

LA TRIBUTACIÓN DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS EN REGISTROS PÚBLICOS EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Por el Dr. JUAN CALVO VÉRGEZ
*Profesor Contratado, Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar la tributación de aquellas operaciones consistentes en la práctica de anotaciones preventivas en Registros Públicos dentro del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Tras una delimitación inicial de la cuestión se estudian los distintos elementos tributarios configuradores de la sujeción a gravamen de la citada operación (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible y cuota tributaria), con especial atención a las anotaciones preventivas de embargo.

Abstract

This paper aims to analyze the taxation of transactions involving the practice of preventive annotations within the Public Records Tax documented legal acts. After an initial definition of the issue are explored different configurations of the tax items subject to tax in this transaction (taxable event, taxable, taxable income and tax liability), with special attention to the endorsements of preventive attachment.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. HECHO IMPONIBLE DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS PRACTICADAS EN REGISTROS PÚBLICOS
 1. CONCEPTO DE ANOTACIÓN PREVENTIVA
 2. REQUISITOS QUE HA DE CUMPLIR LA ANOTACIÓN PREVENTIVA
 - A) **La anotación preventiva ha de ser practicada en un Registro Público**
 - B) **La anotación preventiva debe tener por objeto un derecho o interés valuable**
 - C) **La anotación preventiva no debe ser ordenada de oficio por la autoridad judicial**
 3. DEVENGO DEL GRAVAMEN DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS
- III. CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS
- IV. SUJETO PASIVO DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS
- V. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA
- VI. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS DE EMBARGO

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, una de las submodalidades que integran el llamado Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (I.A.J.D.) que, a su vez, constituye una de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (I.T.P.y.A.J.D.) es aquélla que somete a gravamen por el citado Impuesto a determinados documentos administrativos.

En líneas generales nos hallamos ante una submodalidad que presenta una considerable incidencia en el ámbito de las operaciones inmobiliarias, al sujetar a gravamen determinadas operaciones que tienen por objeto bienes inmuebles.

Esta submodalidad relativa a los Documentos Administrativos es objeto de regulación en los arts. 40 a 44 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (T.R.L.I.T.P.y.A.J.D.), así como en los arts. 82 a 87 del Reglamento regulador del citado Impuesto, aprobado mediante Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Tal y como apunta Villarín Lagos¹, el antecedente más próximo del art. 40 del citado Texto Refundido de 1993 cabe situarlo en el art. 40 de la antigua Ley 32/1980, de 21 de junio que, en su redacción original, se encargaba de regular a través de cuatro apartados el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados referido a documentos administrativos y judiciales. Posteriormente el art. 3 del Real Decreto-ley de 14 de marzo de 1986, de Medidas Urgentes Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales y la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, de Supresión de las Tasas Judiciales, acometieron la eliminación de los dos primeros apartados del citado precepto, quedando únicamente vigentes los actualmente recogidos en el art. 40 del T.R. de 1993².

¹ VILLARÍN LAGOS, M., en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 587.

² Con anterioridad la tributación de los documentos administrativos quedaba recogida en el Título III del Texto Refundido aprobado mediante R.D. 1018/1967, de 6 de abril, dictado al amparo de lo establecido en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, y regulador del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Debe precisarse, sin embargo, que el hecho imponible relativo a las anotaciones preventivas contemplado en el art. 100.1 del citado Texto Refundido de 1967 presentaba un objeto de gravamen de carácter más amplio, declarando su letra f) sujetas «las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos». Y, hasta su incorporación en 1964 al conjunto de supuestos sometidos a gravamen por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, las anotaciones preventivas fueron objeto de gravamen en el Impuesto sobre Derechos Reales.

Ya desde un primer momento llama la atención la circunstancia de que, en contra de la denominación que caracteriza a esta submodalidad, su presupuesto de hecho nada tenga que ver con documentos. La razón de ser de esta peculiaridad no es otra que el mantenimiento de la referida denominación («documentos administrativos») a pesar de la eliminación de la sujeción a la que inicialmente quedaban sometidos los documentos administrativos y judiciales³.

Constituye un hecho innegable que, durante los últimos tiempos, esta submodalidad ha visto reducido progresivamente su ámbito objetivo de aplicación hasta el punto de que, como bien señala Romero Hinjos, su contenido actual dista bastante de los conceptos que inicialmente quedaban sometidos a gravamen. En palabras del citado autor «*lo que hoy tributa bajo la denominación de documentos administrativos en nada responde a dicho concepto*»⁴.

Y, por lo que respecta a las operaciones sobre bienes inmuebles, son únicamente determinadas anotaciones preventivas practicadas en los Registros Públicos (básicamente las anotaciones preventivas de embargo de bienes inmuebles inscritos en el Registro de la Propiedad) las que se encuentran sujetas a esta submodalidad de los Documentos Administrativos.

En las líneas que siguen analizaremos los principales aspectos del régimen tributario al que quedan sujetas estas anotaciones preventivas practicadas en Registros Públicos, siendo objeto de estudio la delimitación del hecho imponible, los criterios que han de ser tomados en consideración de cara a la cuantificación de la base imponible, así como la determinación del sujeto pasivo y la cuota tributaria de estas anotaciones preventivas. Finalmente analizaremos la cuestión relativa a si deben quedar sometidas a gravamen aquellas anotaciones preventivas de embargo que no son objeto de inscripción en un Registro Público.

II. HECHO IMPONIBLE DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS PRACTICADAS EN REGISTROS PÚBLICOS

Declara el art. 40.2 del T.R.L.I.T.Py.A.J.D. la sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su Modalidad de Documentos Administrativos de «*Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial*»⁵.

³ Nótese además que los dos supuestos sometidos a gravamen por esta submodalidad (rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, de una parte, y anotaciones preventivas practicadas en los registros públicos, de otra), al margen de proceder de dos tributos de carácter diverso, presentan una naturaleza sustancialmente distinta, no siendo en consecuencia factible hallar un nexo común que proporcione una definición teórica del presupuesto de hecho caracterizador de dicha submodalidad.

⁴ ROMERO HINJOS, J., «La aplicación del I.T.Py.A.J.D. a las operaciones inmobiliarias: Actos Jurídicos Documentados», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 16, 2007, pág. 42.

⁵ Esta misma redacción queda recogida en el art. 82 del Reglamento regulador del Impuesto.

Configura así el legislador un hecho imponible delimitado por la concurrencia de cuatro requisitos claramente diferenciados: que se trate de una anotación preventiva; que la anotación preventiva se practique en un registro público; que la anotación tenga por objeto un derecho o interés valuable; y que no venga ordenada de oficio por la autoridad judicial.

Este conjunto de requisitos han de ser puestos en conexión con aquellos que configuran el hecho imponible de la cuota gradual de los documentos notariales, al objeto de poder apreciar las diferencias existentes entre ambos grupos. Ésta es la labor que procedemos a desarrollar a continuación, teniendo presente que las condiciones necesarias para la tributación de los documentos notariales por la cuota gradual quedan reducidas a las siguientes: ser primera copia de escrituras y actas notariales; contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (Oficina Española de Patentes y Marcas) y de Bienes Muebles; tener por objeto cantidad o cosa valuable; y la no sujeción de los actos contenidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (I.S.D.) o a las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (T.P.O.) o de Operaciones Societarias (O.S.) del I.T.Py.A.J.D.

