

LAS DEUDAS FISCALES RESPECTO DEL INMUEBLE SUBASTADO JUDICIALMENTE

POR SUSANA E. LAMBOIS

Con frecuencia se plantea la cuestión relativa a quién se encuentra obligado al pago de los impuestos y tasas atrasados que gravan el inmueble adquirido en subasta judicial, en la que el comprador solicita que se lo declare como libre de todos los impuestos que lo gravan hasta la fecha de la adquisición y se autorice la inscripción en tal sentido.

La jurisprudencia muestra que la respuesta a tales reclamos no ha sido uniforme. En efecto, en algunos casos se entendió que el adquirente no se encontraba obligado por dichas deudas por tratarse de cargas públicas reales mientras que en otros se consideró que debía responder por todas las obligaciones que en tal concepto pesaban sobre el inmueble. Esa última postura se ha fundado alternativamente en que la deuda tributaria participa de los caracteres de las obligaciones propter rem, o bien que se trata de una carga real, o simplemente en la interpretación literal de lo dispuesto por el art. 3266 del Cód. Civil.

En tal sentido ante la subasta judicial de un inmueble en la que no quedan fondos para el pago de los impuestos y tasas atrasados que pesaban sobre él, algunos autores se inclinan por trasladarlas al adquirente, sin perjuicio de la facultad de este último de repetir contra el anterior titular dominal. Otros, en cambio, sostienen que siempre van a recaer sobre el ejecutado, por lo que las deudas se transfieren al precio, quedando personalmente obligado este último si los fondos existentes en el expediente no alcanzan a cubrir todas las deudas.

La cuestión ofrece dos aspectos: cuando el fisco no hace valer sus derechos en el juicio en el que subastó el inmueble y cuando habiéndolo hecho, el precio obtenido en la subasta no alcanza a cubrir la totalidad de los créditos que se lo adeudan. En tales supuestos, resulta indispensable determinar quién resulta responsable por el pago de los impuestos y tasas que pesan sobre el bien, y así se ha dicho, o bien que el comprador debe asumir la deuda por tales conceptos o que ella sigue pesando sobre el ejecutado que era su propietario al momento en que se devengaron.

El problema debe ser analizado desde la óptica de la naturaleza jurídica de las obligaciones por impuestos y tasas, a las que se les ha

asignado el carácter de "cargas reales públicas", obligaciones propter rem o ambulatorias o simples obligaciones personales.

La cuestión relativa a las obligaciones propter rem, así como también su diferencia con las cargas reales, excede el marco de este trabajo, por cuanto su relevancia en el estudio del tema que nos ocupa deriva sólo de las consecuencias que ellas pueden tener en cuanto a la extensión de la responsabilidad del anterior propietario o su sucesor particular por las deudas por impuestos inmobiliarios. Ello no descarta un breve análisis que permita diferenciarlas, sin pretender con ello lograr un estudio sistematizado del tema.

I. Cargas reales

Se ha asignado a los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras el carácter de carga pública real. Con ello, sólo se ha pretendido caracterizar al sujeto activo de estas obligaciones y poner de relieve la inherencia real que las mismas ofrecen dándole el carácter de las *reallasten* del derecho alemán, que comprenden supuestas muy diferentes de los que se refieren a las verdaderas cargas reales. Estas últimas imponen prestaciones positivas a cargo del propietario del fundo que pueden consistir en el pago de una suma de dinero, en la entrega de cualquier otra prestación de carácter periódico o en la prestación de un servicio, lo que lleva a diferenciarlas de las servidumbres que siempre consisten en un tolerar a dejar hacer. La característica de la figura de la carga real es lo que se ha llamado el contenido in faciendo, que es precisamente lo que le da su fisonomía particular y lleva a definir las como un peso que grava objetivamente un fundo y en virtud del cual el propietario está obligado a ejecutar prestaciones positivas en favor de una persona determinada. Por ello se habla de una inherencia real con respecto al fundo, en cuanto que, vistas las cosas desde el punto de vista pasivo, él queda objetivamente gravado de manera que el titular del derecho puede hacerlo valer frente a un conjunto indeterminado de personas, es decir erga omnes.

