

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

8594 *Resolución de 21 de mayo de 2019, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador de la propiedad de Marbella n.º 3, por la que se suspende la práctica de la anotación ordenada mediante mandamiento, que establece la afección fiscal sobre una finca.*

En el recurso interpuesto por don F. J. O. V., abogado del Estado del Servicio Jurídico Regional de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en virtud de la representación que ostenta de este organismo, contra la nota de calificación extendida por el registrador de la Propiedad de Marbella número 3, don Ramón Orozco Rodríguez, por la que se suspende la práctica de la anotación ordenada mediante mandamiento, que establece la afección fiscal sobre una finca, por razón de posibles débitos derivados del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por razón de encontrarse la finca inscrita a favor de persona distinta de aquella contra la que se ha seguido el procedimiento administrativo.

Hechos

I

Mediante mandamiento librado por doña M. E. M., técnica de Hacienda de la Agencia Tributaria, Dependencia Regional de Recaudación, Delegación de Málaga, se interesaba tomar anotación de afección, del gravamen especial de bienes inmuebles, a favor de la Hacienda Pública, sobre la finca registral número 53.344 del Registro de la Propiedad de Marbella número 3 dentro del procedimiento administrativo de apremio seguido en dicha Unidad de Recaudación contra la entidad «Downoak Holdings Corporation».

II

Presentado dicho mandamiento en el Registro de la Propiedad de Marbella número 3, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«Visto por Ramón Orozco Rodríguez, Registrador de la Propiedad de Marbella Número Tres, Provincia de Málaga, el procedimiento registral identificado con el número de entrada 385 del presente año, iniciado como consecuencia de presentación en el mismo Registro, de los documentos que se dirán, en virtud de solicitud de inscripción. En el ejercicio de la calificación registral sobre la legalidad de los documentos presentados, obrantes en el procedimiento de referencia, resultan los siguientes:

Hechos.

I. Se presenta a las 13,23 horas del pasado día 23 de enero, bajo el asiento 434 del Tomo 147 del Diario, mandamiento librado por la Técnica de Hacienda de la Agencia Tributaria, Dependencia Regional de Recaudación de esta ciudad, por la que en el procedimiento administrativo de apremio seguido en dicha Unidad de Recaudación, contra la entidad «Downoak Holdings Corporation» se interesa tomar anotación de afección de pago de los impuestos del gravamen especial de bienes inmuebles, a favor de la Hacienda Pública, sobre la finca 53.344 de este Registro.–

II. Examinado el Registro, la finca objeto de anotación registral 53.344, figura inscrita a nombre de la entidad «Ekaina Comunicación Gráfica, Sociedad Limitada», por título de aportación en aumento de capital efectuado en escritura otorgada en Marbella

ante su notario don Manuel García de Fuentes y Churruca, el veinticuatro de mayo de dos mil diecisiete, número 2.154 de protocolo, debidamente, persona distinta de la entidad demandada, sin que del expediente resulte que haya sido demandada, ni requerida de pago la titular registral.–

Además, en dicha finca no [sic] ninguna nota de afección al impuesto sobre la Renta de no Residentes, ya que el documento, como se ha dicho, es una aportación en un aumento de capital, que no entraña enajenación, sino comunicación de bienes.

III. Calificado el precedente documento se suspende la anotación interesada por la falta subsanable que se contiene en los siguientes

Fundamentos de Derecho:

1. Al figurar la finca inscrita a nombre de persona distinta de la demandada, se conculcan los artículos 20 de la Ley Hipotecaria «Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos. En caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de la persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, el Registrador denegará la inscripción solicitada y 24 de la Constitución Española (Principio de Tutela Judicial Efectiva).–En el mismo sentido el artículo 140 del Reglamento Hipotecario.–

La falta se califica de subsanable en la forma expresada.–

Contra la presente nota de calificación (...)

Este documento ha sido firmado con firma electrónica cualificada por Ramón Orozco Rodríguez registrador/a de Registro Propiedad de Marbella 3 a día siete de Febrero del año dos mil diecinueve».