En todo caso la fecha de devengo del tributo se concreta en la de formalización del acto sujeto, siempre y cuando por dicha formalización se entienda la extensión del asiento en el Registro Público correspondiente y no la formalización del mandato de realización de la anotación preventiva que proceda.

1. CONCEPTO DE ANOTACIÓN PREVENTIVA

El primero de los elementos configuradores del hecho imponible objeto de nuestro estudio es el de la anotación preventiva. ¿Qué debemos entender por «anotación preventiva»? *A priori* nuestro ordenamiento jurídico no facilita ninguna definición legal genérica de este concepto. Por otra parte, son múltiples los supuestos de anotaciones preventivas a los que cabría hacer referencia en relación con los diversos Registros públicos y que aparecen reconocidos como tales en la normativa reguladora de la Ley Hipotecaria, del Registro Mercantil y de los restantes Registros Públicos.

Siguiendo en este punto a Díez Picazo podríamos definir la anotación preventiva como un asiento de vigencia temporalmente limitada destinado a enervar la eficacia de la fe pública registral a favor de los titulares de situaciones jurídicas que no son inscribibles⁶.

Ya desde un primer momento hemos de dejar claro que el hecho imponible contenido en el art. 40.2 del T.R.L.I.T.Py.A.J.D. no es susceptible de proyectarse sobre cualquier asiento que pueda practicarse en los libros de los Registros públicos. En efecto el citado hecho imponible no se extiende sobre asientos tales

⁶ DÍEZ PICAZO, L., «Las anotaciones preventivas», *Revista de Derecho Notarial*, 1964, pág. 236.

como el de inscripción en sentido estricto, la nota marginal o la cancelación, afectando exclusivamente a un determinado tipo de asiento, como es la anotación preventiva.

En consecuencia sólo la anotación preventiva y no cualquier otra clase de inscripción se halla sujeta a la Modalidad de A.J.D., Documento Administrativo. Es ésta una circunstancia que contrasta con lo que sucede en el ámbito de la cuota gradual de A.J.D. Modalidad Documento notarial, que exige que éste (el documento notarial) resulte inscribible en sentido amplio, debiendo tener acceso la inscripción al Registro a través de cualquiera de los asientos susceptibles de ser practicados en alguno de los libros de aquél. Ello incluye por tanto, no ya sólo al asiento de inscripción en sentido estricto, sino también a la anotación preventiva, a la cancelación o a la nota marginal.

Por el contrario el gravamen de los Documentos Administrativos requiere que se trate de un asiento de anotación preventiva, con exclusión de los restantes. Sólo queda sujeta a gravamen la anotación preventiva cuando se practica, sin que pueda extenderse la sujeción a la cancelación de aquélla⁷. Tiene lugar, en consecuencia, una reducción del ámbito de los documentos administrativos frente al de los documentos notariales.

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la clase más usual de anotación preventiva es la anotación preventiva de embargo, que constituye un asiento de vigencia temporal limitada, con efectos menos amplios que los de las inscripciones. Su objeto son derechos y situaciones jurídicas no directamente inscribibles, ya sea por no constituir verdaderos y genuinos derechos reales o bien porque se trata de situaciones de carácter transitorio⁸.

Ahora bien, no es éste el único tipo de anotación preventiva sometido a gravamen, pudiendo quedar igualmente sujetas otras modalidades, siempre y cuando cumplan los restantes requisitos exigidos al efecto⁹.

⁷ Lo contrario supondría, como bien declaró el Tribunal Superior de Justicia (T.S.J.) de Baleares en su Sentencia de 30 de marzo de 2000, realizar una interpretación analógica y extensiva del hecho imponible contenido en el art. 40 del Texto Refundido que no resulta posible al amparo de lo establecido en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la prohibición de la analogía, y de conformidad con el cual «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

⁸ En cierta medida podríamos afirmar que se trata de «preinscripciones» que publican la existencia de un derecho en vías de inscripción pero todavía no inscrito, o bien de medios de publicidad de situaciones de trascendencia real inmobiliaria que, ya sea por razones de política legislativa o de mecánica registral, no acceden al Registro por la vía de la inscripción. Incluso podría hablarse de asientos que dotan a determinados créditos de garantías y de preferencias frente a otros. En todo caso la anotación preventiva de embargo produce una afección de los terceros adquirentes o titulares de derechos reales sobre el bien embargado, siempre que sus títulos tengan una fecha posterior al embargo, quedando por el contrario inmunes si sus títulos lo fuesen de fecha anterior aunque se inscriban con posterioridad a la anotación.

⁹ Véase a este respecto la contestación de la D.G.T. a Consulta de 20 de junio de 1995, en la que se señala que «las anotaciones de embargo no son las únicas que pueden quedar sujetas dentro del hecho

2. REQUISITOS QUE HA DE CUMPLIR LA ANOTACIÓN PREVENTIVA

A) La anotación preventiva ha de ser practicada en un Registro Público

A la hora de analizar el conjunto de requisitos que ha de cumplir la anotación preventiva para quedar sujeta a gravamen por la submodalidad de Documentos administrativos dentro del I.A.J.D. hemos de referirnos necesariamente, en primer lugar, a la necesidad de que la anotación preventiva resulte practicada en un Registro Público.

Con carácter general es susceptible de generar el hecho imponible la anotación preventiva que resulte inscrita en cualquier Registro Público. En efecto, el gravamen de los documentos administrativos se extiende a las anotaciones preventivas que se practiquen en cualquier Registro Público. Esta amplitud no existe, sin embargo, en el ámbito de la tributación de la cuota gradual, al exigirse en este último caso que el documento sea inscribible en determinados Registros Públicos¹⁰. Queda por tanto ampliado el ámbito de aplicación del gravamen de los documentos administrativos frente al documento notarial, al no limitarse la inscripción a determinados Registros, sino a la totalidad de los Registros Públicos en general. Y ello sin perjuicio de que, en la práctica, el ámbito real de aplicación de esta modalidad sea parcialmente coincidente con el de los documentos notariales, al referirse fundamentalmente al Registro de la Propiedad.

Es condición indispensable pues que se produzca una inscripción efectiva. En otras palabras, el hecho imponible reclama que se produzca la inscripción efectiva, a diferencia de lo que sucede con el hecho imponible de la modalidad Documentos Notariales establecido en el art. 31.2 del R.D.Leg. 1/1993, al amparo del cual sólo se requiere que el acto o contrato sea susceptible de ser inscrito en determinados Registros públicos.

De este modo, sólo la práctica efectiva de la anotación origina el hecho imponible. Ahora bien, mientras el art. 31.2 del T.R.L.I.T.P.y.A.J.D. alude a «actos o contratos inscribibles en registros», el art. 40.2 se refiere a «las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos». Nótese por tanto como la cuota gradual es exigible siempre que el documento resulte inscribible en el Registro correspondiente, cumpliéndose además el resto de condiciones establecidas al efecto, con independencia de que tenga lugar efectivamente la inscripción.

Por el contrario, tratándose de una anotación preventiva el hecho imponible no lo constituye el otorgamiento del documento que origina la práctica de la anotación, sino ésta en sí misma considerada. En consecuencia, si ésta no

imponible del artículo 40, pues existen otras muchas anotaciones preventivas distintas, que quedarán sujetas cuando se verifiquen las condiciones aludidas».

