

ANA MARÍA DELGADO GARCÍA

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Barcelona*

Extracto:

LA afección de bienes al pago de determinadas deudas tributarias se configura como una medida a disposición de la Administración para asegurar el cobro de sus créditos.

Ahora bien, a pesar de la regulación de la afección de bienes en diversos textos normativos, se plantean importantes temas conflictivos sobre los cuales existen distintos pronunciamientos doctrinales y sobre los que han recaído tanto jurisprudencia como doctrina administrativa de carácter contradictorio.

Una de estas cuestiones consiste en la determinación de la naturaleza del adquirente de bienes afectos al pago. La respuesta dada a la misma dista de ser baladí, puesto que condiciona de forma directa la solución de otras cuestiones, de gran trascendencia práctica, como son el alcance de la obligación de pago del adquirente de un bien afecto y el procedimiento para exigirlo.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La afección de bienes como garantía del crédito tributario. Función de la afección.
- III. Ámbito objetivo y subjetivo de la afección de bienes.
 1. Deudas garantizables mediante la afección.
 2. Objeto y sujetos de la afección.
 3. Limitaciones a la afección de bienes.
- IV. Configuración del adquirente de bienes afectos al pago. Naturaleza jurídica.
- V. El procedimiento para exigir el pago al adquirente de bienes afectos.
 1. El procedimiento de derivación de la acción recaudatoria.
 2. Aspecto temporal de la exigencia del pago al adquirente.
 3. Alcance de la obligación de pago del adquirente.
- VI. El derecho de regreso a favor del adquirente.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 74 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) prevé la sujeción de los bienes y derechos transmitidos al pago de los tributos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones. Se trata de la afección de bienes al pago de determinadas deudas tributarias. Esta norma ha de ser completada con lo dispuesto en el artículo 41 de la LGT, relativo al reflejo subjetivo de la afección, que regula el alcance de la obligación del adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria así como el procedimiento para derivar la acción recaudatoria hacia el mismo (refiriéndose expresamente a un acto de derivación y a su notificación). Ambos preceptos se encuentran desarrollados por lo dispuesto en el artículo 37 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

En relación con la afección de bienes al pago de las deudas tributarias, materia nada pacífica entre la doctrina y la jurisprudencia, se plantean diversas cuestiones problemáticas, que serán objeto de análisis a continuación. En primer lugar, determinar la función que cumple la afección de bienes. En segundo lugar, concretar su ámbito objetivo y subjetivo, esto es, el tipo de deudas que se pueden garantizar mediante la afección y con qué límite, así como los sujetos que intervienen en la misma. En tercer lugar, delimitar la naturaleza jurídica del adquirente de los bienes afectos. En cuarto lugar, fijar el procedimiento para exigir el pago a dicho adquirente; cuestión relacionada de forma estrecha con la anterior. En quinto lugar, el alcance de la obligación de pago del adquirente de tales bienes. Y, finalmente, precisar si existe un derecho de regreso a favor del adquirente.

II. LA AFECCIÓN DE BIENES COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO. FUNCIÓN DE LA AFECCIÓN

La afección de bienes, al sujetar un bien al pago de un tributo, cumple, sin duda, una función de reforzamiento o aseguramiento del cobro de las deudas tributarias. Se trata, pues, de una garantía del crédito tributario.

En este contexto, debe señalarse que la Administración Tributaria puede adoptar una amplia serie de medidas para asegurar el cobro de sus créditos contra la posible insolvencia o mala volun-

tad de los deudores tributarios ¹. Así lo reconoce expresamente el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, al disponer que «para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho Público deba percibir, la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes».

De entre tales mecanismos de garantía del cobro de los tributos, se pueden diferenciar, de un lado, las garantías en sentido genérico y, de otro, las garantías del crédito tributario en el sentido técnico de la palabra, previstas tanto en la LGT como en el RGR, que lo distinguen de los créditos de los acreedores privados.

Las garantías, en sentido genérico, pueden definirse como todas aquellas medidas fijadas por el ordenamiento vigente o al amparo del mismo a fin de asegurar la efectividad de la prestación tributaria, al margen de la responsabilidad patrimonial universal del deudor, recogida en el artículo 1.911 del CC y en el ámbito tributario en el artículo 10.5 del RGR, como garantía del cumplimiento de cualquier obligación. Así pues, se trata de medidas tendentes a hacer efectivo el cobro de la obligación tributaria al reforzar y garantizar el pago de las deudas tributarias, cuando éste no se produce por muy diversas razones, bien por insolvencia del deudor inicial o bien por su falta de voluntad. En líneas generales, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREJO, «puede afirmarse que todas las situaciones de poder-deber que regulan las normas tributarias están ordenadas al efectivo cumplimiento de la prestación tributaria, esto es, a garantizarla y asegurarla» ².

Dentro de estas garantías se incluyen, entre otras, la prerrogativa de autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración a través de la ejecución de las deudas tributarias en vía de apremio, con las consecuencias que se pueden generar como la exigencia de intereses de demora, del recargo de apremio...; la indisponibilidad de la obligación tributaria (art. 36 de la LGT); la ampliación del abanico de personas, distintas de quien realiza el hecho imponible ³, que resultan obligadas al pago de las

¹ Pues, los créditos tributarios, en palabras de HERRERO SUAZO, «gozan de un carácter privilegiado que sitúan en una posición cualificada al Estado como acreedor de la relación jurídico-tributaria». (HERRERO SUAZO, Santiago: «La responsabilidad patrimonial de la Administración de la Hacienda Pública», en *Derechos y garantías del contribuyente*, IEF, Madrid, 1983, pág. 331).

² Para este autor pueden definirse las garantías del crédito tributario en un sentido amplio como «normas de derecho o preceptos de autonomía privada que vienen a añadir al crédito algo que por sí mismo no tiene, de tal manera que es esta adición o yuxtaposición lo que refuerza al acreedor en la seguridad de que su derecho va a ser efectivamente satisfecho». RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Las garantías del crédito tributario», *REDF*, núm. 30, Civitas 1981, págs. 182 y 183.

³ En este punto resulta interesante traer a colación las siguientes consideraciones de PÉREZ RUIZ al respecto, quien señala que «la realidad social de nuestro mundo se presenta cada día más compleja, y el Estado, asumiendo las funciones que le asigna la moderna Hacienda funcional, ha de afrontar el aumento de gastos consiguiente, por lo que asegura sus ingresos, tanto con medidas de represión del fraude fiscal, como con la adopción de instrumentos o medios que facilitan el cobro de los impuestos. En este sentido nos encontramos en todos los ordenamientos jurídicos una serie de situaciones en las cuales el Estado aprovecha las circunstancias que presenta el juego económico del mercado para localizar el cobro de los impuestos en un sujeto distinto del normal, es decir, de aquél que realiza el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo. Esto es, se obliga a persona distinta de la que manifiesta, por medio de una actuación concreta o situación determinada, una cierta capacidad contributiva considerada por una norma como motivo suficiente y necesario para el nacimiento de la relación jurídica y de la obligación de ingreso al Estado de una cantidad determinada de dinero». (PÉREZ RUIZ, Emilio: «La doctrina de los obligados al pago en el Reglamento de Recaudación», *CT*, núm. 25, 1978, pág. 91).

deudas tributarias, lo soportan o garantizan, como son los casos de sustitución, los coobligados solidariamente, los sujetos legalmente repercutidos, así como los supuestos de derivación de la acción recaudatoria; la anticipación del ingreso a cargo del propio sujeto pasivo de la obligación tributaria principal o de un tercero (retención a cuenta, pagos fraccionados y otros pagos a cuenta); y el establecimiento de obligaciones o deberes formales a cargo del sujeto pasivo o de un tercero, en especial, el deber de proporcionar datos e informes a la Administración ⁴.

