88.

VARONA ALABERN, J.E., en el prólogo de la obra de ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

VARONA ALABERN, J.E., y **ARRANZ DE ANDRÉS, C.**, “¿Concede la afección legal del artículo 74.1 LGT un derecho de ejecución separada en la quiebra?”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 257, 2000, pág. 541-562.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., **LLOPIS GINER, F.**, y **DAGO ELORZA, I.**, *Recaudación, aspectos sustantivos y procedimentales*, 2ª edición Editorial CISS, Valencia, 1993.

ZEJALBO MARTÍN, J., “*Notas críticas sobre la división del IBI y la posible responsabilidad solidaria de los cotitulares*”, NotariosyRegistradores.com, 24 de abril de 2016.

Casos resueltos en el Seminario de Derecho Registral de 29 de enero de 2014, Centro de Estudios Registrales de Madrid

Consulta -EDE 2017/506588- Editorial Lefebvre El Derecho. [El Derecho.com](http://ElDerecho.com). Madrid. 2017.

Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo nº 32. Octubre-diciembre 2011. Registradores de Madrid.