En general se admite que el propietario deja de estar gravado al enajenar el inmueble o abandonarlo, ya sea porque la obligación pasa al nuevo propietario en virtud misma de la inherencia real de la carga; o porque la abandona por ella, entienden algunos autores que existe una responsabilidad real limitada al valor del fundo y también porque al liberarse por la renuncia o abandono, el sujeto pasivo se exonera de responsabilidad personal, de manera que el único objeto de garantía

es el propio fundo. Sin embargo, teniendo en cuenta que normalmente la relación tiene un carácter duradero y consiste en la ejecución de prestaciones periódicas o por lo menos múltiples, con respecto a las singulares prestaciones vencidas se entiende que subsiste la responsabilidad personal del sujeto pasivo y que no juegan como dadores de exoneración la enajenación o el abandono haciendo responsable personalmente al anterior propietario de las prestaciones vencidas durante el tiempo en que era titular, si no se dispuso otra cosa.

Distinta es la posición de Messineo, para quien la carga es una prestación inmobiliaria de carácter periódico o alternativo que grava a quien es propietario o poseedor. Para este autor, la responsabilidad del que la soporta no puede nunca superar el valor del inmueble gravado, de manera que se puede liberar mediante el abandono, y el sucesor aunque lo sea a título particular, está obligado a la ejecución de las prestaciones aunque hubiera ignorado su existencia en el momento de llevar a cabo la adquisición. En cuanto a la medida de la responsabilidad, entiende que el obligado en virtud de una carga real responde de todo el débito, y por consiguiente, también de las prestaciones vencidas anteriormente, pero nunca más allá del límite del valor del bien gravado.

A poco que se examine, se advierte que el rango distintivo de las cargas reales estaría dado por la limitación de la responsabilidad al valor de la cosa y la facultad de exonerarse "para el futuro" por la renuncia o el abandono entendiéndose al resto del patrimonio sólo en el supuesto de haber transmitido la cosa y por las deudas atrasadas.

La obligación tributaria, como se verá no participa de estos caracteres pues si bien ella subsiste sólo mientras dura la relación real con el inmueble, el titular dominial puede ser perseguido en su patrimonio para hacer efectivo su pago sin que se limite al valor del objeto en cuya virtud nació. Por otro lado, las cargas reales sólo pueden estar establecidas en la ley previsión que, respecto de los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, no se observa en nuestro ordenamiento jurídico

II. La categoría de las obligaciones propter rem

La conexión entre la titularidad de un derecho real y la condición de deudor es el rasgo que caracteriza a estas obligaciones que pueden definirse como aquellas relaciones jurídicas obligatorias, cuyo

sujeto pasivo es cualquier persona que se encuentre en una cierta posición jurídica respecto de una cosa, que se transmiten o extinguen con la transmisión o extinción del derecho real individualizador, pudiendo el deudor liberarse del deber mediante la renuncia o el abandono del derecho sobre la cosa. Al caracterizar a las obligaciones propter rem como relaciones jurídicas obligatorias, se quiere poner de relieve que no son genuinos derechos reales ni tampoco figuras que tengan una naturaleza híbrida o mixta o que constituyan un tercer género dentro de las categorías clásicas de los derechos patrimoniales. Son en puridad, obligaciones o relaciones obligatorias, que presentan, sin embargo unas especiales peculiaridades o caracteres propios porque están conectadas a una determinada titularidad jurídico real, de la que dependen en cuanto a su existencia y vicisitudes y en las que el sujeto pasivo se determina a través de la titularidad de un derecho real. En estas obligaciones, la renuncia y el abandono liberatorio no traen aparejados que la responsabilidad del deudor se limite a una cosa. En su opinión, lo mismo el deudor que sus causahabientes tienen la responsabilidad patrimonial general. En las obligaciones propter rem no cabe el principio de autonomía de la voluntad, por lo que ellas son estrictamente legales, sin que quepa admitir otras que las taxativamente previstas por la ley.