Por otra parte, las garantías del crédito tributario, en sentido estricto, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREJO, pueden definirse como una facultad adicional que se añade al derecho de crédito, el cual viene a gozar de una cualidad jurídica que antes no tenía. En consecuencia, dos son las notas que caracterizan, para este autor, los derechos de garantía del crédito tributario. En primer lugar, que el derecho de garantía debe estar fijado mediante ley, por el principio de legalidad al que están sometidos los elementos esenciales de la relación tributaria; y, en segundo lugar, la relación de subordinación o accesoriedad del derecho de garantía respecto del crédito tributario ⁵.

Se trata, pues, de mecanismos jurídicos de protección directa de los créditos tributarios, que despliegan su eficacia cuando la obligación que garantizan ha sido incumplida; si bien en algunos casos pueden cumplir una finalidad preventiva en tanto dicha obligación no ha sido incumplida, tal como reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia 14/1986, de 31 de enero ⁶.

Tales garantías se encuentran reguladas básicamente en los artículos 71 a 76 de la LGT y 33 a 43 del RGR. Si bien debe señalarse que no todas las garantías del crédito tributario se

⁴ Asimismo, la Administración Tributaria cuenta a tal fin, al margen de sus propios recursos materiales y humanos, con el apoyo de una red de colaboradores y auxiliares, como entidades públicas y privadas, e incluso los propios ciudadanos como ya se ha señalado (deber de proporcionar datos e informes). Fruto de dicha colaboración legalmente establecida, la Administración dispone de gran cantidad de información que utilizará tanto en la comprobación y liquidación como en la recaudación de los créditos tributarios.

Además, puede considerarse como garantía en sentido amplio, en palabras de FALCÓN Y TELLA, «cualquier otra medida que, de hecho, refuerce la posición de la Hacienda Pública acreedora o facilite el control o el ejercicio del crédito tributario». (FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Garantías del crédito tributario», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. II, Civitas, Madrid, 1995, pág. 3.232). Tal es el caso del cierre registral y, en general, de la prohibición de acceso y eficacia en las oficinas públicas de cualquier documento que conlleve el pago de un tributo si no se acredita previamente dicho pago, la exención o no sujeción al impuesto, tradicionalmente en el ámbito de los impuestos sobre transmisiones y sobre sucesiones.

⁵ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Las garantías del crédito tributario», cit., pág. 184.

⁶ Según el Alto Tribunal, «el ordenamiento vigente parte a la hora de la adopción de alguna medida concreta de aseguramiento, de la realidad del vencimiento de la obligación, sin que a ello obste que alguna de tales cautelas puedan ser efectivas con anterioridad, pues tal únicamente sucede cuando un mandato legal, conocido por los interesados y por terceros, gravita sobre la situación tributaria desde el inicio de su constitución, y advierte a todos de sus posibilidades y alcance, cual sucede por ejemplo con la hipoteca legal tácita; mas en caso alguno es permitido adoptar medidas de aseguramiento concretas y específicas, individualmente determinadas, ante obligaciones no vencidas, que es tanto como decir ante deudas tributarias no devengadas. Exigencia por lo demás coincidente con lo establecido para el aseguramiento de obligaciones de índole privada».

encuentran reguladas en estas normas ni todas las figuras contempladas en tales preceptos pueden calificarse como garantías en sentido estricto ⁷. En este contexto, cabe conceptuar como tales las siguientes: el derecho de prelación, la hipoteca legal tácita, la hipoteca especial, la afección de bienes, el derecho de retención y la constitución de aval o fianza.

A su vez, este tipo de garantías, encaminadas a asegurar la satisfacción del crédito tributario, pueden ser personales o reales, en función de si se establecen atendiendo a la persona del deudor, en cuyo caso la prioridad de la Administración para el cobro sobre otros acreedores tiene carácter personal; o bien atendiendo a la naturaleza de determinados bienes que quedan afectos a asegurar el cumplimiento de la obligación, en cuyo caso la prioridad para el cobro se manifiesta al hacer efectivo el importe del crédito sobre el valor obtenido en la disposición de los bienes afectos al mismo. Sería el caso de la afección de bienes, que se configura, por tanto, como una garantía real. De esta forma, se establece una garantía específica del crédito tributario ya que, al margen de la afección universal del patrimonio del deudor (arts. 1.911 del CC y 10.5 del RGR), la Administración Tributaria dispone de la posibilidad de actuar compulsivamente sobre determinados bienes y personas.

En el caso de las garantías reales, se concede al acreedor un poder jurídico que recae sobre cosas concretas y determinadas, y generalmente le atribuyen un derecho de carácter real -ejercitable *erga omnes*-, así como un derecho de realización del valor de los bienes, sus frutos o ambos. Mientras que en las personales se confiere al acreedor un derecho de naturaleza personal o una facultad que no va encaminada hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia una tercera persona.

En definitiva, la afección de bienes constituye una garantía real, que, en palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, «significa la afección de una determinada cosa para el aseguramiento de una obligación. Se concede al acreedor un derecho de realización del valor de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente su obligación. El carácter real de este derecho radica también en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa, cualquiera que sea el propietario o poseedor de ella. Aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la recibe con la carga o gravamen representado por la existencia de la afección y tiene que soportar este derecho del acreedor» ⁸.

⁷ Véase, entre otros, SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «La hipoteca legal tácita de deudas tributarias», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1992, págs. 1080 y 1081.

⁸ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, t. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 652.

III. ÁMBITO OBJETIVO Y SUBJETIVO DE LA AFECCIÓN DE BIENES

1. Deudas garantizables mediante la afección.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74.1 de la LGT, «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». En términos semejantes, se pronuncia el artículo 37 del RGR, si bien este precepto se refiere no sólo a la afección en el caso de los tributos sino también del resto de recursos de Derecho público que graven las transmisiones, adquisiciones o importaciones⁹. Por consiguiente, se observa una extralimitación por parte del RGR no amparada legalmente, ya que extiende la afección a ingresos de Derecho público no tributarios, como es el caso de los precios públicos.