¹⁰ Como ya se ha indicado estos Registros son: el Registro de la Propiedad, el Registro Mercantil, el Registro de la Propiedad Industrial y el Registro de Bienes Muebles.

llegara a practicarse en un Registro público, habría que concluir que ni se ha producido el hecho imponible ni se ha devengado el Impuesto, procediendo a la devolución de la cuota que eventualmente se hubiese liquidado.

Cabe recordar a este respecto la obligación que asumen los registradores de no admitir para su inscripción o anotación preventiva aquellos documentos que contengan un determinado acto o contrato no habiéndose acreditado previamente el pago del tributo que lo grave o, en su caso, la exención o la no sujeción. Así lo establece con carácter general el art. 254 de la Ley Hipotecaria y, dentro de la normativa tributaria, el art. 54 del Texto Refundido.

Ciertamente esta prohibición determina, en la práctica, y por lo que a la tributación de las anotaciones preventivas se refiere, que se produzca la liquidación y el pago anticipado del Impuesto, ya que el hecho imponible de esta submodalidad no es susceptible de verificación hasta que tenga lugar de manera efectiva la práctica del asiento correspondiente en los libros registrales. Y no llegando a practicarse la anotación preventiva de que se trate habría de proceder a la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos.

Desde determinados sectores de la doctrina se ha criticado esta forma de actuar, muy común en la práctica totalidad de los Registros Públicos, sobre la base de que, a pesar de responder a razones de economía procedimental, no se ajusta al correcto funcionamiento de la gestión del tributo. Así, por ejemplo, estima Villarín Lagos que la forma adecuada de proceder y, por ende, de respetar lo establecido en los arts. 40.2 y 54 del Texto Refundido, sería presentar al registrador una autoliquidación declarando la no sujeción al objeto de que éste pueda proceder a la realización efectiva del asiento registral sin contrariar lo dispuesto en el art. 54 del T.R., practicándose posteriormente (una vez realizada la anotación preventiva) la autoliquidación complementaria que resulte procedente¹¹.

Desde nuestro punto de vista se trata de una consideración acertada y al amparo de la cual el registrador no podría rechazar la práctica de la anotación preventiva en cuestión, argumentando la falta de justificación previa del pago del impuesto, dada la prohibición de calificar todo aquello que se relacione con la autoliquidación inicialmente presentada por el futuro contribuyente establecida en el art. 107 del Reglamento Hipotecario.

No obstante cabría igualmente la posibilidad de que la oficina liquidadora del tributo se limitara a hacer constar la presentación del documento en virtud del cual se persiga la práctica de la anotación preventiva, quedando suspendida la liquidación que deba realizarse hasta el instante en el que dicha anotación preventiva deba practicarse efectivamente, esto es, hasta que se verifique la realización del hecho imponible.

¹¹ VILLARÍN LAGOS, M., en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, ob. cit., pág. 590.

De cualquier manera nótese que la calificación de esta inscripción efectiva como un componente esencial del hecho imponible determina que su realización efectiva únicamente tenga lugar cuando se lleva a cabo una actividad administrativa, de manera similar a lo que sucede con la naturaleza tributaria de las tasas. Ha de producirse la prestación de un servicio en régimen de Derecho Público destinado a afectar o a beneficiar a quien solicita la práctica de la anotación, no pudiendo ser prestado además dicho servicio por el sector privado, ya que se trata de una función pública.

Por otra parte la anotación preventiva ha de ser objeto de inscripción efectiva «en los Registros Públicos». Significa ello que el hecho imponible de aquélla no queda limitado a su registrabilidad en determinados Registros Públicos, a diferencia de lo que sucede con el hecho imponible de los documentos notariales contemplado en el art. 31.2 del Texto Refundido. Nos hallamos pues ante un hecho imponible de carácter abierto que posibilita la práctica de la anotación preventiva siempre que exista un Registro Público al que pueda acceder el público con las formalidades requeridas al efecto¹².

B) La anotación preventiva debe tener por objeto un derecho o interés valuable

La anotación preventiva de que se trate ha de tener por objeto un derecho o interés valuable. En efecto, al igual que sucede con la cuota gradual de los documentos notariales, la anotación preventiva ha de practicarse respecto de un derecho o interés valuable representativo de la capacidad económica que se pretende gravar¹³.

Ha de quedar claro a este respecto que el carácter valuable se predica del interés o derecho cuya protección trata de asegurarse temporalmente mediante la práctica de la anotación preventiva, y no de su finalidad, que en todo caso será preventiva o cautelar. Piénsese que, en caso contrario, ninguna anotación preventiva quedaría sometida a gravamen, ya que la finalidad preventiva o cautelar no resulta valuable en sentido estricto.

¹² En la mayoría de los casos las anotaciones preventivas que quedan sujetas a gravamen son aquéllas que se producen en el Registro de la Propiedad. Ahora bien no quiere decirse con ello que se trate del único, ya que también la normativa reguladora de otros Registros públicos tales como el Registro Mercantil, el Registro de Bienes Muebles o el Registro de Patentes prevén la posibilidad de que se practique en ellos anotaciones preventivas susceptibles de gravamen.

¹³ Así sucede, por ejemplo, en el caso de las anotaciones preventivas de embargo o de aquellas que son solicitadas por los herederos respecto de su derecho hereditario cuando no se haga especial adjudicación entre ellos de bienes concretos, cuotas o partes indivisas de los mismos, a las que se refiere el art. 42.6.º de la Ley Hipotecaria. En cambio, adolecen de carácter valuable a efectos tributarios las anotaciones preventivas a través de las cuales se hace constar la interposición de una demanda destinada a obtener la modificación de la capacidad civil de una persona a la hora de proceder a administrar o disponer de sus bienes, contempladas en los arts. 42.5.º y 2.4.º de la citada Ley.

¿Qué sucede en el caso concreto de las anotaciones preventivas de suspensión de pagos? ¿Cabe estimar en relación con las mismas la existencia de un carácter valuable? *A priori* dos serían las posibles alternativas. De una parte, estimar que se trata de una anotación preventiva con carácter valuable, en tanto en cuanto su objetivo no es otro que proteger los intereses económicos de los acreedores ante una determinada situación de iliquidez. Y, de otra, estimar que la anotación preventiva de suspensión de pagos ha de quedar encuadrada en el grupo de las anotaciones preventivas de incapacidad, adoleciendo en consecuencia de carácter valuable.

Desde nuestro punto de vista es este segundo criterio el que debe ser adoptado. Y es que el hipotético carácter valuable al que aludíamos anteriormente no resulta predicable del mismo asiento registral, sino del objetivo o finalidad perseguido al efectuar la anotación preventiva.

C) La anotación preventiva no debe ser ordenada de oficio por la autoridad judicial

Finalmente, es requisito imprescindible que la anotación preventiva no haya sido ordenada de oficio por la autoridad judicial, quedando así excluidas aquellas anotaciones preventivas que vengan ordenadas por la autoridad judicial.

La interpretación de este último elemento configurador del hecho imponible de las anotaciones preventivas suscita diversas cuestiones. Así, por ejemplo, ¿qué debe entenderse a estos efectos por «ordenación de oficio»? ¿Por qué la exclusión queda limitada exclusivamente a aquellas anotaciones preventivas que hubiesen sido ordenadas por la autoridad judicial, no extendiéndose en cambio a las ordenadas de oficio por órganos y autoridades administrativas o por los propios registradores?