III

Contra la anterior nota de calificación, don F. J. O. V., abogado del Estado del Servicio Jurídico Regional de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en virtud de la representación que ostenta de este organismo, interpuso recurso el día 11 de marzo de 2019 mediante escrito del siguiente tenor:

«El abogado del Estado, del Servicio Jurídico Regional de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, (...) en virtud de la representación que legalmente ostenta de este Organismo, ante V.D. comparece, y como mejor proceda en Derecho, dice:

Que lo hace al objeto de interponer recurso gubernativo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 324 de la Ley Hipotecaria, contra la calificación realizada por el Registrador de la Propiedad n.º 3 de Marbella (Málaga), en fecha 7 de febrero de 2019 (procedimiento registral N.º 385/2019) cuanto que por éste se suspende el mandamiento para la práctica de la nota marginal de afección fiscal sobre la Finca N.º 53344.

Todo ello con arreglo a los siguientes

Antecedentes de hecho

Primero.–Por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Málaga de la AEAT, se sigue procedimiento administrativo de apremio frente al contribuyente Downoak Holdings Corporation, N.I.F. (...) por el concepto Gravamen Especial de Inmuebles de los No Residentes, al que se refieren los artículos 40 y ss del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes TRLIRNR, en relación con la titularidad del inmueble sito en Marbella, finca registral n.º 53344 del Registro num.03 de esta localidad.

Segundo.—Dicho inmueble figuró inscrito a favor de la sociedad Downoak Holdings Corporation, contribuyente en este impuesto, habiendo sido transmitido, Ekaina Comunicación Gráfica SL con NIF (...), en fecha 24-05-2017 mediante escritura pública otorgada ante el notario D. Manuel Javier de Churruca y García de Fuentes. Teniendo en cuenta que las deudas pendientes de pago a cargo del deudor Clapton Limited [sic], N.I.F. (...), lo eran por el gravamen especial y que el artículo 45.3 del Texto Refundido (introducido por la D.F. 5.ª de la Ley 16/2012, de aplicación a partir del 01/01/2013) establece la afección de los bienes transmitidos al pago de la deuda, se expidió mandamiento para la práctica de una nota marginal de afección.

Tercero.—El mandamiento librado por la Agencia Tributaria se presentó en el Registro el día 23 de enero de 2019, bajo el asiento 435 [sic] del Tomo 147 del Diario. Examinado el Registro, resultó que la finca 53344, objeto de anotación marginal figura inscrita a nombre de Ekaina Comunicación Gráfica SL (...)

Cuarto.—El Registrador, mediante nota de calificación de 7 de febrero de 2019, ha suspendido la anotación interesada en aplicación del principio del tracto sucesivo (art. 20 LH) porque la finca figura inscrita a nombre de persona distinta de aquella frente a la que se sigue el procedimiento de apremio, sin que del expediente se deduzca que la demanda se haya dirigido contra la titular registral o haya sido requerida de pago (...)

A los que son de aplicación los siguientes

Fundamentos de Derecho

Primero.—El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes es un tributo que grava la propiedad o posesión de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos por parte de entidades no residentes. Se estableció por la Disposición Adicional Sexta, apartado tres, de la Ley 18/1991, de 6 de junio y, posteriormente, por el artículo 64 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. De aquí pasó al artículo 32 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, hasta su derogación por el Real Decreto Legislativo 5/2004, que lo regula en la actualidad en los arts. 40 y ss.

Esta figura tributaria surge para hacer frente a conocidos fenómenos de interposición societaria, tal y como expresamente se señala en la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, citada y ha sido y es voluntad del legislador que el procedimiento de apremio para la recaudación se concrete de manera específica respecto del propio inmueble cuyo goce y disfrute conforma el hecho imponible y determina el nacimiento de la obligación tributaria, resultando su afección al pago de la deuda.

En concreto, el art. 45 TRLIRNR, establece:

Artículo 45. *Devengo, declaración y afectación.*

1. El gravamen especial se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y forma que se establezcan.

2. La falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes del gravamen especial en el plazo establecido en el apartado 1 dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía.

3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe de dicho gravamen especial.

La redacción actual del precepto procede de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Desde esa fecha, quedaron sujetas a dicho gravamen exclusivamente las entidades residentes en un país o territorio

que tenga la consideración de paraíso fiscal. Y, además, se introduce la afección legal en el párrafo tercero. Bien es verdad que, desde la creación del gravamen allá por 1991, ya se establecía la afección de los bienes gravados al pago de la deuda, al señalar que la falta de autoliquidación e ingreso del tributo dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los propios bienes inmuebles. Y ello debido al alto riesgo de elusión fiscal habida cuenta de las características del sujeto pasivo, esto es, una entidad no residente, que además no desarrolla en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de las de los inmuebles sujetos al Gravamen Especial.