De igual manera De los Mozos sostiene que la obligación real no implica una limitación de responsabilidad al valor de la cosa sino que el deudor responde ilimitadamente

Hay casos en que la vinculación de la obligación con la titularidad real se produce únicamente, en una fase inicial y es un criterio de determinación de los sujetos -generalmente el deudor- pero de suerte tal que, una vez constituida, ella sigue en su desarrollo el régimen general de las obligaciones mientras que, en otros casos, la vinculación es permanente y acompaña a todas las vicisitudes que en el desarrollo de la obligación se pueda producir, especialmente en los casos de transmisión. Cabría llamar a las primeras obligaciones ambulatorias y a las segundas obligaciones propter rem en sentido estricto.

Las obligaciones propter rem constituyen una figura jurídica autónoma, inconfundible con el derecho real, con la obligación común o propiamente dicha, con el derecho de retención y con las llamadas obligaciones in rem scripta. Por su contenido son obligaciones. En consecuencia, alcanzan al deudor en todos sus bienes en tanto subsista su relación de señorío sobre la cosa, dan una pretensión

personal contra el deudor y no real y oponible a los acreedores; salvo disposición de la ley en sentido contrario.

Otro rasgo distintivo que constituye un elemento sustancial para diferenciar a las obligaciones propter rem de otras figuras está dado por el hecho de que las prestaciones no sólo nacen para quien está en relación con la cosa sino que son debidas en razón y con referencia a la cosa.

Algunas veces la relación obligatoria sigue a la cosa y se dice, entonces, que es ambulatoria pero tratándose de créditos o deudas cuya generación no es instantánea sino sucesiva, la calificación de ambulatoria debe tomarse en un sentido convencional, pues no significa necesariamente que corresponden al actual dueño o poseedor de la cosa como sucesor o por derivación del anterior, y caben las siguientes variantes:

a) que cada propietario o poseedor entre en la relación obligatoria para en adelante y no continúe a sus predecesores en sus créditos o deudas de tal modo que su crédito o deuda deban ser imaginados como si recién nacieran en él;

b) que el propietario o poseedor sea acreedor o deudor, tanto del crédito o de la deuda que nazcan desde que comenzó su relación de señorío, como de los correspondientes a sus antecesores en la propiedad o posesión de la cosa.

Para Messineo, el abandono como causal de exoneración no opera en las genuinas obligaciones propter rem, en las que tendría que producirse una dación en pago hecha con el consentimiento del acreedor. En cuanto a la medida de responsabilidad considera que en este tipo de obligaciones se responde sólo del débito actual (las prestaciones vencidas gravan en cambio sobre los anteriores poseedores y son deudas personales de éstos).

El principio general en la materia es que el obligado propter rem responde por el incumplimiento de la obligación, no sólo con la cosa en cuya virtud nació el crédito, sino -como todo deudor- con la totalidad de su patrimonio, que es la prenda común de los acreedores.

De lo expuesto se concluye que no es la extensión de la responsabilidad lo que caracteriza a las obligaciones propter rem; es decir, la posibilidad de que el sucesor particular deba responder por la deuda de su antecesor, sino la circunstancia de que ellas se trasladen al nuevo titular dominial del inmueble por el solo hecho de la transmisión.

Una diferencia esencial entre las cargas reales y las obligaciones propter rem radica en que -mientras las primeras se encuentran rattachées a los cosas que gravan, de manera parecida a las obligaciones reales, cuando se trata de responsabilidad por incumplimiento se observa que en la carga se convierte en real de forma que el valor del inmueble es el límite de esa responsabilidad en tanto que en la obligación propter rem ella sigue siendo la ordinaria, liberándose mediante el llamado abandono liberatorio.

Si entendemos que las obligaciones propter rem son genuinas obligaciones personales con la particularidad de que ellas nacen por el solo hecho de la relación real con la cosa, con independencia de la extensión de la responsabilidad y con abstracción de la exoneración por el abandono podemos decir que las deudas tributarias son una especie de ellas. Si, por el contrario, adoptamos la postura mayoritaria que entiende que ellas se caracterizan entre otras cosas, por la liberación por el abandono, esta clase de deudas no puede participar de tal carácter. De todas maneras, la falta de una previsión legal expresa en tal sentido, descarta la posibilidad de incluir las del fisco en tal categoría .

