

LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA¹ ISILBIDEZKO LEGE HIPOTEKA¹

JOSÉ LUIS BURLADA ETXEBESTE (*)
INÉS MARÍA BURLADA ETXEBESTE (*)

SUMARIO:

I. EVOLUCIÓN NORMATIVA.

1. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1861.
2. La Ley Hipotecaria de 21 de diciembre de 1869.
3. El Código Civil de 1889.
4. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911.
5. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 y el Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947.
6. El Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948.

AURKIBIDEA:

I. BILAKAERA HISTORIKOA.

1. 1861eko otsailaren 8ko Hipoteka Legea.
2. 1869ko abenduaren 21eko Hipoteka Legea.
3. 1889ko Kode Zibila.
4. 1911ko uztailaren 1eko Ogasun Publikoaren Administrazio eta Kontabilitate Legea.
5. 1946ko otsailaren 8ko Hipoteka Legea eta 1947ko otsailaren 14ko Hipoteka Erregelamendua.
6. 1948ko abenduaren 29ko Bilketa Estatutua.

¹ Este trabajo de investigación se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03, "Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco".

¹ Lan hau "Tributu prozedura berrien aspektu sustantiboak" (DER 2008-06105-C02-02) Ikerketa Proiektuaren barrutian egin da.

(*) Profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco

(*) EHUko Finantza eta Tributu Zuzenbideko Irakasleak

- | | |
|---|--|
| 7. La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963. | 7. 1963ko abenduaren 28ko Tributuen Lege Orokorra. |
| 8. El Real Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre. | 8. 1968ko azaroaren 14ko Errege Dekretua. |
| 9. La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969. | 9. 1969ko uztailaren 24ko Bilketa eta Kontabilitate Instrukzio Orokorra. |
| 10. El Reglamento General de Recaudación de 24 de diciembre de 1990. | 10. 1990eko abenduaren 24ko Zerga-Bilketaren Erregelamendu Orokorra. |
| 11. La Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003. | 11. 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorra. |

II. LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA.

1. Introducción.
2. Ámbito objetivo.
3. Ámbito temporal.
4. Sujetos activos: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.
5. La responsabilidad de los terceros adquirentes.

ABSTRACT. El presente trabajo de investigación analiza la génesis y evolución posterior de la hipoteca legal tácita establecida como garantía de la deuda a favor de la Administración tributaria. Junto a ello, se aborda el estudio de los rasgos fundamentales que presenta esta garantía en la actualidad.

II. ISILBIDEZKO LEGE HIPOTEKA.

1. Sarrera.
2. Eremu objektiboa.
3. Denborazko eremua.
4. Subjektu aktiboak: Estatu, Autonomia Erkidegoak eta Toki Erakundeak.
5. Hirugarren eskuratzailen erantzukizuna.

ABSTRACT: Ikerketa lan honek aztertzen ditu Tributuo Administrazioaren alde zorraren berme bezala ezarria izan den isilbidezko lege hipotekaren sortza-pena eta geroagoko bilakaera. Honekin batera, ikusten da baita ere gaur egun berme honek agertzen dituen oinarritzko ezaugarriak.

I. EVOLUCIÓN NORMATIVA

1. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1861

Los antecedentes de la hipoteca legal tácita que contemplaba el artículo 73 de la LGT de 1963 se remontan a la Ley Hipotecaria de 1861². Su artículo 168, en su apartado 5.º, refiriéndose al Estado, provincias y pueblos disponía que:

“Se establece hipoteca legal: (...)”

Quinto. En favor del Estado, *de las provincias y de los pueblos...* sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de una anualidad vencida y no pagada de los *impuestos* que graviten sobre ellos”.

En cambio, el artículo 218 se refería sólo al Estado:

“El Estado tendrá *preferencia* sobre *cualquier otro acreedor*, para el cobro de *una* anualidad de los impuestos que gravan a los *inmuebles*. Para tener igual preferencia para mayor suma que la correspondiente a dicha anualidad, podrá exigir el Estado una hipoteca especial en la forma que determinen los reglamentos administrativos”.

2. La Ley Hipotecaria de 21 de diciembre de 1869

Su artículo 168.5º reprodujo lo dispuesto en la Ley de 1861 y su artículo 218 reiteró el mismo precepto de la Ley anterior, pero refiriéndose, además de al Estado, a las provincias y a los pueblos.

² SIMÓN ACOSTA, E., “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, ed. Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, vol. II, 1991, pág. 1082.

I. BILAKAERA HISTORIKOA

1. 1861eko otsailaren 8ko Hipoteka Legea

1963ko Tributuen Lege Orokorraren 73. artikulua barneratzen zituen isilbidezko lege hipotekaren aurrekinak 1861eko Hipoteka Legea doaz². Bere 168.5.º artikulua, Estatuari, Probintzietan eta Herrietan aipamen eginez, zergadunen ondasunen gain legezko hipoteka ezarri zuen, muga hauekin: zergek ondasun horiek kargatzen zituzten eta bermatutako zenbatekoa mugaeguneratutako urtekoa zen bakarrik.

Aldiz, 218. artikulua Estuari soilik egiten zion aipamen:

“Estatuak *lehentasuna* izanen du *bertze hartzekodunaren gain*, *higiezinak* kargatzen dituzten zergen urteko *baten* kobrurako. Lehentasun berdina izateko urteko horri dagokion batura baino handiagoroko, Estuak galda dezake erregelamendu administratiboek zehazten duten eran hipoteka berezi bat”.

2. 1869ko abenduaren 21eko Hipoteka Legea

Bere 168.5.º artikulua berregin zuen 1861eko Legean ezarritakoa eta bere 218. artikulua berretu zuen aurreko Legearen artikulua berdina, baina aipatuz, Estuaz gain, Probintziak eta Herriak.

² SIMÓN ACOSTA, E., “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Ogasun eta Ekonomia Ministeritza-IEF, II bol., 1991, 1082. orr.

Como advierte GULLÓN BALLESTEROS, se estableció una hipoteca legal no sólo en favor del Estado, sino también de las provincias y de los pueblos para el cobro de la última anualidad. La hipoteca legal que establecía la LH a favor del Estado, provincias y pueblos era *privilegiada* y *tácita*, porque no es que tuviesen derecho a exigir su constitución sobre el bien gravado por el tributo como cualquier titular de una hipoteca legal, no surtiendo efectos sino desde la fecha de su inscripción (art. 158 LH de 1869), sino que el bien sujeto al tributo quedaba afectado sin necesidad de cumplirse esos requisitos, hasta el punto de que el artículo 218 les facultaba a exigir una hipoteca si se quería asegurar un importe mayor de la última anualidad. *A contrario sensu*, para la preferencia absoluta por razón de esa anualidad no se exigía constitución de hipoteca alguna³.

3. El Código Civil de 1889

El artículo 1.923.1.º CC estableció:

“Con relación a *determinados* bienes *inmuebles* y derechos reales del deudor, gozan de preferencia:

1.º Los créditos a favor del *Estado*, sobre los *bienes* de los contribuyentes, por el importe de la última anualidad, vencida y no pagada, de los *impuestos* que graviten sobre ellos”.