Segundo.—Las afecciones fiscales implican un supuesto de responsabilidad fiscal objetiva, equiparables en cierta medida a las obligaciones propter rem, a diferencia de la responsabilidad fiscal subjetiva del sujeto pasivo y de los responsables solidarios o subsidiarios.

Artículo 79. *LGT Afección de bienes.*

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

Artículo 67. *RGR Afección y retención de bienes.*

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

La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.

La responsabilidad por afección lo es por razón de la titularidad de la finca y no excluye la responsabilidad personal del deudor pues dicho deudor no se libera al transmitir la finca y, además, sólo cabe actuar contra el adquirente si la deuda no se paga. No es una hipoteca legal pues la afección no implica que se puedan utilizar los procedimientos de ejecución hipotecaria sino que lo único que permite es que se pueda practicar la anotación preventiva de embargo si, además, se cumple en el procedimiento de apremio el requisito de la derivación de la acción tributaria y notificación del embargo al tercer adquirente.

Recientemente la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo [STS de 5 de junio de 2018 (recurso de casación 3949/2017)] se ha manifestado sobre la responsabilidad del artículo 43.1 d) LGT, recogiendo las notas caracterizadoras de la afección de bienes al pago de determinados tributos: se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efecto erga omnes, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título.

«(...) Segundo.—La afección de bienes al pago de deudas tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: sus notas características:

1.ª) Se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efecto erga omnes, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título [vid. sentencias, ya citadas, de 12 de julio de 1996 (apelación 6289/1991, FJ 6.º) y 14 de noviembre de 1996 (apelación 7494/1991, FJ 4.º)].

2.ª) La garantía que configura es subsidiaria, integrando un supuesto de responsabilidad que sólo es exigible si falla el deudor principal y así es declarado por la Administración [vid. la sentencia de 13 de mayo de 2010 (casación 3251/2005, ya

citada); también la de 9 de abril de 2003 (casación en interés de la ley 79/2002, FJ 3.ºc; ES:TS:2003:2499)].

3.ª) La conjunción de ambas notas (garantía real y supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria) determina que el adquirente del bien afecto responde de la deuda tributaria con el mismo y sólo con él [vid. sentencia de 20 de noviembre de 2000 (casación 4570/1994, FJ 4.º; ES:TS:2000:8440) y la ya citada de 13 de mayo de 2010, FJ 4.º].

Es preciso hacer hincapié en que la garantía nace del propio tenor literal de la Ley que la establece y, precisamente por tratarse de un supuesto de garantía legal, no precisa de su reflejo registral. Constituye una excepción al artículo 32 LH (inoponibilidad de lo no inscrito a lo inscrito) quedando, por contra, el tercero que inscribió perjudicado por lo que no está inscrito, al igual que acontece respecto de la hipoteca legal recogida en el artículo 194, párr. 1.º, LH. El artículo 79 LGT sólo exige que la afección de los bienes adquiridos se establezca por ley. La publicidad de la norma de afección es elemento más que suficiente para enervar la buena fe registral de un tercer adquirente del bien o bienes afectos.

Sin embargo, si se trata (como es el caso) de bienes inmuebles inscribibles, puede ser que el adquirente del bien afecto resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral.

Así, en el caso concreto del gravamen especial de los no residentes, frente al adquirente de un inmueble propiedad de una entidad no residente, la publicidad legal de la norma sería más que suficiente para enervar su pretendida buena fe registral. Sin embargo, puede ser que este adquirente de manos de un no residente enajene, a su vez, el bien a un tercero. En este caso, el enajenante podría librarse de su responsabilidad y este tercero, que adquiere ya de un residente y que anota su derecho, podría invocar desconocimiento de la afección. Este sub-adquirente sí podría ser tercero registral. Sin embargo, con la constancia registral de la afección, se asegurarían sus plenos efectos erga omnes. El tercer adquirente nunca podría alegar buena fe y/o desconocimiento de la afección, siendo pues posible que la eventual derivación de la acción tributaria surta plenos efectos.

Por tanto, la constancia en el Registro de la responsabilidad de los bienes al pago de las deudas tributarias, mediante la nota marginal, no tiene más finalidad que la de que el adquirente no pueda enervar la acción de la Administración Tributaria oponiendo el principio de la fe pública registral. De ahí la conveniencia de proceder a la anotación registral de la afección a la mayor prontitud. De lo contrario, podría presumirse que tal responsabilidad no existe (art. 38).