El artículo 3266 del Código Civil

Se ha querido justificar la responsabilidad del comprador en subasta por las deudas fiscales atrasadas con sustento en lo dispuesto por el art. 3266 del Cód. Civil, entendiendo además, que en esta norma se encuentra aceptada en nuestro derecho la existencia de las obligaciones propter rem.

La referida norma legal dispone: "las obligaciones que comprenden al que ha transmitido una cosa respecto de la misma cosa, pasan al sucesor universal y sucesor particular; pero el sucesor particular no está obligado con su persona o bienes, por las obligaciones de su autor, por las cuales los representa sino con la cosa transmitida".

Si bien una lectura aislada del artículo en cuestión podría admitir la existencia de responsabilidad por las obligaciones del transmitente limitada al valor de la cosa adquirida, no es ésta la interpretación correcta si tenemos en cuenta la fuente de la que ha abrevado Vélez Sársfield para su redacción. En efecto la nota al citado artículo cita a Zachariae y expresamente se refiere a que este autor pone, como ejemplo, el caso de que se haya vendido una cosa ajena, haciendo

una clasificación de las obligaciones reales, y distingue las que corresponden a derechos reales, como las del tercer poseedor de la cosa hipotecada y las correspondientes a un ius personale in rem scriptum, en las que incluye los casos en que el titular de una acción reipersecutoria podía ir contra el sucesor particular fundándose en la inexistencia o en la retroactiva desaparición del título del antecesor. Ellos eran, a su entender, los supuestos de venta a non domino, aquellos en los que existía un vicio en el título, o en los supuestos de obligaciones in rem scriprum (como la derivada del art. 1498 del Cód. Civil). Expresa Alsina Arienza que en ambos casos no se trata de obligaciones propter rem sino de las consecuencias del dercheo real, en los que el actual poseedor sólo responde con la cosa transmitida por cuanto el título no existe o ha sido anulado o resuelto. Tal es el caso del poseedor de la cosa donada con cargas, frente a la acción de revocación de la donación por incumplimiento de los mismos, equiparando estas situaciones a las del tercer poseedor de la cosa hipotecada.

Por tales razones, entendemos que el art. 3266 no se refiere a las obligaciones propter rem sino a aquellos supuestos de riepersecución en la cosa en las que el título del actual poseedor es nulo o anulable o en los que se deba responder en la forma indicada por expresa disposición de la ley. Por ello, no puede extenderse la aplicación de esta norma a situaciones sustancialmente distintas de las previstas por el legislador, ni puede hablarse de obligaciones propter rem en los casos que comprende.

Las previsiones del régimen de la ley 22427

La sanción de la ley 22427, el 16 de marzo de 1981 (B O 20/3/91), vino a aclarar, al menos en el orden local -ya que se trata de una norma que regula las inscripciones a practicarse en el Registro de la Propiedad Inmueble de la Ciudad de Buenos Aires- la situación en que se encuentra el adquirente de un inmueble a título particular respecto a los impuestos tasas y contribuciones atrasadas y devengadas durante la titularidad dominial del enajenante, ante la carencia de normas de fondo específicas al respecto.

La ley no se refiere a las transmisiones de dominio que se realicen en virtud de una subasta judicial, sino que de las disposiciones que contiene respecto a las que se efectúan en forma voluntaria por actos entre vivos pueden extraerse los principios que

informan el régimen general y luego adecuarlos a los supuestos de ejecuciones forzadas. El art. 20 dispone que, en el supuesto de que el ente acreedor no certificase la deuda que registra el inmueble en el plazo establecido o expidiese el certificado sin especificar la deuda adquirida y exigible quedan "liberados el escribano interviniente y el adquirente de toda responsabilidad por la deuda, sin perjuicio de los derechos del organismo acreedor de reclamar el pago de su crédito contra el enajenante como obligación personal" previendo sólo la responsabilidad por la deuda anterior cuando la transmisión se realiza por donación o por causa de muerte sin desobligar al transmitente. Es más, el art. 50 dispone, para estas hipótesis, que el deudor originario no se libera ni aun cuando el adquirente asumiera la obligación. Tampoco se advierte norma alguna que contemple el abandono como causal de exoneración para el pago de los impuestos y tasas que gravan el inmueble.