Este precepto recogió de forma defectuosa los artículos de la LH de 1869 sobre esta materia, pues el artículo 168.5.º LH estableció una hipoteca legal no sólo a favor del Estado, sino también de las provincias y de los pueblos para el cobro de la última anualidad⁴, y el artículo 218 LH señalaba que esa

³) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales* (director ALBALADEJO), ed. *Revista de Derecho Privado*, Tomo XXIV, 1984, págs. 729-730.

⁴) Nótese, sin embargo, que la LH se refería, de forma genérica, a una anualidad.

GULLÓN BALLESTEROSek ohartarazten duen moduan, ezarri zen legezko hipoteka bat ez bakarrik Estatuaren alde, baizik eta baita ere Probintzia eta Herrien alde azkeneko urtekoaren kobrurako. Hipoteka Legeak ezartzen zuen Estatuaren, Probintzien eta Herrien aldeko legezko hipoteka *privilegiatua* eta *isilbidezkoa* zen, izan ere, legezko hipotekaren kasuan, hartzekodunak tributua kargatutako ondasunaren gain bere eraketa galdatzeko eskubidea zeukan, eraginak izanik bere inskripzio unetik (1869ko Hipoteka Legearen 158. art.); hemen, aldiz, tributuari lotutako ondasuna ukitua gelditzen zen ukanbehar horiek bete gabe. 218. artikulua aukera ematen zien hartzekodunei hipoteka bat galdatzeko ziurtatu nahi baldin bazen azken urtekoaren zenbatekoa baino haundiagoa. *A contrario sensu*, lehentasun absoluturako urteko horren arrazoiaz ez zen hipotekaren eraketarik galdatzen³.

3. 1889ko Kode Zibila

Kode Zibileko 1.923.1.º artikulua ezarri zuen:

“Zordunaren ondasun higiezin eta eskubide erreal zehatz batzuei dagokienez, lehenespe-nekoak dira:

1.º Estatuaren mesederako kredituak, zergadunen ondasunen gain, ondasun horien gain *zergak* izan eta zerga horien azken urtekoaren kopururaino, urteko hori mugaeguneratuta baina ordaindu gabe badago”.

Manu honek barneratu zituen era akatsdunean gai honi buruz 1869ko Legeak zioena, izan ere, honek 168.5 artikuluan Estuaz gain, Probintziak eta Herriak aipatzen zituen. Gainera, Hipoteka Legeko 218. artikulua zioen hipoteka horrek lehenta-

³) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales* (zuzendaria, ALBALADEJO), *Revista de Derecho Privado*, XXIV. T., 1984, 729-730. orr.

hipoteca era preferente sobre cualquier otro acreedor. En el artículo 1.923.1.º desaparecen estas importantes matizaciones⁵.

4. La Ley de la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911

Según su artículo 12:

“La Hacienda Pública⁶ tiene prelación sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito su derecho en el Registro de la Propiedad, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha, de las contribuciones o impuestos que graven los bienes inmuebles”.

Como puede verse, esta Ley modificó el CC en este punto, al regular una materia fiscal -y, por eso, ser de aplicación preferente al CC (derecho común)- con criterio distinto⁷.

El precepto superó la norma del CC, aparte de en la determinación de los efectos (prelación sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque *hubieren inscrito*), en la cuantía que directa y “tácitamente” se privilegia (anualidad corriente y la última vencida y no satisfecha)⁸. Además, es el momen-

⁵ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, ob. cit., pág. 729. Las provincias y los municipios, como señala GIL RODRÍGUEZ (“Privilegio y prelación de los créditos de la Hacienda Pública” -STS de 3 mayo 1988-, CCJC, núm. 17, 1988, pág. 506) pasaron a disponer sólo del privilegio general del artículo 1.924.1.º, con la diversidad prelativa que resulta de los artículos 1.927.1 y 1.929.1 CC.

⁶ La referencia a la “Hacienda Pública” debe identificarse con el Estado, pues es la conclusión a la que llegó la doctrina para el privilegio general del artículo 73 LGT 1963 (vid. por todos a RODRÍGUEZ BEREJJO: “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 30, 1981, pág. 196.

⁷ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, ob. cit., pág. 730.

⁸ GIL RODRÍGUEZ, J., “Privilegio...”, ob. cit., pág. 507. Nótese, además, que la norma se refería, además de a los “impuestos”, a las “contribuciones”.

suna zeukala bertze edozein hartzekodunen gain. Kode Zibilean ñabardura garrantzitsu hauek desagertzen dira⁴.

4. 1911ko uztailaren 1eko Ogasun Publikoaren Administrazio eta Kontabilitate Legea

Bere 12. artikulua araberaz:

“Ogasun Publikoak⁵ lehentasuna dauka bertze edozein hartzekodunen gain eta hirugarren eskuratzailaren gain, nahiz eta euren eskubidea Jabetza Erregistratua izan, ondasun higiezinaren gaineko kontribuzio edo zergen urtekoa eta mugaeguneratua baina ordaintzeke dagoen aurreko urtekoa kobratzeko”.

Ikus daitekeen moduan, Lege honek Kode Zibila aldatu zuen puntu honetan gai fiskala arautu baitzuen -eta, horrengatik, Kode Zibilarekiko lehentasunezko aplikazioa zeukan (zuzenbide Komunak)- irizpide ezberdinarekin⁶.

Manuak Kode Zibilaren araua gainditu zuen eragin zehaztapenean (bertze edozein hartzekodunen gain eta hirugarren eskuratzailaren gain lehentasuna, *inskribatu bazuten ere*), baita zuzenean eta isilbidez pribilegiatzen zen zenbatekoan (urtekoa eta mugaeguneratua baina ordaintzeke zegoen aurreko urteak)⁷. Gainera, lehentasunak hipoteka izaera gar-

⁴ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, op. cit., 729. orr. Udalerri eta Probintziak, GIL RODRÍGUEZek dioen bezala (“Privilegio y prelación de los créditos de la Hacienda Pública” -STS de 3 mayo 1988-, CCJC, 17. zenb., 1988, 506. orrialdea) igaro ziren Kode Zibileko 1.924.1.º artikuluko pribilegio orokorra izatera.

⁵ “Ogasun Publikoari” egiten zaion erreferentzia identifikatu behar da “Estatuarekin”, doktrina ondorio honetara iritsi baitzen 1963ko TLOren 71. artikuluko lehentasun orokorrerako (vid. RODRÍGUEZ BEREJJO: “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 30. zenb., 1981, 196. orr.

⁶ GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentarios...*, op. cit., 730. orr.

⁷ GIL RODRÍGUEZ, J., “Privilegio...”, op. cit., 507. orr.

to en que la prelación adquiere un neto carácter de hipoteca, pues se da también ante el tercero adquirente del bien, aunque hubiese inscrito su derecho⁹.

5. La Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 y el Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947

Según el artículo 168 LH:

“Tendrán *derecho a exigir hipoteca legal*:

(...)

6.º El *Estado*, sobre los bienes de los contribuyentes en los casos establecidos en esta Ley, además de la *preferencia* que a su favor se reconoce en el artículo 194”.

Según el artículo 194 LH de 1946:

“El *Estado*, las *provincias* y los *pueblos* tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y *sobre el tercer adquirente*, aunque hayan inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la *anualidad corriente* y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven los bienes inmuebles.