Tradicionalmente los tribunales de justicia venían considerando que, a pesar de la dicción literal contenida en el art. 42 de la Ley Hipotecaria (al amparo de la cual cabría estimar que todas las anotaciones preventivas previstas tienen carácter potestativo, ya que se habla de que «podrán pedir anotación preventiva de sus respectivos derechos»), en aquellos supuestos en los que la anotación preventiva tuviese carácter obligatorio dentro del procedimiento judicial de que se trate y fuese ordenada por la autoridad judicial como consecuencia de la aplicación del principio procesal del impulso de oficio de los procedimientos judiciales¹⁴, a pesar de que la parte interesada hubiese solicitado formalmente su práctica, la anotación preventiva habría de estimarse ordenada de oficio por la autoridad judicial de manera que, una vez practicada en dichas circunstancias, la referida anotación no quedaría sujeta al tributo.

¹⁴ Como es sabido dicho principio procesal queda recogido en el art. 237 de la L.O. 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Ahora bien, si estimamos que el requisito de la ordenación de oficio queda referido a la iniciativa para la práctica de la anotación preventiva, cabría la posibilidad de que, dados unos supuestos esencialmente idénticos, su sujeción o no a gravamen dependiese de que la parte interesada hubiera solicitado o no formalmente al juez la práctica de la anotación preventiva. Así sucedería, por ejemplo, en el caso de las anotaciones preventivas de embargo en juicio ejecutivo, con la particularidad de que su realización es además obligatoria.

La principal consecuencia de esta situación parece clara: la sujeción o no a gravamen de la anotación preventiva se vería condicionada por la voluntad del hipotético sujeto pasivo. Y, como es sabido, los elementos de la obligación tributaria no pueden quedar alterados por actos o convenios de los particulares, los cuales no producirán efectos ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Ya en su momento el Tribunal Supremo (T.S.) tuvo oportunidad de precisar en su Sentencia de 12 de diciembre de 1998, dictada en interés de ley, y en la que se analizaba el alcance del art. 40 del antiguo Texto Refundido de 1980 (de redacción idéntica en este punto a la contenida en el art. 40.2 del Texto Refundido de 1993), que tienen la consideración de «anotaciones preventivas ordenadas de oficio» aquéllas que lo son por decisión del órgano jurisdiccional y que no han sido objeto de instancia de parte, directa o indirectamente. A juicio del Alto Tribunal *«Las anotaciones preventivas legalmente obligatorias practicadas con ocasión de juicios ejecutivos no pueden considerarse ordenadas de oficio, de modo que quedarían sometidas al tributo»*¹⁵.

Desde nuestro punto de vista se trata de una interpretación razonable, máxime si tenemos en cuenta que, de conformidad con lo establecido en el art. 41 b) del Texto Refundido de 1993, adquiere la consideración de sujeto pasivo a título de contribuyente en esta submodalidad de los documentos administrativos que afecta a las anotaciones preventivas aquella persona que las solicite. De este modo, y a la luz de la referida interpretación extensiva llevada a cabo por el T.S., podría afirmarse que la práctica totalidad de las anotaciones preventivas solicitadas a instancia de parte que tuviesen por objeto un derecho o interés valuable, a pesar de que fuesen obligatorias, estarían sujetas a gravamen.

En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, no creemos que, de cara interpretar el sentido de este requisito configurador del hecho imponible de las anotaciones preventivas (que hayan de ordenarse de oficio por la autoridad judicial), deba atenderse al carácter del mandamiento judicial a través del cual el juez pone en conocimiento del registrador que se ha adoptado una medida cautelar en el procedimiento seguido al efecto proporcionándole los datos necesarios para practicar la anotación preventiva pertinente de la medida cautelar decretada.

¹⁵ En esta misma línea pueden consultarse las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón de 15 de enero de 2001 y de Cataluña de 19 de octubre de 2000.

Ciertamente dicho mandamiento judicial habrá de expedirse siempre de oficio, en aras de una correcta aplicación del principio procesal del impulso de oficio de los procedimientos judiciales. Sin embargo, a efectos de poder declarar la no sujeción al gravamen del art. 40.2 del T.R., lo que habrá de decretarse de oficio será la resolución del juez consistente en la adopción de una concreta medida cautelar que determine la práctica de una anotación preventiva, y no el citado mandamiento judicial. En otras palabras, ha de ser esa previa resolución judicial la que debe tener carácter de oficio en aras de que la consiguiente anotación preventiva derivada de ella que se practique no quede sujeta a gravamen¹⁶.

¿Han de estimarse ordenadas de oficio aquellas anotaciones que resultan practicadas *de motu proprio* por la autoridad judicial o aquéllas otras de carácter gratuito al gozar el interesado en ellas del beneficio de justicia gratuita? Así lo consideró el T.S.J. de Galicia en su Sentencia de 28 de enero de 1999.

Lo cierto es que, tratándose de las primeras (esto es, de aquellas anotaciones preventivas ordenadas a iniciativa de la propia autoridad judicial), conviene tener presente que, en un procedimiento civil, el hecho de que el órgano judicial en cuestión ordene por propia iniciativa la práctica de una anotación preventiva no tiene por qué significar que la misma haya sido ordenada de oficio.

Por lo que respecta a aquellas otras anotaciones preventivas ordenadas en el marco de un proceso en el que el interesado goza del beneficio de justicia gratuita, no parece que la aplicación del citado beneficio deba necesariamente modificar la naturaleza del proceso. Así las cosas, tratándose de un proceso civil regirá siempre el principio de justicia rogada, debiendo estimarse en consecuencia que la práctica de la anotación preventiva (que, en definitiva, no constituye sino la adopción de una medida cautelar) es ordenada a instancia de parte y no de oficio.

En suma, el presente requisito de la ordenación de oficio, de carácter negativo, se refiere únicamente a la iniciativa para la práctica de la anotación preventiva. Y ello debido a que, *a priori*, en la medida en que todas ellas se realizan de oficio, quedarían automáticamente excluidas de la aplicación del gravamen. De este modo podríamos aludir a la existencia de dos clases de anotación preventiva en función del tipo de proceso judicial en el que se originen: de una parte, aquellas que se produzcan y aprueben en el proceso civil, las cua-

¹⁶ Téngase presente además que en los procesos civiles las medidas cautelares han de ser siempre adoptadas a instancia de parte, no siendo en consecuencia realizada de oficio la resolución judicial consistente en ordenar la práctica de una anotación preventiva. Por el contrario en los procesos penales, como regla general, la adopción de las medidas cautelares es decretada de oficio, no siendo necesario que el perjudicado solicite del juez su adopción y, por ende, la práctica de la anotación preventiva que, en su caso, proceda. En efecto, la eventual orden dictada por un juez en el curso de un proceso penal en virtud de la cual se ordene la práctica de una anotación preventiva ha de estimarse siempre, a efectos de su sujeción a gravamen, realizada de oficio.

les vendrán siempre dictadas a instancia de parte y nunca de oficio, pudiendo quedar sujetas a gravamen al amparo del llamado principio de iniciativa de parte o de justicia rogada; y, de otra, aquellas que se determinen en el proceso penal las cuales, salvo contadas excepciones, habrán sido ordenadas de oficio, no quedando por ello sujetas al gravamen, en virtud del denominado principio de actuación judicial de oficio¹⁷.