De las disposiciones de la ley surge que las deudas que nos ocupan son personales del propietario bajo cuya titularidad se devengaron -salvo las excepciones que expresamente se determinan-. El Colegio de Escribanos de la Capital Federal ha tenido oportunidad de expedirse sobre el carácter personal de las deudas municipales dictaminando que las deudas, ajustes y diferencias no informadas en los certificados solicitados a la Dirección General de Rentas municipal, estarán a cargo de quien fue poseedor del inmueble a la fecha respectiva.

Ahora bien, la falta de previsiones para el supuesto de adquisición en subasta judicial no puede autorizar un régimen jurídico distinto para las deudas por tales conceptos. Las disposiciones del Código Procesal referidas a la necesidad de que el organismo acreedor informe sobre el estado de deuda del inmueble no tienen por finalidad noticiar al comprador de una eventual asunción de deuda sino que autoriza a la retención de los fondos en el expediente para el supuesto que el escribano, si se optare por protocolizar las actuaciones, retenga las sumas adeudadas tal como lo hace en los supuestos previstos en el art. 3º de la ley 22427 y siempre que se den las circunstancias a que nos referiremos más adelante.

Lo expuesto lleva a caracterizar a las obligaciones tributarias como obligaciones personales, descartando la hipótesis de que constituyan cargas reales en tanto la responsabilidad por su incumplimiento no se encuentra limitada al valor del inmueble. No ocurre lo mismo con su asimilación a las obligaciones propter rem (que

no dejan de participar del régimen de las obligaciones personales sino que constituyen una especie de ellas) por cuanto se observa que aquellas responden a sus caracteres; a saber: se encuentran conectadas a una determinada titularidad jurídico real, por lo que el sujeto pasivo se determina a través de la titularidad de un derecho real, trasladándose al nuevo adquirente por el solo hecho de su inherencia real y ellas son debidas en razón y con referencia a la cosa. Sin embargo de ello no deriva que el sucesor particular responda por la deuda de su antecesor. De todas maneras, la falta de previsión respecto al abandono dificulta su inclusión en tal categoría.

En cuanto a la extensión de la responsabilidad en materia de impuestos, cargas y contribuciones, no cabe duda de que ello involucra todo el patrimonio del obligado. Distinta es la situación del adquirente pues la transmisión de la obligación a aquél, sin específica asunción de deuda y con plena liberación del cedente tiene en nuestro derecho un significado excepcional y por ello sólo es admisible en aquellas hipótesis en que la ley lo recoja expresamente, circunstancia que no se advierte en nuestro ordenamiento jurídico.

Suerte del crédito fiscal en las subastas judiciales

De lo expuesto surge que, ante la ausencia de previsión en la ley 22427 para el supuesto de subasta judicial, rigen los principios generales que autorizan la presentación del acreedor hacienda valer la preferencia en el cobro sobre el producido de la subasta.

Muchas veces, cuando el escribano se dispone a protocolizar las actuaciones a fin de otorgar un título inscribible al adquirente -si es que éste no ha preferido solicitar testimonio judicial de ellas- solicita al juez que entiende en la causa el monto correspondiente a las deudas fiscales atrasadas son resultado variable, pues en algunas casos se libra cheque de los fondos disponibles y en otros se informa que ellos no existen en el expediente.

Descartada la asunción de deuda tácita por el adquirente del inmueble en remate judicial o la posibilidad de que él deba responder por ella cabe analizar cuáles son los medios para hacer efectivo el crédito en cuestión.

No obstante que el ente recaudador tiene siempre la posibilidad de perseguir el cobro de su crédito al ejecutado, que es el verdadero deudor, ello constituye una solución disvaliosa teniendo en cuenta la importancia que reviste la percepción oportuna de los importes que

responden a impuestos, tasas y contribuciones. Es por tal razón que tanto el Código Civil como la ley de Concursos les otorgan privilegio, entendido este como el medio establecido y regulado exclusivamente por la ley para aumentar las expectativas de satisfacción de un crédito que confiere a un acreedor, en razón de las causas del mismo, la prerrogativa excepcional que opera en caso de confrontación para cobrarse con preferencia a otro en los bienes del deudor común".