Tercero.–Buscando en la normativa vigente otros casos similares de afección legal, nos encontramos, por ejemplo, la afección prevista para el IBI en el artículo 64 del TR de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, señalando en el propio texto legal que los notarios deben advertir de la misma al adquirente. De modo análogo, en el artículo 5.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TR de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece tanto la afección, como la exigencia de advertencia por el Notario y la posterior constancia registral (Artículo 122 del Reglamento ITP, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo).

En el caso del gravamen especial, es verdad que ni el art. 45.3 del TRLIRNR, ni el Reglamento del Impuesto, contienen tales previsiones. Pero en la medida en que la afección está estipulada por la ley y que el art. 67 RGR sí contempla, como norma general, aplicable a todos los casos de afección, la constancia registral de las mismas mediante la práctica de la nota marginal, no debería haber inconveniente en su extensión.

Cuarto.—Por lo demás, a propósito de la aplicación del principio de tracto sucesivo, conviene indicar que la Agencia Tributaria no pretende que se practique en este momento anotación preventiva sobre los bienes transmitidos, por la sencilla razón de que no ha iniciado todavía un procedimiento de derivación de responsabilidad sobre el adquirente, tal y como exige el art. 79 LGT, como primer trámite para hacer efectiva la afección. Y ello porque el transmitente, deudor principal, todavía puede pagar la deuda y enervar la ejecución. Lo único que se pretende para el caso de que se produzcan sucesivas transmisiones del bien, es advertir a posibles subadquirentes de la existencia de la afección de los bienes transmitidos. Bien es verdad que el mandamiento expedido por la Agencia Tributaria para la práctica de la nota marginal puede inducir a equívocos, primero porque comienza indicando que por ese organismo se sigue procedimiento de apremio contra el transmitente, no frente al adquirente, que es el actual titular registral. Y, segundo, porque viene acompañado de un Anexo II donde se indica bienes que se declaran embargados.

Sin embargo, debe quedar claro que no se pretende practicar una anotación de un embargo (puesto que todavía no existe traba) sino simplemente una nota marginal de afección, que nace de la Ley por el simple hecho de la transmisión. Bastaría pues con que el mandamiento se indicara que se ha tenido noticia de la transmisión de la finca y que existen deudas pendientes de pago a cargo del anterior titular registral por el Gravamen Especial sobre Inmuebles de los No Residentes para, sin mayores precisiones, poder practicar la nota marginal.

En su virtud,

Suplica que teniendo por presentado este escrito con su copia y documentos que le acompañan, se sirva admitirlo y con él por interpuesto el presente recurso gubernativo contra la calificación registral de fecha 7 de febrero de 2019 y, previos los trámites oportunos, se dicte en su día resolución por la que, estimando las presentes alegaciones, se ordene la revocación de la calificación y la práctica de la nota marginal de afección».

IV

Con fecha 18 de marzo de 2019, don Ramón Orozco Rodríguez, registrador de la Propiedad de Marbella número 3, emitió informe en defensa de la nota y elevó el expediente a este Centro Directivo.

Fundamentos de derecho

Vistos los artículos 18, 20, 32, 34 y 38 de la Ley Hipotecaria; 140 del Reglamento Hipotecario; 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes; 79, 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 67 y 74 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, y la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (recurso de casación número 3949/2017).

1. Se plantea en este recurso si es necesario o no que el procedimiento seguido para practicar una nota de afección en el Registro de la Propiedad a favor de Hacienda por el Impuesto de Entidades no Residentes, a que se refiere el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se siga contra el titular Registral dominical o se le requiera el pago o, al menos, se le notifique.

2. La Sección Quinta del Capítulo IV del Título Segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula «las garantías de la deuda tributaria», disponiendo en el artículo 77 «el derecho de prelación», en el artículo 78 «la hipoteca legal tácita», en el artículo 79 «afección de bienes», en el artículo 80 «derecho de retención» y, por último, en el artículo 80 bis «prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados».

Por lo que interesa en este expediente, el artículo 78 dispone que «en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior». Y, el artículo 79 dispone que «1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga. 2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles. 3. Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección. En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación a que se refiere el párrafo anterior, el órgano competente procederá a comunicarlo al registrador competente a los efectos de que se haga constar dicho mayor importe en la nota marginal de afección».