3. DEVENGO DEL GRAVAMEN DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS

De la misma manera que sucede en el caso de los Documentos notariales, en las anotaciones preventivas el devengo del gravamen tiene lugar el día en que se formalice el documento sujeto a gravamen, con independencia de que el acto o contrato que se documente se encuentre sometido a condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación que suspenda temporalmente su eficacia. Recuérdese que el hecho imponible de estas anotaciones preventiva en Registros públicos lo constituye el propio documento, cuya formalización determina su nacimiento en el mundo jurídico.

¿Y qué debe entenderse a este respecto por «documento»? En nuestra opinión con la utilización de este término se está refiriendo el legislador a la propia inscripción en el Registro correspondiente. Piénsese que, a diferencia de lo que sucede con el gravamen de la cuota gradual de los Documentos notariales (en la que basta que el documento tenga la cualidad de ser inscribible¹⁸), en los documentos administrativos resulta exigible, como ya hemos tenido oportunidad de manifestar, la inscripción efectiva.

Así las cosas en la anotación preventiva el hecho imponible no viene determinado por el otorgamiento del documento que origina la práctica de la anotación, sino por esta última en sí misma considerada. Quiere decirse con ello que si esta última no llegara a practicarse en un Registro público no se entendería producido el hecho imponible ni devengado el Impuesto correspondiente, procediendo además la devolución de la cuota que se hubiese liquidado.

Incluso cabe plantearse hasta qué punto no debería procederse a practicar la liquidación del documento administrativo hasta que la anotación preventiva no haya tenido lugar. De este modo, y con la finalidad de evitar el cierre registral del art. 54 del T.R.L.I.T.Py.A.J.D.¹⁹, la oficina gestora habría de limitarse a hacer constar en el documento de que se trate la oportuna «nota de presentación», procediendo a continuación a suspender la liquidación con obligación de volver a presentar el documento una vez practicada la correspondiente anotación.

¹⁷ Acerca de esta limitación del requisito de la ordenación de oficio a la iniciativa para la práctica de la anotación preventiva puede consultarse, entre otras, la Resolución de la D.G.T. de 20 de junio de 1995.

¹⁸ Concretamente deberá tratarse de una escritura o de un acta notarial.

¹⁹ Como es sabido declara este art. 54 del Texto Refundido que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público».

III. CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS

A la hora de proceder a la cuantificación de la base imponible de las anotaciones preventivas practicadas en Registros Públicos son varias las reglas que deben ser tomadas en consideración. Concretamente, cabe diferenciar entre una regla general y varias reglas especiales.

Es el art. 42 del T.R.L.I.T.Py.A.J.D. (cuyo contenido se halla asimismo recogido en el art. 84 del Reglamento del citado Impuesto²⁰) el encargado de establecer la regla general. Dispone el citado precepto que «*Servirá de base, en las anotaciones preventivas, el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya*».

A *priori*, partiendo de un análisis del hecho imponible de esta modalidad impositiva y, más precisamente, de lo dispuesto en la letra a) del art. 40.2 del Texto Refundido, en la que se alude a «*anotaciones preventivas que (...) tenga por objeto un derecho o interés valuable*», cabría estimar que la base imponible ha de referirse al valor del derecho o interés valuable objeto de la anotación preventiva, esto es, al valor del bien o derecho sobre el que recaiga la anotación preventiva, y no al del objeto de la demanda deducida en juicio dentro del que se hubiese solicitado la práctica de la anotación preventiva. Lo cierto es, sin embargo, que el citado art. 42 del Texto Refundido, al referirse al «*valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya*», está determinando como punto de referencia el valor del objeto de la demanda, es decir, la cuantía litigiosa.

Se opta así por la adopción de una magnitud como base que carece de toda relación directa con el hecho imponible. En otras palabras, nos hallamos ante una magnitud que posibilita medir una realidad (el objeto de la demanda) la cual, con independencia de que pueda llegar a coincidir con el objeto de la anotación preventiva, no constituye ni mucho menos la realidad que representa el hecho imponible.

Dada esta situación cabría plantearse hasta qué punto el estricto criterio de aplicación de la base imponible recogido en el art. 42 del Texto Refundido resulta compatible con aquellos principios constitucionales sobre los que se asienta nuestro sistema tributario. Ya en su día señaló el T.S.J. de Andalucía en su Sentencia de 27 de julio de 1998²¹ que la aplicación de la base determinada en el citado art. 42 podría llegar a conculcar los referidos principios constitucionales, lo que resultaría inadmisibles. En opinión del Tribunal «*(...) En caso*

²⁰ En efecto lo dispuesto en el art. 42 del R.D.Leg. 1/2003 resulta reiterado en el art. 84 del Reglamento de 1995, destinándose por su parte el art. 85 del mismo al establecimiento de dos normas específicas relativas a la determinación de la base imponible de las anotaciones preventivas de embargo.

²¹ Véase igualmente la Sentencia de este mismo Tribunal de 5 de enero de 1999, así como la S.T.S.J. de Murcia de 28 de octubre de 1998 y la S.T.S. de 18 de junio de 1994.

*de deudas elevadas y patrimonio inmobiliario muy disperso del deudor y de escaso valor por separado, lo que produciría numerosas anotaciones preventivas, pudiera suceder que resultara más gravoso el pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que el derecho que se garantiza, con quiebra del principio de capacidad económica y los de igualdad, justicia y progresividad, puesto que ante un mismo derecho o interés garantizado se hace depender la mayor o menor tributación de la dispersión del patrimonio del deudor (...)*²².

Dada esta falta de adecuación de la base elegida al hecho imponible, se hace necesario proceder a limitar sus efectos perniciosos en el caso de las anotaciones preventivas de embargo por vía reglamentaria. Así las cosas, la aplicación de la regla general del art. 42 del T.R. a las anotaciones preventivas de embargo queda sujeta a un conjunto de límites que constituyen las reglas especiales a las que hacíamos referencia con anterioridad. En efecto, como se ha señalado el art. 85 del R.I.T.P.y.A.J.D. alude a la aplicación de un conjunto de límites que deben ser observados en la aplicación de la regla general a las anotaciones preventivas de embargo, al disponer que «1. La base imponible en las anotaciones de embargo en ningún caso podrá ser superior al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo. 2. Si el embargo tuviese que anotarse preventivamente en distintos Registros de la Propiedad y por este motivo se practicasen varias liquidaciones, la suma de las bases imponibles de todas no podrá exceder de los límites establecidos en el apartado anterior»²³.

Tal y como afirman García Gil y García Gil²⁴, lo que hace el art. 85 del Reglamento del I.T.P.y.A.J.D. no es sino adoptar una posición ecléctica respecto a la cuestión de si la base imponible viene determinada por la cuantía de la demanda o por el valor real del bien o derecho embargado, acogiendo ambas posturas. No obstante, a juicio de Menéndez Hernández el citado precepto reglamentario ha de ser objeto de crítica por razones de economía burocrática y de presión fiscal indirecta, debiendo practicarse una sola liquidación en aque-

²² La citada Sentencia del T.S.J. de Andalucía enjuiciaba un supuesto nacido bajo la vigencia del antiguo Reglamento del I.T.P.y.A.J.D. de 1981. Ello explica que la solución interpretativa adoptada por el Tribunal para evitar los efectos perniciosos que la aplicación estricta de la base normativa pudiera llegar a provocar fuese la de considerar, al amparo de lo establecido en el art. 4 del Texto Refundido y de las reglas de competencia para liquidar el Impuesto contenidas en el art. 69 b) del antiguo Reglamento de 1981, que si procediesen varias anotaciones preventivas de embargo referidas a una misma deuda habría que entender que existe una sola convención, siendo en consecuencia exigible el pago de un solo derecho, y practicándose una sola liquidación que tome como base el valor del interés garantizado.