El fundamento de este privilegio radica en la necesidad que tiene el Estado de sufragar los gastos de la administración pública y de atender los servicios que presta a la comunidad que benefician a todos los habitantes y que se costean con los impuestos. Molinario entiende que él radica en que el Estado se ve obligado a dispensar crédito a sus habitantes sin poder exigir la constitución de las garantías ordinarias establecidas en el derecho positivo, y para remediar esta imposibilidad en que se encuentra de asegurar los créditos impositivos la ley le otorga esta prioridad en el cobra

a) Privilegio en el Código Civil

Vélez Sársfield dio al crédito fiscal un privilegio general sobre los bienes muebles e inmuebles del deudor (arts 3878 y 3880 del Cód. Civil) En principio, él comprende los créditos por impuestos, ya sean nacionales, provinciales o municipales, planteándose la cuestión sobre si las tasas y contribuciones de mejoras pueden incluirse dentro de ellos. Una posición restringida sostiene que en materia de privilegios la interpretación es restrictiva y no puede extenderse el concepto de impuesto a otros supuestos, más cuando el art. 3879 del Cód. Civil se refiere a "impuestos directos o indirectos", clasificación de la que no son pasibles las tasas. Otra postura, en cambio, interpreta que en la clasificación se incluyen las tasas y contribución de mejoras porque si bien en lo relativo a privilegios la hermenéutica debe ser restrictiva, no es menos cierto que los recursos tributarios de las municipalidades son tasas y no impuestos, y en consecuencia, Vélez Sársfield, al emplear la expresión impuestos municipales, se ha referido a estas últimas por la tanto si se concede privilegio a las municipalidades no puede negarse al fisco provincial o nacional la misma preferencia

b) Privilegio en la ley 24522.

Si se tratare de un concurso, el privilegio del fisco comienza a funcionar con la reserva de gastos, pues la ley No 24522 dispone en el art. 244 que antes de pagar los créditos con privilegio especial, se deben reservar del precio del bien sobre el que recaen los importes correspondientes a la conservación, custodia, administración y realización del mismo efectuada en el concurso. En ellos se encuentran comprendidos los créditos fiscales posteriores a la declaración de quiebra y que tienen relación con cosas determinadas.

Los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes gozan, conforme lo preceptúa el art. 241 de la citada ley, de privilegio especial, que se hace efectivo cuando el crédito fiscal nace o tiene su origen en un impuesto directo y real u objetivo. Si bien esta norma no se refiere a la contribución de mejoras, entendemos que debe comprenderla en tanto el mayor valor que adquiere el inmueble en virtud de ella debe ser íntegramente reembolsado, y por ello resulta razonable que la garantía recaiga sobre él. No ocurre lo mismo con las multas, recargos e intereses que, al no participar de la naturaleza de los tributos y no estar mencionados en este artículo, quedan excluidos del privilegio especial en razón de su carácter excepcional.

El capital por impuestos y tasas adeudados al fisco nacional, provincial o municipal gozan de privilegio general (art. 246 de la ley 24522). Se trata en este caso de créditos anteriores al concurso, cuyo origen no tiene relación con bienes determinados, ya que estos últimos se encuentran comprendidos en el art. 241, aunque es de advertir que las tasas no se aplican a bienes determinados, por lo que resulta difícil su inclusión y categorización en los privilegios especiales. Es de destacar que los intereses, multas y recargos no participan de esta preferencia.

Conforme la establece el art. 243, los privilegios especiales tienen la prelación que resulta de sus respectivos incisos y si la concurrencia se refiere a idénticos bienes, se liquidan a prorrata. Sin embargo, agrega que por lo menos en el supuesto de los incisos 4º. y 6º rigen los respectivos ordenamientos, por lo que en el supuesto de concurrencia de un crédito hipotecario y un crédito fiscal nos encontramos con dificultades de interpretación. En efecto, en el régimen del Código Civil la cuestión no ofrece mayores dudas porque el fisco tiene sólo un privilegio general que se encuentra postergado por el especial acordada a la hipoteca pero en la ley 24522 el crédito fiscal que surge de un impuesto directo y real pasa a tener mayor