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

⁹ SERRERA CONTRERAS, P. L., “La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, número 524, 1978, pág. 10.

bia lortzen duen unea da, izan ere, ondasunaren hirugarren eskuratzaillearen aurrean ere ematen baita, nahiz eta bere eskubidea inskribatu⁸.

5. 1946ko otsailaren 8ko Hipoteca Legea eta 1947ko otsailaren 14ko Hipoteca Erregelamendua

Hipoteca Legeak, 168. artikuluan dio:

“Legezko hipoteca *galdatzeko eskubidea* izango dute:

(...)

6.º *Estatuak*, zergadunen ondasunen gain, Lege honek adierazitako kasuetan, 194. artikulua horren alde ezarritako *lehenespena* bazter utzi gabe”.

Legearen 194. artikulua dio:

“Ondasun higiezinaren gaineko kontribuzio edo zergen *urtekoa* eta mugaeguneratuta baina ordaintzeke dagoen aurreko urtekoa kobratzeko, *Estatuak*, *Probintziek zein Herriek* lehenetasuna izango dute bertze edozein hartzekodunen gain eta *hirugarren eskuratzaillearen gain*, hauek euren eskubideak Erregistroan inskribatu badituzte ere.

Aurreko lerrokadaren ondorioetarako, mugaeguneratutako urtekotzat hartzen da ekitaldi ekonomiko baten aurreko lau hiruilekoek osaturikoa, zerga ordaintzeko betebeharraren data nahiz aldizkakotasuna edozein izanda ere”.

⁸ SERRERA CONTRERAS, P. L., “La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 524. zenb., 1978, 10. orr.

Como apunta GULLÓN BALLESTEROS, el artículo 194 LH recoge lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de 1911, pero ampliado a las provincias y a los pueblos. La naturaleza jurídica de esta preferencia no quedaba clara en la LH porque el artículo 168.6.º no la define, se refiere a los casos en que cuenta con hipoteca legal el Estado y además a la preferencia del artículo 194. Sin embargo, el artículo 271 RH de 1947 resolvió esta duda al denominar hipoteca legal a lo prescrito en el artículo 194 LH¹⁰.

Este precepto, además, define qué debe entenderse por “anualidad vencida” (los cuatro trimestres del ejercicio anterior al corriente) y autoriza nuevamente la hipoteca “expresa e inscrita” para garantizar un montante superior a las dos anualidades¹¹.

Lo dispuesto en el artículo 194 LH se desarrolló en el artículo 271 RH de 14 de febrero de 1947:

“Cada finca responderá por hipoteca legal, en los términos prescritos por el artículo 194 de la Ley, de las contribuciones e impuestos que directa e individualmente recaigan sobre el inmueble, y el Estado, las provincias o los pueblos tendrán, para su cobro, prelación sobre cualquier otro acreedor y so-

¹⁰ Comentarios..., ob. cit., pág. 731. ROCA SASTRE y ROCA SASTRE MUNCUNILL (Derecho Hipotecario, Tomo IX, ed. Bosch, 8.º edic., 1998, pág. 101) destacan que existe cierta discordancia entre el artículo 168.6.º y el artículo 194 LH, pues mientras que aquél sólo alude al Estado, éste se refiere a las provincias y a los pueblos

¹¹ GIL RODRÍGUEZ, J., “Privilegio...”, ob. cit., pág. 507. Según el párrafo 3: “Para tener igual preferencia por mayor suma que la correspondiente a dichas dos anualidades, podrán exigir el Estado, las provincias o los pueblos la constitución de una hipoteca especial, en la forma que determinen los Reglamentos administrativos. Esta hipoteca no surtirá efecto sino desde la fecha en que quede inscrita”.

GULLÓN BALLESTEROSek dioen moduan, artikulua honek 1911ko Legearen 12. artikulua xedatutakoa biltzen du, baina Probintzietara eta Herrietara hedatuz. Lehenetsun honen izaera juridikoa ez zen argi gelditzen, Hipoteka Legearen 168.6.º artikulua ez baitu definitzen, erreferentzia egiten dio, alde batetik, Estatuak legeko hipoteka duen kasuei eta, bertetik, 194. artikuluan agertzen den lehentasunari. Hala ere, 1947ko Erregelamenduak, 271. artikuluan, zalantza hau argitzen du, Hipoteka Legeko 194. artikuluan biltutakoari legeko hipoteka izendatzean⁹.

Manu honek, gainera, “mugaeguneratutako urteko zatia” zer ulertu behar den definitzen du (ekitaldi ekonomiko baten aurreko 4 hiruilekoek osaturikoa) eta berriro ere hipoteka “espresua eta inskribatua” baimentzen du bi urteko baino handiagokoa den kopurua bermatzeko¹⁰.

Hipoteka Legeko 194. artikuluan xedaturikoa 1947ko otsailaren 14ko Hipoteka Erregelamenduko 271. artikuluan garatu zen:

“Finka bakoitzak legeko hipotekaren ondoriozko erantzukizuna izango du, Legearen 194. artikulua ezarritakoaren arabera, ondasun higiezinaren gain ezarritako zuzeneko eta banakako kontribuzio zein zergez, eta Estatuak, Probintziek nahiz Herriek lehentasuna izango dute horiek kobratzeko, bertze edo-

⁹ Comentarios..., op. cit., 731. orr. ROCA SASTRE eta ROCA SASTRE MUNCUNILLEK (Derecho Hipotecario, IV. T., Bosch, 8. arg., 1998, 101. orr.), Hipoteka Legearen 168.6.º eta 194. artikuluen artean desadostasuna dagoela nabarmentzen dute, hark Estatuak bakarrik aipatzen duen bitartean, honek Probintzietara eta Herrietara erreferentzia egiten baitie.

¹⁰ GIL RODRIGUEZ, J., “Privilegio...”, op. cit., 507. orr. 194. artikulua, 3. lerroaren arabera: “Bi urteko horien batuketari dagokiona baino zenbateko haundia goaren gain lehentasun bera izateko, Estatuak, Probintziek zein Herriek eska dezakete hipoteka berezia eratzea, administrazio-erregelamenduek ezarritakoaren ariara. Hipoteka horrek ondorioak sortuko ditu inskribatzen denetik”.

bre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito su derecho en el Registro”.

6. El Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948

Su artículo 130, encabezado como “Acreedores hipotecarios y terceros poseedores”, señalaba en su apartado 2 que, cuando el procedimiento afectase al cobro de contribuciones o impuestos que *directa o indirectamente* recayesen sobre los bienes inmuebles contra los que se dirigía la ejecución y tales fincas se hallasen gravadas con cargas de carácter hipotecario o hubiesen pasado a poder de tercero, la Hacienda tendría derecho de “*absoluta preferencia*” para el cobro de la anualidad corriente al ser “*inscrito el derecho hipotecario o efectuarse la transmisión del dominio de la finca*”, y para el de la última vencida, constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico inmediato anterior al definido como corriente, cualesquiera que fueren las fechas de tales inscripción o adquisición”.