Del análisis de los artículos 74 de la LGT y 37 del RGR se observa que la afección de bienes solamente procede para asegurar el pago de las deudas que reúnan las siguientes características. En primer lugar, ha de tratarse de deudas de naturaleza tributaria, a pesar de la referencia que efectúa el RGR a otras deudas de Derecho público. Así se desprende también del tenor literal del artículo 41 de la LGT que se refiere a «los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria». En consecuencia, podrán garantizarse a través de la afección exclusivamente las deudas derivadas del establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones especiales, en conexión con lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT¹⁰.

Respecto al concepto de deuda tributaria, debe señalarse que, con ocasión de la reforma del artículo 58 de la LGT por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio (en adelante, Ley 25/1995), ha resultado ampliado. En su contenido esencial, la deuda tributaria se identifica no sólo con la cuota tributaria (regulada, a su vez, en el artículo 55 del mismo texto legal), sino que comprende los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener y los ingresos a cuenta. Asimismo, el apartado 2º de este precepto enumera y describe los elementos que pueden llegar a integrar la deuda tributaria, entre los que se encuentran los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, los recargos del artículo 61.3 de la LGT por ingreso espontáneo fuera del plazo voluntario, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias.

⁹ En particular, este precepto reglamentario dispone, en su apdo. 1, que «en los casos establecidos en las leyes los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos y demás recursos de Derecho público que graven las 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 bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles».

¹⁰ En cambio, las cotizaciones a la Seguridad Social, a pesar de que poseen una naturaleza tributaria, escapan del estudio del Derecho Financiero y Tributario al ser reguladas por otra disciplina jurídica.

Ahora bien, puede afirmarse que la deuda garantizada a los efectos de la afección comprende únicamente la cuota tributaria, por dos razones: la primera, porque la afección solamente se aplica a determinadas figuras tributarias, como se analizará a continuación, en las que no se prevé ningún tipo de ingreso anticipado; y, la segunda, porque, como más adelante se indicará, el adquirente de bienes afectos no responde de ninguno de los elementos que, en su caso, pueden componer la deuda, enumerados en el artículo 58.2 de la LGT.

En segundo lugar, la afección de bienes no deviene aplicable a todos los tributos, sino que se limita a aquellos que gravan la transmisión, adquisición o importación de un bien o derecho; esto es, ITPAJD, ISD y Renta de Aduanas. Por consiguiente, en ningún caso podrá afectar a tributos que tengan por objeto aspectos distintos de los contemplados en estos preceptos.

No obstante, la doctrina se ha planteado si es extensible la afección a otros tributos, que aunque no gravan la transmisión, ésta forma parte del hecho imponible al integrar el aspecto temporal del elemento objetivo del mismo, como es el caso del IIVTNU¹¹. CALVO ORTEGA se muestra partidario de aplicarla en los supuestos del arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos o del gravamen de las plusvalías mobiliarias, interpretando que la afección se extiende a los tributos que tienen por objeto determinados aspectos de un bien, como lo es la plusvalía, exteriorizados a través de una transmisión¹². Ahora bien, puede objetarse a esta posición, siguiendo a ROD, que constituye una interpretación extensiva de la afección, que sólo puede establecerse por ley¹³. Además, se trata de un impuesto que no grava propiamente las transmisiones de bienes de naturaleza urbana sino el incremento de valor originado en tales bienes con ocasión de su transmisión.

En cuanto a los concretos supuestos de afección de bienes existentes en nuestro ordenamiento, tanto el artículo 5.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, como el artículo 5.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPAJD,¹⁴ prevén un supuesto de afección respecto de los bienes y derechos transmitidos gravados por tal figura tributaria¹⁵.

¹¹ Nótese que en estos supuestos, en palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, «la transmisión no es ajena al hecho imponible, aunque sí al objeto del tributo». (RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», cit., pág. 654).

¹² CALVO ORTEGA, Rafael: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *HPE*, núm. 10, 1971. En igual sentido, véase MOYA-ÁNGELER SÁNCHEZ: «Las obligaciones y los responsables tributarios en sus distintas formas y modalidades, hipoteca legal táctica, afección de bienes y derecho de prelación de la Hacienda», *RHAL*, núm. 61, 1991, pág. 122.

¹³ De manera que, para RODRÍGUEZ BEREJO, «no sólo se vulneraría el principio de legalidad tributaria, sino también se atentaría gravemente a la seguridad jurídica de los particulares, cuyos derechos o bienes podrían verse gravemente limitados por una interpretación y aplicación, discrecional, de una norma más allá de sus términos estrictos». (RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», cit., pág. 654). Igualmente, véase CASANA MERINO, Fernando: «Las garantías del crédito y los tributos locales», *RHL*, núm. 75, 1995, pág. 515.

¹⁴ En virtud de ambos preceptos, de idéntico tenor, «los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor a la responsabilidad del pago de los impuestos que gravan tales transmisiones, salvo que aquél 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. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección».

¹⁵ Respecto de la evolución histórica de esta figura en relación con el Impuesto de Derechos Reales, véase BAS Y RIVAS, Federico: «La afección de los bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957.

Por otra parte, el artículo 9 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD, establece la afección respecto de los bienes y derechos transmitidos gravados por dicho impuesto ¹⁶.

Además, el artículo 9.4 del Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, por el que se modifica el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, establece otro supuesto de afección en el caso de las deudas no satisfechas por los consignatarios de las mercancías presentadas en un recinto aduanero, con antelación a su despacho ¹⁷.

Al margen de estos supuestos relativos a impuestos que gravan la transmisión, adquisición o importación de un bien, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), ha introducido, en su artículo 76, el derecho de afección con relación al IBI (impuesto que no grava tales extremos), en el caso de cambio de titularidad de los bienes o derechos gravados por el mismo, por cualquier causa ¹⁸.

En tercer lugar, es de aplicación la afección no sólo a tales deudas tributarias liquidadas, sino incluso a las que se han devengado pero que todavía no han sido liquidadas. Pues, la afección surge, con carácter general, en el momento de la transmisión de los bienes ¹⁹, esto es, la circunstancia generadora de la afección suele ser dicha transmisión; si bien no es exigible el pago al adquirente hasta el momento en que se le derive la acción recaudatoria a través del correspondiente procedimiento, que será objeto de examen más adelante.

¹⁶ En concreto, establece esta norma, en su apdo.1, que «los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del impuesto, liquidado o no, que grave su adquisición, 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 establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribibles».

¹⁷ Dispone este precepto que «las mercancías que se presenten en un recinto aduanero quedarán afectadas a las responsabilidades que sus consignatarios hayan podido contraer por débitos a la Hacienda con antelación a sus despachos».

¹⁸ En virtud del citado artículo 76 de la LRHL, «en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de esta ley, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por este impuesto, en los términos previstos en el artículo 41 de la LGT».

¹⁹ Véanse, en ese mismo sentido, BAS Y RIVAS, Federico: «La afección de los bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales», cit., págs. 235 y 236; BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix: «Responsabilidad fiscal objetiva en la adquisición de bienes afectos al pago de un impuesto», *CT*, núm. 43, 1982, pág. 54; CORRAL GUERRERO, Luis: «La afección tributaria de bienes», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados*, León, 1972, núm. 2, pág. 23; DE URIARTE Y ZULUETA, Manuel M.ª: «Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio», *HPE*, núm. 2, 1970, pág. 106; y en *Conferencias sobre Recaudación*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, pág. 45.