²³ El citado precepto reglamentario fue objeto de análisis por la anteriormente citada S.T.S.J. de Murcia de 28 de octubre de 1998, en la que se señaló que si procediesen varias anotaciones preventivas de embargo y, en consecuencia, varias liquidaciones referidas a una misma deuda, la suma de bases no podrá superar el valor real de los bienes ni del derecho o interés que se garantiza. «De este modo –precisa el Tribunal– si en una de las liquidaciones se consignó una base equivalente al valor del interés garantizado, la base a consignar en el resto de liquidaciones debería ser cero».

²⁴ GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 2.ª ed., Dijusa, Madrid, 2001, pág. 844.

llos supuestos en los que proceda realizar varias anotaciones preventivas referidas a diversas fincas situadas en distritos hipotecarios distintos²⁵.

A nuestro juicio al amparo de lo establecido en el art. 85 del Reglamento del Impuesto cabe estimar que el mismo se devenga y se liquida por cada anotación preventiva que se practique, sin perjuicio de que con todas ellas se persiga garantizar una misma deuda. El acto sujeto al tributo es la anotación preventiva ya practicada y no el mandamiento que la ordena.

Así las cosas, ¿cuál es el límite general al que se halla sometida la determinación de la base imponible de las anotaciones preventivas? Sencillamente que en ningún caso aquélla podrá ser superior a ninguno de los siguientes importes: valor real de los bienes embargados; e importe total de la cantidad que hubiese dado lugar a la anotación del embargo²⁶.

Ahora bien, con independencia de lo anterior cabe aludir a la existencia de un límite adicional de carácter conjunto para la totalidad de las anotaciones preventivas de embargo practicadas en los diversos Registros de la Propiedad, al amparo del cual si el embargo en cuestión tuviera que anotarse preventivamente en distintos Registros (debiendo practicarse por este motivo varias liquidaciones) la suma de las bases imponibles de todas ellas no podría exceder de los límites anteriormente indicados.

¿Cuál es la razón de ser del establecimiento de este doble límite? Tal y como ha precisado Romero Hinojos²⁷, lo que se persigue con su aplicación no es sino salir al paso de aquellos supuestos en los que, al fijarse la base imponible en función del valor de los bienes objeto de anotación, terminaba por superarse el valor económico de la pretensión del demandante que daba lugar a la práctica de la anotación preventiva. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Téngase presente que la referida situación llegaba a originar supuestos de duplicidad impositiva en casos tales como el de mandamiento único referido a bienes sitos en diversos lugares o aquel otro caracterizado por la existencia de diversos mandamientos de embargo sobre distintas fincas sin distribución de la responsabilidad entre ellas²⁸.

²⁵ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons-Centro de Estudios Registrales de Cataluña, Madrid, 1997, págs. 158 y ss.

²⁶ Tiene lugar así la imposición de un doble límite sobre la base imponible del gravamen por este concepto.

²⁷ ROMERO HINJOS, J., «La aplicación del I.T.P.y.A.J.D. a las operaciones inmobiliarias: Actos Jurídicos Documentados», *ob. cit.*, pág. 45.

²⁸ Estas situaciones de duplicidad impositiva ya se planteaban con anterioridad a la entrada en vigor del actual Reglamento del I.T.P.y.A.J.D. Por aquel entonces la D.G.T. procedió a dictar una Resolución con fecha de 14 de enero de 1993 destinada a hacer frente a estas situaciones y en la que se afirmaba que en ningún caso, como consecuencia del desarrollo de un determinado procedimiento para la exigencia de un crédito, la base liquidable de la liquidación susceptible de girarse por la práctica de las anotaciones preventivas puede ser superior al importe del crédito

Ninguna duda plantea por tanto el hecho de que el art. 85 del R.I.T.Py.A.J.D. contribuye a acercar la base imponible normativa al hecho imponible respecto a las anotaciones preventivas de embargo. Ahora bien, no debemos olvidar que dicho precepto se está refiriendo a un elemento esencial del tributo como es la base imponible, amparado por el principio de reserva de ley. Y, en la medida en que se impone como límite de la base normativa establecida en el art. 42 del Texto Refundido el valor real de los bienes embargados, podríamos estar en presencia de una extralimitación reglamentaria.

IV. SUJETO PASIVO DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS

Al amparo de lo establecido por el art. 41 del T.R.L.I.T.Py.A.J.D. (cuyo contenido se halla asimismo reproducido en el art. 83 del Reglamento del Impuesto), *«Estarán obligados al pago, en calidad de contribuyentes: (...) b) En las anotaciones, la persona que las solicite»*.

Nótese por tanto como el criterio adoptado por nuestro legislador a la hora de proceder al establecimiento de los sujetos pasivos resulta perfectamente congruente con la delimitación del hecho imponible llevada a cabo.

¿Qué hemos de entender a este respecto por «la persona que la solicita»? Desde nuestro punto de vista el legislador no se está refiriendo con la utilización de dicha expresión a aquel sujeto que la ordena (que será el Juez correspondiente), sino a la persona que ha solicitado de éste la práctica de la anotación y, en consecuencia, a aquélla en cuyo interés se inste.

Por tanto tendrán la consideración de sujetos pasivos los beneficiarios. Y, tal y como hemos indicado, se trata de un sujeto pasivo perfectamente adecuado y congruente con el hecho imponible de esta modalidad impositiva, quedando además clarificado de manera indubitada el objeto del tributo.

V. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA

Tal y como establece el art. 44 del Texto Refundido, las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos tributarán al tipo de gravamen del 0,50%, que ha de liquidarse en metálico²⁹.

Nótese que son dos las cuestiones objeto de precisión en el citado precepto del R.D.Leg. 1/1993. En primer lugar, se establece cuál es el tipo de gravamen aplicable a la base imponible de las anotaciones preventivas, situándolo en un

perseguido. Precisaba además el citado Centro Directivo en dicha Resolución que *«En el caso de anotaciones de embargo sobre una sola finca el valor comprobado, o el declarado para la misma si fuese superior, será el límite máximo de la liquidación a girar por el concepto de anotación preventiva, aunque el importe del crédito perseguido sea superior»*.

²⁹ Así lo dispone además el art. 87 del Reglamento del Impuesto. E idéntica redacción presentaba además el art. 47 del antiguo Texto Refundido de 1980.

0,50%. Y, en segundo término, se señala cuál ha de ser el sistema de liquidación del tributo, precisándose que deberá satisfacerse en metálico y no mediante el empleo de efectos timbrados.

Ciertamente la dicción literal de este art. 44 del T.R. habla simplemente de «anotaciones preventivas». No obstante parece lógico pensar que se está refiriendo exclusivamente a aquellas anotaciones que, a tenor de lo establecido en el art. 40.2 de dicho Texto, se hallen sujetas al tributo por resultar subsumibles en la definición del hecho imponible descrito en dicho precepto que, como ya hemos tenido oportunidad de analizar, no comprende la totalidad de las anotaciones preventivas susceptibles de ser practicadas en el conjunto de los Registros Públicos.