La referencia al “derecho hipotecario”, expone GULLÓN BALLESTEROS, había que entenderla hecha al acreedor con garantía registral inscrita (hipoteca, anotación de embargo del inmueble), pues cualquier discriminación entre los acreedores sería ineficaz al ser realizada por un precepto reglamentario en contra de lo dispuesto por la legislación hipotecaria y la Ley de 1911, que hablan sólo de “acreedor”; en la *mens legis* del Estatuto de 1948 se partía de una realidad: la colisión se produce cuando el acreedor que tiene inscrita su garantía (hipoteca, anotación de embargo) ve que la carga del tributo ha de soportarla aunque no conste en el Registro previamente a la inscripción o anotación de su derecho¹².

¹²⁾ Comentarios..., *ob. cit.*, pág. 732.

zein hartzekodunen gaineratik nahiz hirugarren eskuratzailearen gaineratik, nahiz eta hauek beren eskubidea Errejistroan inskribatua izan”.

6. 1948ko abenduaren 29ko Bilketa Estatutua

Bere 130. artikulua, “Hipoteca-hartzekodunak eta hirugarren edukitzaileak”, goiburu zuelarik, bigarren epigrafean argitzen zuen zer gertatzen zen egoera honetan: zergak edo kontribuzioak zuzeanean edo zeharka ukitzen zuenean gauza higiezi-na, exekuzio prozedurak ondasun hori hartuz. Kasu honetan, nahiz eta finca hipoteca batekin kargatuta egon edota hirugarren baten eskuetan izan, Ogasunak bazeukan lehentasun absolutua urtekoa eta aurreko mugaeguneratua kobratzeko, kontutan hartuta hipoteca zuzenbidea inskribatu zen unea edota finkaren jabetza eskualdatu zen unea.

Estatutuak, “hipoteca zuzenbideari” erreferentzia egiterakoan -dio GULLÓN BALLESTEROSek, ulertu behar zen bermea Errejistroan inskribatuta zeukan hartzekoduna (adibidez, hipoteca), izan ere, hartzekodunen arteko edozein bereizkuntza eragingabea izango litzateke, Hipoteca Legeak eta 1911ko Legeak xedatutakoaren aurka errege-lamendu agindu batek aurrera eraman zuelako, hauek bakarrik “hartzekodunari” buruz hitz egiten baitzuten. 1948ko Estatutuko *mens legis* hau errealitate batetik abiatzen zen: gatazka gertatzen da bere bermea inskribatuta daukan hartzekodunak (ad. hipoteca) ikusten duenean tributuaren karga jasan behar duela nahiz eta aurretiazko inskripzio-rik ez egon Errejistroan¹¹.

¹¹⁾ Comentarios..., *op. cit.*, 732. orr.

7. La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963

Disponía así su artículo 73:

“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 Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior”.

La norma, además de referirse a los “derechos” inscribibles, amplía su ámbito de aplicación al incluir también los “productos directos, ciertos o presuntos”.

8. El Real Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre

El Reglamento de Recaudación de 1968 reguló en su artículo 37 la hipoteca legal tácita¹³:

“1. En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro, o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública, *con arreglo a lo que disponen la Ley y Reglamento hipotecarios*, tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas tributarias no satisfechas correspondientes al año natural en que se

¹³⁾ El artículo 38 se refería a la hipoteca especial inscrita para débitos anteriores o por mayor cantidad.

7. 1963ko abenduaren 28ko Tributuen Lege Orokorra

Bere 73. artikulua haxe zioen:

“Erregistro Publiko batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak edo horien ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten tributuetan, Estatuak, Probintziak eta Herriek bertze edozein hartzekodun edo eskuratzaileraren gain lehentasuna izango dute, nahiz eta hauek beren eskubideak inskribatuak izan, kobrurako administrazio ekintza egikaritzen den urte naturalari eta baita aurreko berehalakoari dagozkien ordaintzeke dauden zorren kobrurako”.

Arauk, “eskubide” inskribagarriei erreferentzia egiteaz gain, bere aplikazio eremua hedatu zuen “ekoizpen zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak”, barneratzean.

8. 1968ko azaroaren 14ko Errege Dekretua

1968ko Bilketa Erregelamenduak bere 37. artikuluan isilbidezko lege hipoteka eraendu zuen¹²:

“1. Erregistro batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak edo horien ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten tributuetan, Ogasun Publikoak, Hipoteka Legea eta Erregelamenduak xedatzen dutena kontutan hartuta, bertze edozein hartzekodun edo eskuratzaileraren gain lehentasuna izango du, nahiz eta hauek beren eskubideak inskribatuak izan, kobrurako administrazio egintza egikaritzen den urte natu-

¹³⁾ 38. artikulua erreferentzia egiten zion inskribatutako hipoteka bereziari, aurreko zorrentzat edo kopuru haundiagoarentzat.

ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

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

9. La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969

La Regla 19 de esta Instrucción General desarrolló lo previsto en el artículo 37.2 RGR. Según su apartado 1:

“Se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro, cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho, o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate”.

Su apartado 2 ordenaba que:

“Los procedimientos de apremio, cuando medie hipoteca legal tácita se harán constar en el Registro de la Propiedad mediante anotación preventiva de embargo”.

10. El Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990

La hipoteca legal tácita se regulaba en el artículo 35¹⁴:

“1. En los recursos de Derecho Público que graven periódicamente los bienes o derechos

¹⁴ Seguimos a CASTILLO CASTILLO: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* (Director Narciso AMORÓS RICA), Tomo XVI-B-I, Ed. de Derecho Financiero, 1991, págs. 187 y ss.

ralari eta baita aurreko berehalakoari dagozkie ordaintzeke dauden zorren kobrurako.

2. Aurreko zenbakiak xedatutakoaren eraginetara, ulertzen da kobrurako administrazio ekintza egikaritzen dela zerga-bilketa prozedura borondatezko epean hasten denean”.

9. 1969ko uztailaren 24ko Bilketa eta Kontabilitate Instrukzio Orokorra

Instrukzio Orokor honetako 19. Erregelak Bilketa Erregelamenduak, 37.2 artikuluan aurrikusitakoa garatu zuen. Bere 1. epigrafearen arabera:

“Ulertzen da kobrurako administrazio ekintza egikaritzen dela, eskubidea Erregistroan inskribatu edo dena delako ondasun edo eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten denean”.

Bigarren epigrafeak hau agintzen zuen:

“Premiamenduzko prozedurak, tartean isilbidezko lege hipoteka dagoenean, ohararaziko dira Jabetza Erregistroan enbargoaren aurreneurizko idatzoharraren bidez”.

10. 1990eko abenduaren 24ko Zerga-Bilketaren Erregelamendu Orokorra

Isilbidezko Lege Hipoteka bere 35. artikuluan eraentzen zen¹³:

“1. Erregistro publiko batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak edo horien

¹³ CASTILLO CASTILLOri jarraitzen diogu: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* (Zuzendaria: Narciso AMORÓS RICA), XVI-B-I, Ed. de Derecho Financiero, 1991, 187. orr. eta hurrengoak.

inscribibles en un Registro *público* o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública tendrá preferencia sobre cualquier acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

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

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

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

A diferencia del RGR de 1968, que se refería a “los tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos incribibles en un Registro”, el Reglamento de 1990 aludía a “los recursos de Derecho público que gravan periódicamente los bienes o derechos incribibles en un Registro *Público*”. Como puede verse, el Reglamento de 1968 era más fiel a la redacción del artículo 73 LGT. Tal vez, el artículo 35.2 del Reglamento de 1990, al referirse a “los recursos de Derecho público”, trató de extender el

ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten *Zuzenbide Publiko-ko baliabideetan*, Ogasun Publikoak edozein hartzekodunaren edo eskuratzaileren gain lehentasuna izango du, nahiz eta hauek euren eskubideak inskribatuak izan, kobrurako administrazio ekintza egikaritzen den urte naturalari eta baita aurreko berehalakoari dagozkien ordaintzeke dauden zorren kobrurako.