No obstante, DAMAS SERRANO considera que la afección despliega su eficacia «cuando los bienes sobre los que rece el gravamen real se hallan todavía en el patrimonio del sujeto pasivo»; de modo que faculta a la Administración Tributaria para aplicar «con preferencia sobre cualesquiera otros acreedores del sujeto pasivo, el valor de tales bienes al pago de la obligación tributaria a cargo de este último, permitiéndole, a tal efecto, oponerse a las posibles tercerías de mejor derecho o interponerlas a su vez». (DAMAS SERRANO Antonio José: «Afección de bienes y derechos (art. 41 LGT)», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 692).

Y, en cuarto lugar, la normativa reguladora de la afección de bienes no contiene ninguna limitación temporal en cuanto a las deudas garantizadas por la misma. Por lo tanto, la afección de bienes no sólo garantiza la última anualidad y la corriente de tales deudas, como es el caso de la hipoteca legal tácita, sino que se extiende a las deudas pendientes de cobro de ejercicios no prescritos²⁰. En consecuencia, puede afirmarse que el ámbito objetivo de la afección de bienes en este punto es más amplio que el relativo a la hipoteca legal tácita²¹.

2. Objeto y sujetos de la afección.

Con carácter general, se desprende de los artículos 41 y 74 de la LGT, y 37 del RGR que la afección tiene por objeto los bienes o derechos transmitidos (no los bienes sobre los que recaen tales derechos). De igual forma en el ámbito del ISD y del ITPAJD, la afección recae sobre los bienes o derechos transmitidos. Y, finalmente, en materia aduanera el objeto de la afección está constituido por las mercancías presentadas en un recinto aduanero.

En cambio, en el supuesto del artículo 76 de la LRHL, cuando se transmiten derechos diferentes del de propiedad (como el usufructo, superficie o concesiones administrativas sobre bienes inmuebles gravados por el IBI o sobre los servicios públicos a los que se encuentren afectos), la afección recae no sólo sobre el derecho transmitido, sino también sobre el bien objeto de los mismos. De forma que afecta, además, al derecho de propiedad, aunque éste no haya sido objeto de transmisión.

En el supuesto de la afección al pago del IBI, como pone de relieve LÓPEZ DÍAZ, las consecuencias de la misma divergen en función de si el derecho que se transmite es el de propiedad o de si se trata de cualquier otro derecho constitutivo del hecho imponible de este impuesto. En el primer caso, quedan afectos al pago los bienes que «de no operarse la transmisión, ya respondían de tales deudas al formar parte del patrimonio del deudor principal»; de forma que la afección se mantiene a pesar de que la propiedad de tales bienes se transmita a otros titulares. En cambio, en el segundo supuesto, la afección se extiende a los bienes sobre los que recaen, «los cuales no respondían con anterioridad de tales deudas, pues pertenecen a un sujeto que no era el deudor del tributo (propietario)»²².

²⁰ En este mismo sentido, LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, pág. 675; y SÁNCHEZ ONDAL, Juan José: «Problemática de la gestión recaudatoria municipal en el ámbito empresarial», *RHL*, núm. 71, 1994, pág. 330.

Asimismo, véanse la STS de 18 de diciembre de 1998 y la STSJ de Cataluña de 9 de marzo de 1999.

²¹ La afección de bienes y la hipoteca legal tácita son dos figuras de garantía del crédito tributario diferenciadas, a pesar de que algún autor las confunde. La hipoteca legal tácita se aplica en los tributos que gravan periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público (como es el caso del IBI), y concede preferencia a la Administración Tributaria sobre cualquier otro acreedor para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior. Por tanto, ambas figuras son compatibles.

²² LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», cit., págs. 674 y 675.

Además, debe tenerse presente que en los supuestos de concesión demanial la afección de bienes puede no resultar demasiado operativa. En efecto, el bien sobre el que recae este derecho es de titularidad del ente local receptor del IBI, y lo que queda afecto no es el derecho de concesión sino el bien sobre el que recae. Por tanto, en caso de que se produzca el cambio de titularidad sobre la concesión y de que el nuevo adquirente del bien no pague tras exigírsele el pago a través del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, se ejecutaría el bien de titularidad del mismo ente local que pretende cobrar el IBI ²³.

Finalmente, en cuanto a la circunstancia que origina la afección y, por tanto, el presupuesto de hecho generador de la condición de adquirente de un bien afecto, consiste, con carácter general (y también en el supuesto del ITPAJD y del ISD), en la transmisión de bienes o derechos sobre los que recaen tributos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes. En tanto que en materia del IBI, viene constituida por el cambio, por cualquier causa ²⁴, en la titularidad de los derechos de propiedad, usufructo, superficie o concesiones administrativas. Y en materia aduanera dicha circunstancia consiste en la presentación de mercancías en recintos aduaneros si existe cualquier deuda tributaria impagada por sus consignatarios con anterioridad a su despacho.

3. Limitaciones a la afección de bienes.

Con carácter general, tanto el artículo 74 de la LGT como el artículo 37 del RGR contienen dos excepciones a la afección del bien al pago de las mencionadas deudas tributarias, por razones de seguridad jurídica del tráfico patrimonial, civil o mercantil ²⁵. La primera de ellas, referente a bienes inmuebles, cuando el adquirente sea un tercero protegido por la fe pública registral; y la segunda, relativa a bienes muebles no inscribibles, en caso de adquisición con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial ²⁶.

²³ Asimismo, véase SÁNCHEZ ONDAL, Juan José: «Problemática de la gestión recaudatoria municipal en el ámbito empresarial», cit., pág. 330.

²⁴ Es decir, genera la afección el cambio de titularidad de los derechos tanto si tiene lugar por transmisión *inter vivos* como *mortis causa*, con independencia de su carácter lucrativo u oneroso.

²⁵ Según estas normas, procede la aplicación de la afección, «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 o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles».

²⁶ En los supuestos en que entra en juego una de estas excepciones, pudiera pensarse, como ha advertido algún autor, que la afección resulta inoperativa. Pues, como indica RODRÍGUEZ BEREJO, el «adquirente difícilmente llegará a existir si, previamente, no han sido pagados los impuestos que gravan la transmisión, sin cuyo requisito los títulos no tendrán acceso al Registro». (RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», cit., págs. 656 y 657).

No obstante, en algún supuesto concreto sí que puede tener relevancia la afección, como han puesto de relieve, entre otros, AROZARENA POVES, Rafael: «La afección registral en los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales», en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. II, IEF, Madrid, 1977, págs. 47 y ss.; BAS Y RIVAS, Federico: «La afección de los bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales», cit., págs. 227 y ss.

Asimismo, los artículos 5.1 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD y 5.1 del Reglamento del ITPAJD, así como el artículo 9 RISD, prevén idénticas limitaciones a la afección²⁷. En materia aduanera, no obstante, no se contemplan estas excepciones porque en este caso no existe transmisión de bienes o derechos.