Por lo que respecta al tipo de gravamen establecido para las anotaciones preventivas, el mismo mantiene sus características tradicionales³⁰. Se trata por tanto de un tipo alícuota proporcional aplicable a una base imponible dineraria.

En tanto en cuanto la satisfacción del tributo sobre anotaciones preventivas ha de tener lugar mediante su pago en metálico, cabe entender que el sistema de liquidación del mismo es el de autoliquidación, debiendo realizar el sujeto pasivo el ingreso correspondiente durante un plazo de treinta días hábiles a contar desde el momento en el que se hubiese efectuado la anotación preventiva. Así lo establece además el art. 102.1 del Reglamento de 1995.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior conviene tener presente que, en la práctica, y con la finalidad de garantizar la obligación contenida en el art. 54 del Texto Refundido en virtud de la cual los registradores no han de admitir para su inscripción o anotación ningún documento que contenga un acto o contrato sin que se acredite previamente el pago del tributo que lo grave, la exención o la no sujeción, la liquidación y el consiguiente pago de la modalidad impositiva que afecta a las anotaciones preventivas tendrá lugar anticipadamente, con anterioridad al instante en el que se practique materialmente la anotación en los libros registrales.

VI. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS DE EMBARGO

Sabido es que, con motivo de la sujeción del patrimonio del obligado tributario al pago de las distintas prestaciones, se origina una relación entre el procedimiento tributario recaudatorio y el Registro de la Propiedad, ya sea de forma voluntaria o a través de su ejecución forzosa y, más precisamente, de su proyección sobre los bienes inmuebles de los que aquél es titular y que son objeto de

³⁰ De hecho también se mantiene la cuantía del mismo que ya tuviera en el antiguo Texto Refundido de 1980, y que supuso una considerable reducción respecto del tipo de gravamen contenido en la normativa de 1967, que era del 1%.

la correspondiente inscripción registral. Ello motiva la práctica de anotaciones preventivas de embargo a favor de la Hacienda Pública así como, en su caso, de adjudicaciones de bienes a favor de terceros o de la propia Administración tributaria, a la cancelación de asientos contradictorios y a otras actuaciones tales como la constitución de hipoteca unilateral destinada a garantizar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, o bien a suspender la ejecución de los actos impugnados.

Señala concretamente el art. 170.2 de la L.G.T., bajo la rúbrica «Diligencia de embargo y anotación preventiva», que *«Si los bienes embargados fueran inscribibles en un Registro Público la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el Registro correspondiente. A tal efecto el órgano competente expedirá mandamiento con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose asimismo que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El Registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento a que se refiera. En este caso el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación».*

Por su parte el art. 84 del R.D. 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, encargado de regular la anotación preventiva en el Registro de la Propiedad de los embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre éstos, señala en su apartado primero que *«La Administración tributaria solicitará que se practique anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles y derechos sobre éstos en el Registro de la Propiedad que corresponda».* A tal efecto –añade a continuación el apartado segundo del citado precepto– el órgano de recaudación competente ha de expedir mandamiento dirigido al Registrador con sujeción a lo dispuesto en la legislación hipotecaria en el que se ha de solicitar, además, que se libere certificación de las cargas que figuren en el registro sobre cada finca, con expresión detallada de aquéllas y de sus titulares, y con inclusión en la certificación del propietario de la finca en ese momento y de su domicilio. Y será a la vista de dicha certificación cuando se compruebe que se han efectuado todas las notificaciones exigidas al efecto por la normativa, procediéndose en su defecto a la práctica de las mismas.

Lo dispuesto en este último precepto reglamentario ha de ponerse en conexión con el art. 85 del citado R.G.R., de conformidad con el cual *«Los mandamientos para la anotación preventiva de embargo contendrán (...) d) El importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponde, e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas».*

Ahora bien, con independencia de lo establecido en este último precepto conviene tener presente que la anotación que se practica en el Registro es únicamente el asiento registral que publica el embargo practicado el cual, a su vez, presupone la existencia de una diligencia de embargo, pudiendo comprender una única providencia de apremio o bien determinando la acumulación en un

único expediente de varias providencias de apremio. Así tuvo oportunidad de manifestarlo la Dirección General de los Registros y del Notariado (D.G.R.N.) en su Resolución de 18 de septiembre de 1997.

¿Qué sucede en aquellos casos en los que se deniega la práctica de la anotación en favor de la Hacienda Pública? Como es sabido el embargo no vincula el bien trabado al crédito que lo determina, sino al proceso en el que se decreta, al objeto de facilitar la actuación de los tribunales de justicia y asegurar así la efectividad de la ejecución. Y ello con independencia de cuál pueda ser el crédito que resulte satisfecho en dicho proceso, ya sea el del propio acto o, en su caso, el de un tercero que hubiese interpuesto la correspondiente tercería.

Sucede no obstante que el embargo constituye únicamente una medida cautelar que confiere al órgano judicial poderes inmediatos sobre las cosas que pueden ser actuados incluso sin la mediación de su dueño y que restringe el ejercicio de las facultades dominicales en tanto en cuanto sólo resulta posible la enajenación respetando el embargo. El dueño de los bienes embargados no puede entregarlos en hipoteca mobiliaria o en prenda son desplazamiento. El embargo goza en sí mismo de eficacia real, debiendo ser valorado. Ello provoca que, en aquellos supuestos en los que dicho embargo entra en colisión con otras mutaciones jurídico-reales o, en su caso, con otros embargos, la concurrencia resultante deba regirse por la aplicación de la regla del *prior tempore* respecto de los actos constitutivos de aquél y de éstas, sin perjuicio de la modalización que el mecanismo registral opere.

Adicionalmente, tampoco podrán interferirse los distintos planos personal y real existentes procediendo a trasvasar a los embargos concurrentes las preferencias existentes entre los créditos respectivos³¹. Y es que ni el embargo altera la naturaleza personal del crédito que lo hubiese motivado convirtiéndolo en real ni éste confiere a aquél su preferencia. Cada uno de ellos conserva la suya propia, que debe desenvolverse en su plano respectivo y por las vías articuladas al efecto en el ordenamiento jurídico vigente³².

Así las cosas, y desde un punto de vista estrictamente registral, la anotación preventiva de embargo, en tanto en cuanto mantenga su vigencia, sujeta la titularidad de los bienes objeto de la misma al resultado del proceso en que se haya producido la traba, frente a las transmisiones o imposiciones de cargas y gravámenes que se hayan producido con posterioridad a la misma, provocando así el cierre registral a las posteriores inscripciones de títulos incompatibles. Así

³¹ Así lo impone, no ya sólo el propio objeto de la institución registral, sino también las situaciones jurídico-reales inmobiliarias (arts. 1 y 2 de la Ley Hipotecaria) y su inadecuación a la protección de las preferencias de créditos, que se desenvuelven dentro de la esfera personal regida por la posibilidad de concurrencia y no por la exclusión, dependiendo de créditos muy dispares, y precisando para su actuación de una declaración judicial que las reconozca.

³² Véase a este respecto lo declarado en la Resolución de la D.G.R.N. de 15 de diciembre de 2004.

se deduce de una correcta aplicación de los principios registrales de legitimación y prioridad, garantizándose además la seguridad jurídica en el ámbito del juicio ejecutivo y del proceso de ejecución³³.