2. Aurreko zenbakiak xedatutakoaren eraginetara, ulertzen da kobrurako administrazio ekintza egikaritzen dela, eskubidea Erregistroan inskribatu edo dena delako ondasun edo eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten denean”.

3. Artikulu honetan biltzen den berme hau agertu *ahal izango da* Erregistro Publikoetan enbargoaren aurreneurizko idatzhoraren bidez, baina hau gabe ez da aldatzen lehenengo atalean ezarritako lehentasuna.

4. Hipoteka hartzekodun batek nahiz hirugarren eskuratzaille batek eskubidea dute beraien nahi dituzten ondasunen kuotak bereizteko, ordainagiri bakar batean sartuta daudenean ordaintzera behartutako zergadun beraren bertze batzuekin”.

1968ko Erregelamendurekin alderatuz, honek aipamen egiten zion “erregistro batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak aldizka kargatzen dituzten tributuei” eta 1990ko Erregelamenduak, al-diz, “Erregistro *Publiko* batean inskribatzeko moduko eskubide zein ondasunak aldizka kargatzen dituzten Zuzenbide publikoko baliabideei”. Ikus daitekeen moduan, 1968ko Erregelamendua TLOren 73. artikularen idazkerarekin zuzenagoa zen. Agian, 1990eko Erregelamenduko 35.2 artikulua, aipa-

ámbito de aplicación de la hipoteca legal tácita, pero esto no resultaba posible porque no contaba con la necesaria cobertura legal. Y no sólo porque el artículo 73 de la LGT se refería a los "tributos", sino también porque el artículo 1.923.1.º CC aludía a los "impuestos" y el artículo 194 LH¹⁵ a las "contribuciones o impuestos". Asimismo, se exige expresamente que sea un Registro *público*.

El apartado 2 del artículo 35, recogiendo lo ya dispuesto por la Regla 19 de la Instrucción de 1969, aclaraba cuándo se entendía ejercitada la acción administrativa de cobro.

Si la Regla 19 de la IGR de 1969 decía que, mediando hipoteca legal tácita, los procedimientos de apremio se harían constar en el Registro de la Propiedad mediante anotación preventiva de embargo, el apartado 3 del artículo 35 del RGR de 1990 convirtió esta anotación en algo facultativo ("podrá hacerse constar"), sin que su omisión modificase la preferencia de la hipoteca legal tácita. En efecto, al tratarse de una garantía absoluta para el cobro de las dos anualidades, la preferencia no puede depender de la anotación preventiva de embargo. Aquella obligación de constancia registral de la hipoteca legal tácita que exigía el artículo 19.2 IGR negaba su carácter de verdadera hipoteca¹⁶.

El párrafo cuarto del artículo 35 tenía su antecedente en la Regla 19.5 de la IGR. Es el derecho del acreedor hipotecario y del tercero adquirente a exigir la segregación de las cuotas de los bienes que les interesen cuando se hallen englobadas en un solo recibo con otras del mismo contribuyente. La razón de que el acreedor hipotecario y el tercero

men egiten zionean "Zuzenbide Publikoko baliabideei", isilbidezko lege hipotekaren aplikazio eremua hedatzen saiatu zen, baina ez zen posible izan ez zuelako beharrezko estaldura legalik. Eta ez soilik TLOren 73. artikulua "tributuei" aipamen egiten ziolako, baizik eta gainera Kode Zibileko 1.923.1º artikulua "zergei" erreferentzia egiten ziolako eta Hipoteca Legearen 194. artikulua¹⁴ "kontribuzio edo zergei". Baita ere espreski galdatzen da Erregistroa *publikoa* izatea.

35. artikuluko bigarren epigrafeak, 1969ko Instrukzioaren 19. Erregelak xedaturikoa bilduz, argitzen zuen noiz ulertu behar zen kobrurako administrazio ekintza egikarituta zegoela.

1969ko Instrukzioak adierazten bazuen isilbidezko lege hipoteka egonik, premiamenduzko prozedurak agertaraziko zirela enbargoaren aurreneurritzko idatzoharraren bidez Jabetza Erregistroan, 1990eko Erregelamenduak, 35.3 artikuluan, idatzohar hau zerbait aukerapekoan bihurtu zuen. Halaxe da, 2 urtekoen kobrurako berme absolutu izanik, lehentasuna ezin daiteke enbargoaren aurreneurritzko idatzoharraren menpe egon. Instrukzioaren 19. Erregelak galdatzen zuen isilbidezko lege hipotekaren Erregistro idatzoharraren betebeharrak hark benetako hipotekaren izaera ukatzen zuen¹⁵.

35. artikulua laugarren erroaldeak bere aurrekina Instrukzio Orokorren 19.5 Erregelan zeukan. Bai hipoteka hartzekodunak, baita hirugarren eskuratzailerak beraiei interesatzen zaizkien ondasunen kuoten bereizgoa galdatzeko eskubidea zuten, agiri bakar batean zeudenean zergadun beraren bertze batzuekin. Bai hipoteka hartzekodunak, bai hirugarren eskuratzailerak kuoten bereizgoa

¹⁵⁾ Desaparece en el Reglamento la remisión que realizaba el anterior a la LH y al RH.

¹⁶⁾ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *ob. cit.*, pág. 1089.

¹⁴⁾ Hipoteka Legeari eta Hipoteka Erregelamenduari aurreko igorpena desagertzen da.

¹⁵⁾ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *op. cit.*, 1089. orr.

adquirente puedan exigir la segregación de cuotas se halla, como dicen ROCA SASTRE y ROCA-SASTRE MUNCUNILL, en que cada finca debe responder ella misma de la hipoteca legal (art. 271 RH). Puede suceder que, por defectos del Registro, no tenga cada finca asignado un valor catastral específico, sino que figure un valor catastral global de varias fincas en un mismo término municipal, en cuyo caso nace el derecho a exigir la segregación de las cuotas¹⁷.

11. La Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003

Regula esta garantía en el artículo 78, con el ilustrativo encabezamiento de “Hipoteca legal tácita”:

“En los tributos que gravan 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 estos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior”.

Este precepto presenta tres novedades respecto al artículo 73 LG de 1963: a) se sustituye la desfasada referencia de “provincias y los municipios” por la más actual de “las Comunidades Autónomas y las entidades locales”; b) se añade para las deudas el requisito de que estén “devengadas”; y c) se sustituye la expresión “en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior” por la de “en que se exija el pago y al inmediato anterior”.

¹⁷ Derecho Hipotecario..., *ob. cit.*, pág. 107.

galdatu ahal izatearen arrazoia aurkitzen da, ROCA SASTRE eta ROCA-SASTRE MUNCUNILLEk dioten bezala, finka bakoitzak berak erantzun behar izatean lege hipotekaz (Hipoteca Erregelamenduaren 271. art.). Gerta daiteke, Erregistroko akatsengatik, finka bakoitzak ez edukitzea catastro balio zehatz bat, baizik eta udal eremu batean finka batzuen catastro balio orokor bat begitantzea, kasu honetan jaiotzen da kuoten bereizgoa galdatzeko eskubidea¹⁶.