jerarquía, por la que la situación no puede ser la misma. Sin embargo, se plantea la cuestión acerca del lugar que ocupa el crédito del fisco a los que se reconoce privilegio especial frente a los otros que gozan del mismo privilegio. El art. 243 dispone que los privilegios especiales tienen la prelación que resulta del orden de sus incisos, salvo las garantías reales (inc. 4º del art. 241) y los que devienen de leyes especiales (inc. 6º del art. 241) que desplazan a cualquier otro concurrente, pues en tal supuesto se aplican los respectivos ordenamientos. Así, en caso de concurrencia entre el crédito hipotecario y el fiscal tiene preferencia el primero -no obstante que en el orden previsto por el art. 243 aparece primero el fisco- toda vez que en la concurrencia entre ambas se aplica el orden que resulta del Código Civil. Así, el acreedor hipotecario prevalece sobre el correspondiente a impuestos y tasas en razón de que tratándose de garantías reales resulta de aplicación el orden del Código Civil, en el que el fisco no posee privilegio especial por lo que es vencido por la hipoteca, que sí lo tiene

Es decir que las deudas tributarias, que se aplican particularmente a determinados bienes, tendrán la preferencia y el orden establecido por el art. 243 de la ley 24522 siempre que no concurren con las garantías reales y las creadas por leyes especiales, en cuyo caso estos últimos cobrarán primero si en los respectivos ordenamientos así se dispone.

CONCLUSIONES

1) Las deudas fiscales atrasadas no deben ser soportadas por el adquirente en subasta judicial en tanto se trata de obligaciones personales.

2) La categoría de carga real no puede ser aplicada a este tipo de deudas dado que no se encuentra previsto expresa ni implícitamente en nuestro ordenamiento jurídico. Por otro lado, en tanto en aquella se limita la responsabilidad al valor de la cosa exonerándose "para el futuro" por la renuncia o el abandono en el régimen legal vigente (ley 22427), el titular dominial responde con todo su patrimonio, sin que quede desobligado por el abandono

3) A los efectos de la responsabilidad del adquirente en subasta por las deudas atrasadas no resulta útil y carece de relevancia su asimilación a las obligaciones propter rem, en tanto lo que caracteriza a estas últimas no es la extensión de la responsabilidad; es decir la

posibilidad de que el sucesor particular deba responder por la deuda de su antecesor, salvo la circunstancia de que ellas se trasladen al nuevo titular dominial del inmueble por el solo hecho de la transmisión. Incluso no existe acuerdo en la doctrina respecto a si en esta clase de obligaciones las deudas atrasadas deban ser soportadas por el nuevo adquirente. Por otro lado, no existe norma legal alguna que así lo disponga

4) De las disposiciones de la ley 22427 surge que las deudas que nos ocupan son personales del propietario baja cuya titularidad se devengaron -salvo las excepciones que expresamente se determinan- la falta de previsiones para el supuesto de adquisición en subasta judicial no puede autorizar un régimen jurídico distinto para las deudas por tales conceptos

5) El art. 3266 no se refiere a las obligaciones propter rem ni resulta aplicable a las deudas fiscales en tanto se refiere a aquellos supuestos de reipersecución en la cosa en los que el título del actual poseedor es nulo o anulable o en los que se deba responder en la forma indicada por expresa disposición de la ley, cuestión que no se plantea en el tema que nos ocupa

6) Ante la venta compulsiva de un inmueble, las deudas fiscales que pesan sobre él deben ser soportadas por quien fuese titular dominial al momento en que se devengaran

7) El fisco tiene a su favor la posibilidad de presentarse en la ejecución a fin de hacer efectivo su privilegio, que en el Código Civil es general, en tanto que en la ley de Concursos y Quiebras reviste el carácter especial cuando recae sobre cosas determinadas y general cuando su origen no tiene relación con bienes determinados. Sin embargo, ante las previsiones del art. 243 de la ley 24522, cuando el crédito del fisco concurre con créditos derivados de garantías reales, es relegado por éstos si así se dispone en los respectivos ordenamientos. Por ello, las deudas impositivas ceden ante el acreedor hipotecario por aplicación de los arts 3918 y 3919 del Código Civil.