En cambio, la LRHL no prevé de forma directa dichas excepciones en su artículo 76, a pesar de que se produce un cambio de titularidad de bienes o derechos. De igual modo, tampoco las contempla de forma indirecta al remitirse a lo dispuesto en el artículo 41 de la LGT, no a lo dispuesto en su artículo 74 en el que se contienen dichas limitaciones a la afección²⁸. Sin embargo, estimo que, a pesar de esta omisión, cabe aplicar estas excepciones también en el caso de la afección de bienes al pago del IBI, para no conculcar el principio de seguridad jurídica²⁹. De todas formas, de *lege ferenda* sería deseable que se recogiera de forma expresa tal previsión.

Por otra parte, la citada normativa reguladora del ITPAJD prevé de forma expresa, en primer lugar, la necesidad de la constancia por los notarios de la afección; y, en segundo lugar, que no se considera protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro consta expresamente la afección³⁰.

De otro lado, los sujetos que intervienen en la afección, al margen de la Administración Tributaria que ejercita el derecho que le concede dicha garantía real, son: el transmitente del bien o derecho (o el consignatario de las mercancías en materia aduanera) y el adquirente del bien o derecho afecto. El transmitente del bien es el deudor inicial frente a la Administración Tributaria, ya que la obligación de pago de los impuestos en los que se prevé la afección le compete en primer lugar al mismo. Generalmente, se trata del contribuyente de tales impuestos, dadas las características de dichas figuras tributarias. A su vez, el adquirente del bien o derecho afecto es un deudor no inicial, en tanto que solamente deviene obligado al pago como consecuencia de la afección, en defecto del cumplimiento de la obligación de ingreso a cargo del deudor inicial y tras la finalización del correspondiente procedimiento de derivación de la acción recaudatoria³¹.

²⁷ Conforme a estos preceptos, se excepciona la aplicación de la afección cuando el adquirente «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».

²⁸ LÓPEZ DÍAZ pone de relieve la inseguridad jurídica que se produce en estos casos para el titular de los bienes gravados por la afección, por dos razones. «De una parte, cuando adquiere tales bienes puede verse obligado a satisfacer la totalidad de las deudas tributarias pendientes para evitar la ejecución de los bienes afectos. Y, en segundo lugar, y lo que nos parece más grave todavía, incluso sin que medie ningún negocio jurídico por su parte, la transmisión por otros titulares de derechos de usufructo o superficie, por ejemplo, puede determinar también que tenga que hacer frente a las deudas impagadas y que corresponden a los titulares de tales derechos para liberar los bienes e impedir su ejecución». LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», cit., págs. 675 y 676.

²⁹ Asimismo, véase CASANA MERINO, Fernando: «Las garantías del crédito y los tributos locales», cit., pág. 516. Igualmente, LÓPEZ DÍAZ considera que debieran preverse tales limitaciones en la LRHL. (LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», cit., pág. 676).

³⁰ En concreto, señala dicha normativa que «la afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección».

³¹ En relación con la terminología «deudor inicial» y «deudor no inicial», véase mi trabajo «Pluralidad de obligados al pago», *RDFHP*, núm. 254, págs. 885 a 901.

IV. CONFIGURACIÓN DEL ADQUIRENTE DE BIENES AFECTOS AL PAGO. NATURALEZA JURÍDICA

Una de las cuestiones menos pacífica, entre la doctrina y la jurisprudencia relativa a la afección de bienes, consiste en la naturaleza jurídica del adquirente de los bienes afectados por dicha garantía. La raíz de dicha polémica se encuentra en la propia regulación contenida en la LGT en relación con esta materia ³². En efecto, de un lado, su artículo 74, relativo a la afección de bienes, está encuadrado sistemáticamente entre las garantías en sentido técnico del crédito tributario (Sección 5.ª del Capítulo V del Título II); mientras que, de otro, su artículo 41, dedicado al adquirente de bienes afectos, se halla inserto en la Sección referente al responsable tributario (Sección 2.ª del Capítulo III del Título II).

Por su parte, el RGR de 1968 contribuyó de igual forma a fomentar dicha polémica. En primer lugar, porque su artículo 8.d) atribuía la condición de obligados al pago a los adquirentes de bienes afectos al pago de las deudas tributarias; si bien, los diferenciaba formalmente de los responsables subsidiarios (art. 8.c) y de los solidarios [art. 8.b)]. En segundo lugar, su artículo 12.3 así como la Regla 7.ª del IGRC se ocupaban de regular el procedimiento para derivar la acción recaudatoria hacia estos adquirentes; procedimiento que coincidía con el establecido para los responsables subsidiarios, de forma que se exigía la declaración de insolvencia del deudor inicial para proceder contra los bienes afectos. Y, en último lugar, tanto el artículo 45.1 del RGR –a diferencia de su art. 12.3- como la Regla 3.ª del IGRC, no calificaban la afección como un auténtico supuesto de responsabilidad subsidiaria, sino que consideraban que constituían una «garantía de carácter real a favor de la Hacienda Pública los casos de afección de bienes al pago de las deudas, que se establecen como supuestos de responsabilidad en el artículo 12 de este Reglamento».

Finalmente, el RGR de 1990 ha clarificado esta cuestión por varias razones. La primera consiste en la no inclusión de la figura del adquirente de bienes afectos en el Capítulo relativo a los obligados al pago, en concreto, entre las normas dedicadas al responsable, a diferencia de lo que sucede en la LGT y en el RGR de 1968. Acertadamente, el RGR ubica su único precepto que regula la afección y el adquirente (art. 37) en el Capítulo referente a las garantías del crédito tributario, ya que esta figura no encaja, en realidad, en los supuestos de responsabilidad. La segunda, al no calificar a los adquirentes de bienes afectos como responsables subsidiarios. Y, la tercera, porque el procedimiento para exigir la deuda tributaria a dichos adquirentes no es del todo coincidente con el previsto para los responsables subsidiarios en los artículos 37 de la LGT y 14 del RGR, puesto que la exigibilidad de la deuda tributaria a los adquirentes no está condicionada a la previa declaración de fallido del deudor inicial ni de los responsables solidarios (al contrario que lo dispuesto en el art. 12 del RGR de 1968 y en la Regla 7.ª del IGRC).

³² En este contexto, afirma AMORÓS RICA que la obligación del adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria no se ha deslindado tradicionalmente de la responsabilidad tributaria, por la ubicación sistemática del precepto que lo regula en la sección relativa al responsable y no en la de las garantías del crédito tributario. (AMORÓS RICA, Narciso: «Responsabilidades tributarias», *RDFHP*, núm. 86, 1970, págs. 10 y ss.).

Consecuencia de esta compleja regulación en materia de afección de bienes, las posiciones doctrinales y jurisprudenciales respecto de la naturaleza jurídica del adquirente de bienes afectos distan de ser unánimes: desde posiciones que consideran al adquirente como un responsable, hasta quienes lo califican como una garantía real del crédito tributario, pasando por posiciones intermedias³³.