11. 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorra

78. artikuluan berme hau eraentzen da “isilbidezko lege hipoteka” goiburu argigarriarekin:

“Erregistro publiko batean inskriba daitezkeen ondasun edo eskubideak, edo hauen ekoizkin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten tributuetan, Estatuak, Autonomia Erkidegoek eta Toki Erakundeek lehentasuna izango dute bertze edozein hartzekodun edo eskuratzaileraren aurrean, hauek beren eskubideak inskribatuta eduki arren, ordainketa galdatzen den urte naturalean eta aurreko lehenengoan sortu diren eta ordaindu gabe gelditu diren zorrak kobratzeko”.

Agindu honek 1963ko TLOren 73. artikuluekin alderatuz, hiru berrikuntza dauzka: a) “probintzia eta udalerriei” egiten zitzaien zaharkitutako erreferenziaren ordez “Autonomia Erkidego eta Toki Erakundeek” egiten zaion gaurkotuagoa bat agertzen da; b) zorren zatigehitzen da “mugaeguneratuak” egotearen ukanbeharra; eta c) “kobrarako administrazio ekintza egikaritzen den urte naturalari eta baita aurreko berehalakoari dagozkien” adierazpenaren ordez “ordainketa galdatzen den urte naturalean eta aurreko lehenengoan” agertzen da.

¹⁶ Derecho Hipotecario..., *op. cit.*, 107. orr.

II. LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA

1. Introducción

A esta garantía de la deuda tributaria se le denomina hipoteca legal tácita porque sus efectos son los de una garantía real que opera de modo automático, *ope legis*, sin necesidad de acto de constitución expreso ni de su inscripción, anteponiéndose a los titulares registrales (adquirentes, acreedores hipotecarios)¹⁸. La garantía, como derecho real que tiene por objeto inmediato los bienes, tiene efectos *erga omnes*, sin más limitaciones que el crédito garantizado¹⁹, aunque tiene más rango la preferencia salarial que estableció el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 32.1 (superprivilegio, por cuantía limitada) y en su artículo 32.2 (privilegio refaccionario, sin limitación cuantitativa)²⁰. Se proyecta directa e inmediatamente sobre bienes concretos, entendiéndose por tributos que graven los bienes los que tienen como hecho imponible y como objeto la titularidad de derechos sobre ellos: propiedad, posesión o derechos reales de uso o disfrute²¹.

2. Ámbito objetivo

Según el artículo 78 LGT, como expone CASAS AGUDO, se exige para la aplicación de esta garantía: 1.º) que los tributos sean periódicos; 2.º) por la referencia al gravamen de "bienes o derechos... o sus productos"²² que sean tributos reales o de

¹⁸ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17.º edic., 2007, pág. 365.

¹⁹ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *ob. cit.*, pág. 1083.

²⁰ GIL RODRÍGUEZ, J., "Privilegio...", *ob. cit.*, pág. 509.

²¹ SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca...", *ob. cit.*, pág. 1083.

²² Por "producto" entiende ARRANZ DE ANDRÉS (*Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, ed. Thomson-Civitas, 2006, pág. 143), un rendimiento o una percepción derivada de una cosa y constitutiva de una realidad distinta.

II. ISILBIDEZKO LEGE HIPOTEKA

1. Sarrera

Tributu zorraren berme honi isilbidezko lege hipoteka deitzen zaio bere eraginak era automatikotan operatzen duen berme erreal batenak direlako, *ope legis*, eratze egintza espresuaren beharrik gabe ezta bere inskripzio beharrik gabe ere, erregistroko titularrei aurrejarriaz (eskuratzaileak eta hipoteka hartzekodunak)¹⁷. Bermeak, ondasunak berehalako objektutat dauzkan eskubide errealak bezala, *erga omnes* eraginak dauzka, bermatutako kreditua da muga bakarra¹⁸, nahiz eta lerruna haundiagoa izan Langileen Estatutuak ezarri zuen lehentasunak bere 32.1 artikuluan (kopuru mugatuko superprivilegioa) eta bere 32.2 artikuluan (errefrakziozko pribilegioa, mugarik gabe)¹⁹. Ondasun zehatzen gain zuzenean eta berehala aplikatzen da, ondasunak kargatzen dituzten tribututat ulertuz egitate zergagarri bezala eta objektu gisa beraien gaineko eskubideen titularitasuna dutenak: jabetza, edukitza edo erabilerazko edo gozameneko eskubide errealak²⁰.

2. Eremu objektiboa

TLOren 78. artikularen arabera, CASAS AGUDOK azaltzen duen bezala, berme honen aplikaziorako galdatzen da: 1º) tributuoak aldizkakoak izatea; 2º) "ondasun edo eskubideen... edo bere ekoizkinen"²¹ kargari erreferentzia egiten da, beraz, izan

¹⁷ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, 17. arg., 2007, 365. orr.

¹⁸ SIMON ACOSTA, E., "La hipoteca...", *op. cit.*, 1083. orr.

¹⁹ GIL RODRÍGUEZ, J., "Privilegio...", *op. cit.*, 509. orr.

²⁰ SIMON ACOSTA, E., "La hipoteca...", *op. cit.*, 1083. orr.

²¹ "Ekoizkintzat" ulertzen du ARRANZ DE ANDRESEK (*Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomson-Civitas, 2006, 143. orr.), gauza batetik eratorritako etekinen bat.

producto, lo que excluye los personales y sintéticos, referidos a rentas o patrimonios netos de una persona, así como aquellos cuyo hecho imponible contemple los bienes integrados en un conjunto o actividad; y 3.º) que los bienes o derechos sean inscribibles en un registro público²³. La doctrina es unánime en entender que esta garantía se aplica al IBI²⁴. ARRANZ DE ANDRÉS añade el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en lo que respecta al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes²⁵. En cambio, CASAS AGUDO descarta su aplicación al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, al considerar que el Registro de los Permisos de Circulación de Automóviles tiene sólo función administrativa²⁶.

3. Ámbito temporal

Las deudas, según el artículo 78 LGT, deben ser “devengadas y no satisfechas” y corresponder al “año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior”. El artículo 73 LGT se refería a “deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior”. Se planteó el problema de qué se entiende por “anualidad corriente” (art. 194 LH). El Estatuto de Recaudación de 1948 resolvió esta cuestión al relacionar la anualidad corriente con el que era “inscrito el derecho hipotecario o efectuarse la transmisión del dominio de la finca”. La Instrucción General de Recaudación de 1969 señaló que se ejercitaba la acción administrativa

behar dute tributu errealak edo ekoizkinezkoak, baztertuta gelditzen direlarik pertsonalak eta sintetikoak, pertsona baten errenta edo ondasun garbiei dagozkionak, eta 3º) ondasunak edota eskubideak errejistro publiko batean inskribagarriak izatea²². Doktrina baterakoa da berme hau Ondasun Higiezinaren Gainerako Zergari aplikatzen dela ulertzean²³. ARRANZ DE ANDRESEk gehitzen du Trakzio Mekanikodun Ibilgailuen Gainerako Zerga eta Ez-Egoiliarren Errentaren Gainerako Zerga, ez egoiliarren Erakundeen Ondasun Higiezinaren Gainerako Karga Bereziari dagozkionean²⁴. Aldiz, CASAS AGUDOk alde batera uzten du Trakzio Mekanikodun Ibilgailuen Gainerako Zerga, ulertzen duelako Ibilgailuen Zirkulazio Baimen Errejistroatik bakarrik funtzio administratiboa daukala²⁵.