En la práctica son múltiples las cuestiones que pueden llegar a suscitarse con motivo de la práctica o denegación de anotaciones preventivas de embargo en favor de la Hacienda Pública, especialmente en el marco de la Hacienda Local³⁴.

Por ejemplo, puede llegar a suceder que se produzca una solicitud de anotación preventiva de embargo instada por los Servicios Recaudatorios de una determinada Corporación sobre bienes inmuebles del deudor sitos en otro término municipal. Dicha situación chocaría con la competencia territorial improrrogable existente a este respecto. En efecto, todas aquellas actuaciones en materia de inspección o de recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de una determinada Entidad Local en relación con los ingresos de Derecho público propios de ésta habrán de ser practicados por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma o del Estado, según los casos, previa solicitud del Presidente de la Corporación.

En consecuencia el Registrador habría de denegar la práctica de la anotación por falta de competencia del Ayuntamiento de que se trate, al carecer de la jurisdicción necesaria para trabar bienes en actuaciones de recaudación ejecutiva situadas fuera del territorio de su Corporación.

Pues bien dada esta situación, y como bien ha señalado Martínez Lafuente³⁵, habrá de ser el sistema de colaboración entre las distintas Administraciones Públicas diseñado al efecto por el legislador el que otorgue una respuesta a la cuestión planteada.

Tratándose de un embargo de bienes de la titularidad de una herencia yacente, la regla general la constituye el nombramiento de un administrador que represente a dicha herencia yacente. Debido a ello, en defecto de representante o de administrador de la herencia nombrado por el testador o, en su caso, por el juez, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 1020 del Código Civil y 790 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, bastará con la acreditación de que el procedimiento se haya entendido con quien, en virtud del título sucesorio, sea miembro o partícipe de la herencia yacente. Ahora bien, en el supuesto de

³³ En esta línea la S.T.S. de 4 de noviembre de 2005 atribuye preferencia sobre las obligaciones contraídas a las enajenaciones otorgadas por el deudor con posterioridad a la fecha de la anotación.

³⁴ Recuérdese a este respecto que, al amparo de lo establecido por el art. 12.1 del R.D.Leg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, «*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*».

³⁵ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El procedimiento tributario y el Registro de la Propiedad: actualización de referencias jurisprudenciales», *Impuestos*, n.º 19, 2008, pág. 24.

que se persiguiesen débitos tributarios, serían de aplicación las normas privativas contenidas en la L.G.T.³⁶.

¿Cuál ha de ser el régimen tributario aplicable a una anotación preventiva de embargo que no es objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad? Como es sabido las anotaciones preventivas de embargo constituyen asientos de vigencia temporalmente limitada, con efectos más limitados que los derivados de las inscripciones, y que se destinan a enervar la eficacia de la fe pública registral que, en otro caso, produciría a favor de terceros adquirentes.

Con carácter general es el art. 42 de la Ley Hipotecaria el precepto encargado de regular aquellos supuestos en los que tiene lugar la práctica de la anotación preventiva, si bien conviene no olvidar que existen otros distintos establecidos por la legislación laboral, de la Seguridad Social, etcétera.

A la hora de precisar cuál es el régimen fiscal aplicable a la práctica de estas anotaciones preventivas de embargo hemos de acudir a lo establecido en el ya analizado art. 40.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el T.R.L.I.T.Py.A.J.D., de conformidad con el cual están sujetas al Impuesto, por la Modalidad de A.J.D., Documentos Administrativos, aquellas anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial. De este modo, la sujeción de las citadas anotaciones preventivas al gravamen de A.J.D. exige el cumplimiento de cada uno de los siguientes requisitos: que las anotaciones preventivas se practiquen en los registros públicos; que dichas anotaciones tengan por objeto un derecho o interés valuable; y que las anotaciones no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial.

Respecto del primero de los requisitos anteriormente apuntado (que las anotaciones preventivas se practiquen en los registros públicos), volvemos a recordar que abarca a cualquier Registro Público si bien, con carácter general, dichas anotaciones se practicarán en el Registro de la Propiedad. En segundo término, y tal y como se ha indicado, las anotaciones han de tener un contenido económico valuable, consistiendo éste generalmente en el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya. Finalmente, se requiere que las

³⁶ Véase a este respecto lo declarado en la Resolución de la D.G.R.N. de 19 de octubre de 1997, en la que se señala lo siguiente: «(...) Se trata de un procedimiento de apremio por débitos fiscales en el que han de aplicarse las específicas normas que disciplinan tal tipo de ejecución (...) Ha de traerse a colación el apartado 3 del artículo 45 de la Ley General Tributaria, que establece que por los entes a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la misma Ley, entre los que está la herencia yacente, actuará el que ostente su representación, siempre que sea acreditada fehacientemente; de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes. Además, según el artículo 177.1, párrafo tercero de la misma Ley y el apartado 2 del artículo 127 del Reglamento General de Recaudación, mientras se halle la herencia yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas pendientes podrá dirigirse o continuar contra los bienes y derechos de la herencia, de suerte que las actuaciones se entenderán con quien ostente la administración o representación de ésta».

anotaciones no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial. Se trata de un requisito que fue objeto de aclaración en su día por la ya citada S.T.S. de 12 de diciembre de 1998, en la que se afirmó que «*Constituyen hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, no afectado por el artículo 2 de la Ley 25/1986, las anotaciones producidas por mandamientos judiciales que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial. Se han de entender ordenadas de oficio las que lo sean por decisión del Órgano Jurisdiccional y no hayan sido objeto de instancia de parte, directa o indirectamente. Las anotaciones preventivas, legalmente obligatorias, practicadas con ocasión de juicios ejecutivos, no pueden considerarse ordenadas de oficio.*».

Así las cosas, tratándose de una anotación preventiva de embargo que no es objeto de inscripción en el Registro, cabe estimar que no se cumple uno de los requisitos anteriormente indicados para la sujeción de las anotaciones preventivas de embargo al gravamen de A.J.D., ya que se exige que las citadas anotaciones se practiquen en los Registros Públicos. Debido a ello habría de producirse, en su caso, la devolución del importe liquidado de acuerdo con el procedimiento establecido al efecto en el art. 57 del R.D.Leg. 1/1993.

En resumen, aquellas anotaciones preventivas de embargo que no son objeto de inscripción en el Registro no cumplen con los requisitos necesarios para su sujeción al gravamen de A.J.D. Y ello sobre la base de que la norma está hablando de «anotaciones que se practiquen en los Registros Públicos», debiendo procederse, en su caso, a la devolución del importe liquidado de acuerdo con el procedimiento establecido en el art. 57 del T.R.L.I.T.Py.A.J.D.

BIBLIOGRAFÍA

- DÍEZ PICAZO, L., «Las anotaciones preventivas», *Revista de Derecho Notarial*, 1964.
- GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 2.^a ed., Dijusa, Madrid, 2001.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El procedimiento tributario y el Registro de la Propiedad: actualización de referencias jurisprudenciales», *Impuestos*, n.º 19, 2008.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons-Centro de Estudios Registrales de Cataluña, Madrid, 1997.
- ROMERO HINJOS, J., «La aplicación del I.T.Py.A.J.D. a las operaciones inmobiliarias: Actos Jurídicos Documentados», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 16, 2007.
- VILLARÍN LAGOS, M., en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.