Para un primer sector doctrinal, la LGT configura al adquirente como un auténtico supuesto de responsabilidad³⁴, porque el artículo 41 de la LGT está comprendido entre los preceptos que esta norma dedica a la figura del responsable. Incluso se le ha calificado como un supuesto de responsabilidad objetiva, siguiendo la posición mantenida en la doctrina italiana por PUGLIESE³⁵.

No obstante, puede objetarse a esta tesis, como indicara ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, que en la responsabilidad se responde con todos los bienes presentes y futuros, es decir, *ultra vires*, a diferencia de la afección de bienes donde el bien actúa como límite frente a la Hacienda Pública³⁶.

³³ Incluso se le ha calificado, en ocasiones, como un tercero fiscal. Véase ROSSY, Hipólito: *Procedimientos recaudatorios*, Derecho Financiero, Madrid, 1972.

Por otro lado, señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que el propósito del legislador al establecer la afección fue ofrecer «un procedimiento de derivación de la acción recaudatoria para todos los supuestos en que la Hacienda Pública es titular de preferencias, prelaciones o prioridades que se amparan en garantías patrimoniales de los créditos tributarios». (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: *Derecho Financiero y Tributario*, EIFT, Madrid, 1979, pág. 483).

³⁴ En este sentido, AMORÓS RICA, Narciso: «Responsabilidades tributarias», cit., pág. 22; BAS Y RIVAS, Federico: «La afección de los bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales», cit., págs. 234 y 235; BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix: «Responsabilidad fiscal objetiva en la adquisición de bienes afectos al pago de un impuesto», cit., págs. 54 y 55; CALVO ORTEGA considera que se trata de una responsabilidad subsidiaria. [CALVO ORTEGA, Rafael: «Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario (Parte General)», Civitas, 1997, págs. 177 y 234]. Por otra parte, entiende este autor que la posición del adquirente está próxima a la del tercero poseedor de bienes hipotecados, en razón de dicha condición de adquirente, no sujeto personalmente a la obligación garantizada y quedando afectado realmente por el gravamen que la hipoteca implica (CALVO ORTEGA, Rafael: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», cit., págs. 150 y 151); GUERRA REGUERA, Manuel: «Garantías personales del crédito tributario», Comares, Granada, 1997, pág. 181; MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso: «El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», en *La reforma de las Haciendas Locales*, t. I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 431 a 433; y *El IBI y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 287 a 289; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos», *CT*, núm. 24, 1978, pág. 275; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: «La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español», en *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 132 y 133; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», *RIF*, núm. 11, 1995, pág. 27; y en «Sujetos pasivos y responsables tributarios», IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 138; y FORASTERO ROMERO y VAHÍ SERRANO quienes consideran que, como se está en presencia de un responsable indirecto del pago, podría ser ubicado en cierta medida en la responsabilidad. (FORASTERO ROMERO, Carmelo y VAHÍ SERRANO, Adelardo: «La responsabilidad en el procedimiento de recaudación. Obligados al pago de las deudas tributarias», en *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 285).

³⁵ PUGLIESE, Mario: *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Cedam, Padova, 1937, pág. 86. Y, en nuestra doctrina, CALVO ORTEGA, Rafael: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *HPE*, núm. 5, 1970, pág. 45; y DE URIARTE Y ZULUETA, Manuel M^º: «Los sujetos pasivos...», cit., pág. 106; y «Los sujetos pasivos...», en «Conferencias...», cit., págs. 44 y 45.

³⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «Responsabilidades patrimoniales tributarias», *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1951, págs. 149 y 209. En igual sentido, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Las garantías del crédito tributario», cit., pág. 207.

En cambio, en opinión de un sector doctrinal mayoritario, no se trata propiamente de un supuesto de responsabilidad ³⁷. Ésta parece ser la postura por la que se ha decantado el RGR de 1990, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, al incluir al adquirente en el Capítulo de las garantías del crédito tributario, y no entre los preceptos relativos a los responsables tributarios.

Dentro de esta corriente doctrinal que niega el carácter propiamente de responsabilidad de la afección de bienes, se pueden diferenciar varias posiciones. Un primer grupo de autores ha calificado la afección de bienes como un supuesto de sucesión o transmisión de la deuda *inter vivos*, basándose en el hecho de que la obligación tributaria, permaneciendo objetivamente inmutada, es cumplida por un nuevo sujeto, el adquirente, quien por su relación con el bien se convierte en sujeto pasivo sucesor en la obligación tributaria del precedente titular ³⁸. Sin embargo, puede objetarse que no se trata de un supuesto de sucesión en la deuda por cuanto que el transmitente no desaparece, al tiempo que el adquirente del bien afecto no libera al transmitente y asume la deuda dentro de los límites de la afección (no respondiendo con todo su patrimonio, como sucede en el caso de los sucesores en la deuda) ³⁹.

En cambio, CORRAL GUERRERO sostiene una segunda posición doctrinal. Para este autor la afección de bienes constituye una situación jurídica compleja compuesta por un derecho real de afección conexo con una obligación *propter rem* a cargo del adquirente de bienes afectos, distinta de la obligación tributaria principal, pero accesoria a ella y con un mismo contenido de la prestación. De forma que cuando no se cumple voluntariamente dicha obligación *propter rem*, se hace efectivo el derecho real de afección ⁴⁰. Esta misma construcción doctrinal parece ser mantenida por la SAT de Granada de 22 de junio de 1992, al sostener que «el adquirente de los bienes afectados surge con una responsabilidad objetiva en virtud de una obligación *propter rem* que genera un crédito garantizado a modo de derecho real sobre la cosa».

³⁷ Véanse, ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *REDF*, núm. 42, Civitas, 1984, pág. 179; COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia: «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *REDF*, núm. 23, Civitas, 1979, págs. 337 y 338; DELGADO PACHECO, Abelardo: «Los responsables de las deudas tributarias en el Derecho español (I)», *Car. Tr.*, núm. 41, 1987, pág. 5; y ROSSY, quien destaca el matiz objetivo de este tipo de garantía y la compara con el adquirente de firma hipotecada. (ROSSY, Hipólito: «Procedimientos recaudatorios», cit., pág. 155).

³⁸ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 143; y PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986, pág. 295.

³⁹ Véase RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios al artículo 41 LGT», en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, t. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 362.

⁴⁰ Según este autor, «es preferible tratar de relación jurídica tributaria de afección, que de derecho real de afección», ya que en la citada relación «no solamente se advierte la presencia del derecho real de afección, sino también su conexión con una obligación *propter rem* a cargo del adquirente de los bienes afectos». (CORRAL GUERRERO, Luis: «La afección tributaria de bienes», cit., págs. 24 a 26). Asimismo, parece adscribirse a esta postura BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, al señalar que el adquirente «surge con una responsabilidad objetiva en virtud de una obligación *propter rem*, que genera un crédito garantizado, a modo de un derecho real, sobre la cosa». (BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix: «Responsabilidad fiscal objetiva en la adquisición de bienes afectos al pago de un impuesto», cit., pág. 55).