3. Denborazko eremua

Zorrak, TLOren 78. artikulua araberak, “sortuak eta ordaindu gabeak” izan behar dute eta “ordainketa galdatzen den urte naturalari eta aurreko berehalakoari dagozkienak”. “Urteko bakoitzat” zer ulertu behar zen arazoa sortu zen (Hipoteka Legearen, 194. art.). 1948. urteko Bilketa Estatutuak arazo hau konpondu zuen urteko bakoitza harremanez “hipoteka eskubidea inskribatua edo finkaren jabetzaren eskualdaketa” egina zenarekin. 1969. urteko Bilketa Instrukzio Orokorrek erran zuen kobrurako administrazio ekintza egikaritzen zela eskubidea Errejistrotan inskribatu edo dena delako ondasun eta

²³) *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, ed. Marcial Pons, 2006, págs. 256 y ss.

²⁴) Por todos PÉREZ ROYO, *idem*.

²⁵) *Las garantías reales...*, *ob. cit.*, págs. 146-147. Igualmente, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria* (VV. AA., coordinador: HUESCA BOADILLA), ed. Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 549.

²⁶) *Los privilegios...*, *ob. cit.*, pág. 258.

²²) *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006, 256. *orr. eta hurrengoak*.

²³) PEREZ ROYO, F., *idem*.

²⁴) *Las garantías reales...*, *op. cit.*, 146-147 *orr. Modu berean*, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria* (Kordinatzailea: HUESCA BOADILLA), Thomson-Aranzadi, 2004, 549. *orr.*

²⁵) *Los privilegios...*, *op. cit.*, 258. *orr.*

de cobro al iniciarse el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se inscribió en el Registro el derecho o se efectuó la transmisión de los bienes o derechos. Por consiguiente, cualquier acreedor hipotecario que inscribía su derecho o cualquier tercero que adquiriría un bien debía responder de las deudas correspondientes al ejercicio económico en que se practicó la inscripción o se adquirió el bien y el anterior; lógicamente salvo que la deuda tributaria hubiese prescrito²⁷. Y es la pauta interpretativa que siguió también el Tribunal Supremo (por ejemplo, SSTs 21 de diciembre de 1979 y 26 de febrero de 1980).

Hay que destacar con GULLÓN BALLESTEROS, que se separan el momento de la inscripción (que juega para los créditos garantizados registralmente) y el de la transmisión (que opera para el adquirente); en este último caso no se cuenta el momento en que accede al Registro la adquisición de la finca afectada por la hipoteca legal tácita²⁸.

La nueva LGT (art. 78) exige que las deudas tributarias se encuentren “devengadas y no satisfechas”, lo que presupone, como dice ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, el vencimiento del período voluntario de ingreso; más exactamente, el inicio del procedimiento de apremio, pues en él se sitúa la exigencia por la Administración²⁹. De esta forma, según la LGT quedarían garantizadas las deudas del año en que se notificó la providencia de apremio y las del año anterior³⁰. Sin embargo, el artículo 65 del nuevo Reglamento General de Recaudación (RD

eskubideak eskualdatu ziren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten zenean. Beraz, bere eskubidea inskribatzen zuen edozein hipoteka hartzekodunek edo ondasun bat eskuratzen zuen edozein hirugarrengok inskripzioa aurrera eraman zen ekitaldi ekonomikoari zegozkion zorrez eta aurrekoez edo ondasuna eskuratu zenekoez eta aurrekoez erantzun behar zuten, salbu tributu zorra preskribatua baldin bazegoen²⁶. Auzitegi Gorenak ere interpretazio hau jarraitu zuen (adib., 1979ko abenduaren 21eko eta 1980ko otsailaren 26ko epaiak).

GULLÓN BALLESTEROSekin nabarmendu behar da, bereizten direla inskripzio unea (erregistroz bermatutako kredituentzat) eta eskualdaketarena (eskuratzailearentzat operatzen du); azken kasu honetan ez da kontutan hartzen finkaren eskurapena Errejistrotara heltzen den unea²⁷.

TLOren 78. artikulua galdatzen du tributu zorrak “sortuak eta ordaindu gabeak” egotea, honek auresuposatzen du, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOSek dioen moduan, borondatezko sarrera egiteko epea bukatuta egotea; oraindik zehaztasun haundiagoarekin, premiamenduzko prozeduraren hasiera, bertan aurkitzen baita Administrazioak egindako galdapena²⁸. Era honetan TLOren arabera premiamenduzko probidentzia jakinarazi zen urteko zorrak eta aurreko urtekoak bermatuak gertuko lirateke²⁹. Aldiz, Bilketa Erregelamendu Orokor berriko (2005eko uztailaren 29ko Errege De-

²⁷) *La Hipoteca Legal Privilegiada de la Ley General Tributaria. Aproximación jurisprudencial; Cuadernos de Aranzadi. Jurisprudencia Tributaria, 2004, pág. 69.*

²⁸) *Comentarios...*, ob. cit., pág. 733.

²⁹) *Comentarios...*, ob. cit., pág. 550.

³⁰) CASAS AGUDO, D., *Los privilegios...*, ob. cit., pág. 254. Igualmente ARRANZ DE ANDRÉS: *Las garantías...*, ob. cit., pág. 179.

²⁶) ARRANZ DE ANDRÉS, C., *La Hipoteca Legal Privilegiada de la Ley General Tributaria. Aproximación jurisprudencial; Cuadernos de Aranzadi. Jurisprudencia Tributaria, 2004, 69. orr.*

²⁷) *Comentarios...*, op. cit., 733. orr.

²⁸) *Comentarios...*, op. cit., 550. orr.

²⁹) CASAS AGUDO, D., *Los privilegios...*, op. cit., 254. orr.; ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías...*, op. cit., 179. orr.

939/2005, de 29 de julio), siguiendo el criterio utilizado por la jurisprudencia y establecido en el anterior RGR, señala que “se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período 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”. ¿Cómo se conjuga la regulación legal con la reglamentaria? A nuestro juicio, la solución podría ser la siguiente. Cuando haya algún acreedor que haya inscrito su derecho en el Registro o cuando se haya transmitido el bien o derecho, habría que seguir el criterio establecido en el Reglamento. En cambio, cuando no existan adquirentes o acreedores que hubiesen inscrito su derecho en el Registro, nada se opone a la aplicación de criterio sentado por la LGT.

4. Sujetos activos: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales

Si el artículo 73 LGT de 1963 citaba al Estado, provincias y municipios, el artículo 78 LGT de 2003 dispone que la hipoteca legal tácita puede ser ejercitada tanto por el Estado como por las CCAA y las Entidades Locales. En realidad, tras la LOFCA, ya se entendían incluidas las CCAA en el artículo 73 LGT de 1963, pues su artículo 2.3 venía reconociéndoles las mismas prerrogativas que las que tiene la Hacienda estatal. Al aludir a las Entidades Locales se amplía también el ámbito de aplicación, pues además de los municipios se incluyen las entidades supramunicipales (por ejemplo, áreas metropolitanas) y las de ámbito inferior al del municipio.