Por su parte, el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en su artículo 14 regula la «retención o ingreso a cuenta en la adquisición de bienes inmuebles», estableciendo en su apartado 5 una afección y una nota marginal al disponer que «si la retención o el ingreso a cuenta referido anteriormente no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente, y el registrador de la propiedad así lo hará constar por nota al margen de la inscripción respectiva, señalando la cantidad de que responda la finca. Esta nota se cancelará, en su caso, por caducidad o mediante la presentación de la carta de pago o certificación administrativa que acredite la no sujeción o la prescripción de la deuda».

Distinta de la anterior es la afección prevista en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que en relación con el «gravamen especial sobre bienes inmuebles de Entidades no Residentes», regula una afección, pero no una nota marginal de afección, al disponer que «3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe de dicho gravamen especial», apartado que fue incorporado por la disposición final quinta, apartados cuatro y cinco de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

3. En el presente expediente la cuestión se plantea en relación con esta concreta afección regulada en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, relativa al «gravamen especial sobre bienes inmuebles de Entidades no Residentes».

Esta especial afección del artículo 45, no se regula como hipoteca legal tácita del artículo 78 de la Ley General Tributaria, sino como afección de su artículo 79.1 de la misma.

Pues bien, el artículo 79.1 de la Ley General Tributaria dispone que «los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga».

Se trata de una responsabilidad subsidiaria, por derivación de la acción tributaria.

El artículo 174 de la Ley General Tributaria regula la «declaración de responsabilidad» estableciendo en sus apartados 3 y 4 que «3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria. 4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable».

Por su parte, el artículo 176 de la Ley General Tributaria dispone: «Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria. Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario».

Como señala el recurrente, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 [recurso de casación número 3949/2017]) se ha manifestado sobre la responsabilidad del artículo 43.1.d) de la Ley General Tributaria, recogiendo las notas caracterizadoras de la afección de bienes al pago de determinados tributos, al decir: «4. Como se ha visto, la regulación actualmente en vigor mantiene la misma construcción: afección de bienes al pago de los tributos que gravan su adquisición, transmisión o importación y responsabilidad del poseedor en el pago de los mismos, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos impositivos) no hace frente a la deuda y es declarado fallido [artículos 79, apartados 1 y 2, y 43.1.d) LGT]. La misma idea está en el vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), cuyo artículo 67.1, al regular la afección de bienes como garantía de la deuda, se remite al procedimiento de declaración de la responsabilidad subsidiaria disciplinado en los artículos 174 y 176 LGT. Como ha quedado dicho, la afección de bienes al pago de la deuda tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se regula en el artículo 9.1 RISD en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT. 5. En interpretación del cuadro normativo sinópticamente expuesto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado que la afección de bienes al pago de determinados tributos se caracteriza por las siguientes notas: 1.^a) Se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efecto erga omnes, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título [vid. sentencias, ya citadas, de 12 de julio de 1996 (apelación 6289/1991, FJ 6.º) y 14 de noviembre de 1996 (apelación 7494/1991, FJ 4.º)]. 2.^a) La garantía que configura es subsidiaria, integrando un supuesto de responsabilidad que sólo es exigible si falla el deudor principal y así es declarado por la Administración [vid. la sentencia de 13 de mayo de 2010 (casación 3251/2005, ya citada); también la de 9 de abril de 2003 (casación en interés de la ley 79/2002, FJ 3.ºc; ES:TS:2003:2499)]. 3.^a) La conjunción de ambas notas (garantía real y supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria) determina que el adquirente del bien afecto responde de la deuda tributaria con el mismo y sólo con él [vid. sentencia de 20 de noviembre de 2000 (casación 4570/1994, FJ 4.º; ES:TS:2000:8440) y la ya citada de 13 de mayo de 2010, FJ 4.º]».

4. En definitiva, la garantía regulada en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no es una hipoteca legal tácita, sino una afección de las reguladas en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, no previéndose la extensión de ninguna nota marginal de afección, por lo que su tramitación debe ajustarse a lo dispuesto en los artículos 174 de la Ley General Tributaria «declaración de

responsabilidad» y 176 de la Ley General Tributaria «procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria».

5. En el escrito de interposición del recurso, se hace constar que se precisa la tramitación del oportuno procedimiento de derivación de la responsabilidad (artículos 67 del Reglamento General de Recaudación y 174 y 176 de la Ley General Tributaria), pero no consta ahora haberse producido tal derivación, con lo que no es posible consignar una garantía en la propiedad de persona distinta, contra la que no se ha dictado ningún acto administrativo derivando la responsabilidad del pago del tributo.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 21 de mayo de 2019.—El Director General de los Registros y del Notariado, Pedro José Garrido Chamorro.