No obstante, RODRÍGUEZ BEREJO opone acertadamente a la tesis de CORRAL GUERRERO, en primer lugar, que la situación jurídica del tercer adquirente no se explica correctamente a través de la idea de obligación *propter rem*, sino por el juego de los derechos reales de garantía; y, en segundo lugar, que no valora adecuadamente los efectos característicos de los derechos reales de garantía, esto es, la reipersecutoriedad y su eficacia *erga omnes* ⁴¹.

Un último sector doctrinal mayoritario califica acertadamente la afección de bienes técnicamente como un caso de garantía real estricta, esto es, de un auténtico derecho real de garantía de afección, más que de responsabilidad. En primer lugar, porque el adquirente no responde con su patrimonio, sino con el límite de la carga real, que sigue al bien, con independencia de su poseedor; en segundo lugar, porque se libera de responsabilidad al transmitir el bien afecto al pago o al abandonarlo; y, finalmente, en atención a sus caracteres de potestad inmediata sobre la cosa, así como por su oponibilidad *erga omnes*, con las limitaciones del artículo 74.1 de la LGT ⁴².

En contra de esta posición mayoritaria de la doctrina, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 12 de diciembre de 1988, en relación con un supuesto de hipoteca legal tácita, donde asimila esta figura a la responsabilidad subsidiaria tributaria y a su esquema procedimental ⁴³. Asimismo, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de enero de 1988, en un supuesto de derechos arancelarios, reconduce la figura de los adquirentes de bienes afectos a los responsables tributarios.

⁴¹ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Las garantías del crédito tributario», cit., pág. 208.

⁴² BERLIRI, Antonio: *Principios de Derecho Tributario*, Trad. y Notas de N. AMORÓS y E. GONZÁLEZ, Derecho Financiero, vol. II, Madrid, 1971, pág. 242; CASANA MERINO, Fernando: «Las garantías del crédito y los tributos locales», cit., pág. 516; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, t. I, Civitas, Madrid, 1985, págs. 468 y ss.; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *CT*, núm. 63, 1992, págs. 46 y 47; DE LA ROSA VARGAS, Gustavo: «Las garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes (I)», *Car. Tr.*, núm. 211, 1994, pág. 4; FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Las garantías del crédito tributario», cit., pág. 619; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: «"Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo RGR», *Car. Tr.*, núm. 137, 1991, pág. 2; HERRERO DE MADARIAGA, Juan: «El responsable tributario», Civitas, REDF, núm. 26, 1980, pág. 193; LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 198; y «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», cit., pág. 674; MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 332; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Estudios sobre la jurisprudencia tributaria», Civitas, Madrid, 1985, pág. 439; PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 256; RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Las garantías del crédito tributario», cit., págs. 205 a 208; «Comentarios al artículo 41 LGT», cit., pág. 362; «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», cit., págs. 652 y ss.; SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio: «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 660; y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «La hipoteca legal tácita de deudas tributarias», cit., pág. 1.081; «Responsable», cit., pág. 5.964.

Igualmente, véase la STSJ de La Rioja de 7 de octubre de 1996.

⁴³ En esta misma línea se sitúan las SSTSJ de Cataluña de 9 de marzo y de 6 de abril de 1999.

Por el contrario, la STSJ de Murcia de 19 de enero de 1999 considera que no son exigibles los requisitos formales previstos por la LGT para los supuestos de responsabilidad subsidiaria. Y la RTEAC de 9 de julio de 1999 es todavía más explícita al señalar que «no es un caso de responsabilidad, sino de garantía real».

No obstante, a estas SSTS puede objetarse que el adquirente no responde con todo su patrimonio como lo hace el responsable subsidiario, al tratarse de una garantía real. El adquirente no asume personalmente la obligación de pago de la deuda sino que sólo le vincula una relación de derecho real, dado que solamente está obligado a permitir la ejecución si decide no pagar la deuda, de forma que los órganos recaudadores puedan perseguir y subastar el bien afectado, o bien, si lo prefiere, puede pagar la deuda. Así pues, se trata de un supuesto de garantía real que se agota en la afectación del bien gravado sin trascender al patrimonio personal del adquirente.

Es más, como indica RODRÍGUEZ BEREIJO, el carácter real de este derecho reside en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa quienquiera que sea el propietario o poseedor actual de ella. Aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la recibe con la carga o gravamen representado por la existencia de la afección y tiene que soportar este derecho del acreedor ⁴⁴.

A mi juicio, la figura del adquirente de bienes afectos no es equiparable a la del responsable, por dos razones. En primer lugar, porque el adquirente no está obligado personalmente al pago de la deuda, a diferencia del responsable ⁴⁵. Y, en segundo lugar, por la propia dinámica procedimental para exigirle el pago. Ahora bien, en ambos supuestos se está en presencia de deudores u obligados al pago no iniciales, aunque el adquirente puede dejar de serlo si transmite o abandona el bien.

Respecto a la primera de las diferencias apuntadas, debe señalarse que el adquirente no responde con todo su patrimonio, como acontece con los auténticos responsables, sino únicamente con el propio bien afecto, tal como dispone el artículo 41.3 de la LGT. Además, el adquirente se libera de su responsabilidad transmitiendo el bien -que es la auténtica garantía y no el poseedor del bien-. Y una vez transmitido el bien, será el nuevo titular el obligado a soportar la persecución del bien; aunque, en cualquier caso, el deudor inicial, que responde con todo su patrimonio, no pierde su posición deudora ⁴⁶.

⁴⁴ En este contexto, RODRÍGUEZ BEREIJO define el derecho de afección como una garantía real, en el sentido de que es «la afección de una determinada cosa para el aseguramiento de una obligación. Se concede al acreedor un derecho de realización del valor de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente su obligación». Además, observa dicho autor, al igual que GIANNINI Y CORTÉS DOMÍNGUEZ, que el tercero adquirente de bienes afectos al pago de deudas tributarias «se encuentra en una situación que no se diferencia en su estructura y en sus efectos de la hipoteca o de la prenda (tercero poseedor de bienes hipotecados), de ahí el sentido de la expresión tercero fiscal (ROSSY) que a menudo se aplica a este supuesto». (RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: «Las garantías del crédito tributario», cit., págs. 200 y 206).

⁴⁵ En opinión de DE URIARTE ZULUETA, «la responsabilidad del adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria tiene dos limitaciones: una que afecta a la cuantía de la deuda y otra a la responsabilidad. En cuanto a la primera, sólo responde de la cuota y de los recargos iniciales, y en cuanto a la responsabilidad, responde únicamente con el importe de los bienes, cualquiera que sea el de la deuda». (DE URIARTE Y ZULUETA, Manuel M^a: «Los sujetos pasivos...», cit., pág. 99; y en «Conferencias...», cit., pág. 37).

⁴⁶ Y, en palabras de MARTÍN QUERALT, LOZANO, CASADO y TEJERIZO, se trata de un supuesto de reipersecutoriedad, pero sin que el adquirente haya de responder con su patrimonio, a diferencia de los responsables. (MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 332).