5. La responsabilidad de los terceros adquirentes

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1988 exigió para aplicar la hipoteca

kretua) 65. artikulua, jurisprudentziak erabilitako irizpidea jarraiki eta aurreko Bilketa Erregelamendu Orokorra ezarritakoa, dio “ulertzen dela ordainketa galdatzen dela eskubidea Erregistroan inskribatu edo dena delako ondasun edo eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko zorrak borondatezko epean biltzeko prozedura hasten denean”. Nola harremantzen da legezko eraentza erregelamenduarekin? Gure ustetan, soluzioa hurrengoa izan liteke: Hartzekodunen bat badagoenean Erregistroan bere eskubidea inskribatu duena edo eskualdatu denean ondasuna edo eskubidea, jarraitu beharko litzateke Erregelamenduan ezarritako irizpidea. Aldiz, ez daudenean eskuratzailerik edota Erregistroan bere eskubidea inskribatu duten hartzekodunik, TLOak aipaturako irizpidea aplikatu beharko litzateke.

4. Subjektu aktiboak: Estatu, Autonomia Erkidegoak eta Toki Erakundeak

1963ko TLOk, 73. artikuluan, Estatu, Probintziak eta Herriak aipatzen bazituen, 2003ko TLOaren 78. artikulua, xedatzen du isilbidezko lege hipoteka egikari dezaketela Estatuak, Autonomia Erkidegoek eta Toki Erakundeek. Errealitatean, 22ko 8/1980 Lege Organikoa, Autonomia Erkidegoen Finantzaketarena, eta gero, 1963ko TLOaren 73. artikuluan Autonomia Erkidegoak barneratuak zeudela ulertzen zen, izan ere, bere 2.3 artikulua Estatu Ogasunak dauzkan eskubide berdinak ezagutu baitzizkien. Toki Erakundeei erreferentzia egiterakoa, aplikazio eremua ere hedatzen da, izan ere, Herriez gain barneratzen baitira erakunde supramunicipalak (adib. Metropolitarrak) baita Udalerriak baino eremu gutxiagokoak.

5. Hirugarren eskuratzailen erantzukizuna

1988ko abenduaren 12ko Auzitegi Gorenaren epaiak galdatu zuen isilbidezko lege hipoteka onda-

legal tácita a un tercer adquirente del bien la derivación de responsabilidad propia de los responsables subsidiarios. Con ello, como dice ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, se confunde la responsabilidad personal con la real, la universal con la objetivamente limitada. La nueva LGT descarta esta interpretación, en primer lugar, por el propio encabezamiento del artículo 78, que deja claro que se trata de una hipoteca legal tácita y, en segundo lugar, porque el precepto se diferencia de lo dispuesto por el artículo 79 LGT (afección de bienes), pues en éste la exigencia de la deuda se produce por los cauces de la responsabilidad tributaria subsidiaria (art. 43.1.d) LGT)³¹.

El RGR de 2005 también distingue claramente entre la hipoteca legal tácita y el derecho de afección. Si para la hipoteca legal tácita nada se dice de la responsabilidad subsidiaria (art. 65), para el derecho de afección (art. 67) señala que, para su ejercicio, se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 LGT.

La hipoteca legal tácita, como señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, es ejecutable en vía administrativa, de acuerdo con el procedimiento previsto para la ejecución de las garantías de los créditos jurídico-públicos, pero tanto los acreedores hipotecarios afectados como el tercer adquirente tienen la consideración de interesados, por lo que debe dárseles la posibilidad de pagar los débitos y las costas del procedimiento³². Así lo dispone, para el tercero adquirente, el artículo 74.4 RGR por remisión expresa del artículo 65.3 RGR, al señalar que si la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona o entidad distin-

sunaren hirugarren eskuratzailari aplikatzeko erantzule subsidiarioaren erantzukizun propioaren eratorpena. Horrekin, ZABALA RODRIGUEZ-FORNOSek dioen moduan, erantzukizun pertsonala errealarekin nahasten da, unibertsala objektiboki mugatuarekin. Tributuen Lege Orokor berriak interpretazio hau baztertzen du, lehenengoz, 78. artikuluaaren goiburua propioarengatik, argi uzten duelarik isilbidezko lege hipoteka baten aurrean gaudela eta, bigarrenik, agindua desberdintzen delako TLOren 79. artikulua xedatutakotik (afekzio eskubidea), bertan zorraren galdaketa tributu erantzukizun subsidiarioaren bideetatik ematen baita (TLOren 43.1. d) art.)³⁰.

2005eko Bilketa Erregelamendua ere argi eta garbi isilbidezko lege hipoteka eta afekzio eskubi-dearen artean bereizkuntza egiten du. Isilbidezko lege hipoteka inguruan deus ez bada esaten erantzukizun subsidiariorik buruz (65. art.), afekzio eskubi-dearen inguruan (67. art.) dio bera egikaritzeko TLOren 174 eta 176 artikuluetan ezarritako moduan erantzukizun subsidiarioaren adierazpena behar dela.

Isilbidezko lege hipoteka, ZABALA RODRIGUEZ-FORNOSek dioen moduan, bide administratiboan exekutagarria da, kreditu juridiko publikoen bermeen exekuziorako aurikusitako prozedimendua kontutan hartuz, baina bai afektatutako hipoteka hartze-kodunek baita hirugarren eskuratzailak interesatuen kategoria daukate, horrengatik zorrak eta prozeduraren kostak ordaintzeko aukera eman behar zaie³¹. Horrela xedatzen du, hirugarren eskuratzailarentzat, Bilketa Erregelamenduko 74. artikulua, Erregelamendu beraren 65.3 artikuluko igorpen espresuz, dioenean "bermea eratuta badago ordaintzera behartutakoa ez den pertsona baten ondasun

³¹⁾ *Comentarios...*, ob. cit., pág. 551.

³²⁾ *Comentarios...*, ob. cit., pág. 551.

³⁰⁾ *Comentarios...*, op. cit., 551. orr.

³¹⁾ *Comentarios...*, idem.

ta del obligado al pago, se *comunicará* a dicha persona o entidad el impago del importe garantizado, *requiriéndole* para que, en el plazo establecido en el artículo 62.5 LGT, ponga dichos bienes o derechos a disposición del órgano de recaudación competente, salvo que pague la cuantía debida. Transcurrido ese plazo sin que se haya producido el pago o la entrega de los bienes o derechos, se procede a enajenarlos.

edo eskubideen bidez edo horien gainean, bermatutako kopurua ordaindu ez izanaren berri emango zaio pertsona horri, eta errekerituko zaio TLOren 62.5 artikuluan ezarritako epean ondasun edo eskubide horiek Bilketa organuaren eskura jar ditzan, salbu zor den zenbatekoa ordaintzen badu. Epe hori amaitu bada zorra ordaindu edo ondasun edo eskubideak eman gabe, aurreko epigrafean jasotakoaren arabera bertzerenganatuko dira”.