En consecuencia, el adquirente no responde personalmente de la deuda. Prueba de ello es que la ejecución de la misma sólo se produce sobre el bien afecto y no sobre cualquier elemento del patrimonio del adquirente. Y tanto es así que si en el momento de proceder a la derivación de la acción recaudatoria hacia el adquirente, éste se ha desprendido del bien afecto, no le será exigible la deuda y no podrá prosperar el procedimiento que se inicie frente a él para su cobro⁴⁷.

En cuanto a la segunda de las diferencias señaladas, el procedimiento para exigir el pago de la deuda al adquirente, debe señalarse que, al igual que en el supuesto de la responsabilidad tributaria, se trata del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria. No obstante, dicho procedimiento no es del todo coincidente en ambos casos. En este sentido, la derivación de la acción contra el responsable subsidiario tiene lugar tras la declaración de fallido del deudor inicial y responsables solidarios; mientras que en el caso del solidario, se produce tras el vencimiento del período voluntario de ingreso del deudor inicial. En cambio, la exigibilidad de la deuda al adquirente tiene lugar tras la finalización del período de pago en apremio que se concede al deudor inicial, sin necesidad de esperar a que acabe la ejecución; es decir, el vigente RGR -a diferencia del anterior RGR de 1968- no exige la declaración de insolvencia del deudor inicial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 de la LGT.

Por lo tanto, la exigibilidad de la deuda al adquirente de bienes afectos se sitúa cronológicamente en una posición intermedia entre los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, en tanto que es suficiente que la deuda no haya sido pagada en el plazo del procedimiento de apremio, regulado en el artículo 108 del RGR. Momento a partir del cual, se requiere al adquirente para el pago, quien tiene dos opciones: pagar la deuda inicial en un nuevo período voluntario de ingreso -sin incluir el recargo de apremio, intereses y costas-; o bien, de no atender este pago, dejar que prosiga la acción ejecutiva contra el bien afecto.

Por otra parte, en el RGR de 1990 los adquirentes de bienes afectos han sido eliminados de la clasificación que el artículo 10 del RGR efectúa de los obligados al pago -a diferencia de la reglamentación de 1968, cuyo artículo 8.d) expresamente los incluía en la enumeración que de los obligados al pago realizaba-. Ni siquiera se les contempla en el apartado 5 del citado artículo 10 del RGR como una excepción al principio general, según el cual los deudores tributarios, iniciales o no, responden del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros (como sucede con los socios o partícipes en el capital de sociedades o entidades disueltas y liquidadas y con los sucesores *mortis causa*).

Ahora bien, en mi opinión, el adquirente de bienes afectos al pago de las deudas tributarias adquiere la condición de obligado al pago a partir del momento en que finaliza el procedimiento de

⁴⁷ En este sentido, FORASTERO ROMERO, Carmelo y VAHI SERRANO, Adelardo: «La responsabilidad en el procedimiento de recaudación. Obligados al pago de las deudas tributarias», cit., pág. 286.

La STSJ de Cataluña de 17 de noviembre de 1992 expone que «la hoy actora se desprendió de la titularidad y posesión de la finca afecta, por lo que el 9 de mayo de 1990, fecha de la resolución que declara su responsabilidad subsidiaria, ninguna responsabilidad podía alcanzarle en razón de una deuda tributaria como la de autos, ya que ni era contribuyente, ni sustituto, ni responsable por ningún título, ni personal ni real».

derivación de la acción recaudatoria hacia el mismo ⁴⁸. Se trata de un sujeto que adquiere y mantiene la titularidad de un bien gravado con un derecho real para garantizar el cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración Tributaria. En consecuencia es un deudor no inicial, esto es, un deudor que es llamado al pago en defecto de cumplimiento por parte del deudor inicial (el transmitente del bien).

No obstante, a diferencia de otros deudores no iniciales, como el responsable, puede dejar de estar obligado al pago si transmite el bien a un nuevo titular (que será el nuevo obligado al pago) o si lo abandona. Por otra parte, tras la derivación, el legislador le concede la opción de pagar la deuda o bien de no pagarla, en cuyo caso el bien afecto será ejecutado (arts. 41.2 de la LGT y 37.2 del RGR).

Sin embargo, el adquirente no está obligado de forma personal al pago de la deuda, esto es, no responde con su patrimonio. Además, cuando decide pagar, el adquirente satisface una deuda propia, derivada del presupuesto de hecho consistente en la titularidad del bien afecto tras su transmisión. Su obligación es dependiente y accesorio de la del deudor inicial, por su carácter de garantía, y subsiste en tanto mantenga la titularidad del bien, como ya se ha señalado.

V. EL PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR EL PAGO AL ADQUIRENTE DE BIENES AFECTOS

1. El procedimiento de derivación de la acción recaudatoria.

El artículo 41 de la LGT se refiere al procedimiento para exigir el pago al adquirente de los bienes afectos al pago de las deudas tributarias calificándolo como la «derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos» ⁴⁹. Se trata del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria para exigir el pago al adquirente en el caso de que el deudor inicial no realice el ingreso de su deuda ⁵⁰.

⁴⁸ Igualmente, DE LA HUCHA CELADOR entiende que esta supresión es criticable desde los criterios que presiden la enumeración de los obligados al pago contenida en el artículo 10 del RGR, ya que deberían ser incorporados a la relación de deudores no iniciales de la obligación tributaria aun cuando no sean responsables en sentido técnico, porque una cosa es que no sean responsables y otra bien distinta es que no puedan ser considerados como deudores no principales de acuerdo con la tipología que de ellos hace el artículo 10 del RGR y que, además, no están afectados por el principio general de la responsabilidad patrimonial universal. De ahí que para este autor no pueda «ser suplida dicha omisión entendiéndose que puedan ser englobados en la categoría de los responsables subsidiarios del artículo 10.2.c), ya que, en este caso, su régimen jurídico se deduciría de lo dispuesto en el artículo 14 del RGR, algo contradictorio con la existencia de un precepto específico, el artículo 37 dedicado a los mismos». (DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *CT*, núm. 61, 1992, cit., pág. 69; «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», cit., pág. 46).

⁴⁹ Para un estudio detallado sobre esta materia, véase mi trabajo *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

⁵⁰ La derivación de la acción recaudatoria no sólo se aplica al adquirente de bienes afectos sino también en el caso de otros deudores tributarios como los responsables tributarios, tanto solidarios como subsidiarios, tal como se desprende de los artículos 37 de la LGT, 32 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; 12 y 14 del RGR, y 8.3 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y otras normas tributarias.

Por procedimiento cabe entender el cauce formal a través del que se realiza o manifiesta una función administrativa, compuesto por una sucesión de actos administrativos, que culminan en el acto que implica la manifestación plena de la función que ejercita el órgano administrativo ⁵¹; dado que su actividad no se agota en un solo acto, sino que se concreta en una serie de actos combinados entre sí por un efecto jurídico único ⁵².

⁵¹ A grandes rasgos, puede describirse el procedimiento administrativo, según la Exposición de Motivos de la anterior LPA, de 17 de julio de 1958, como «cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin». El procedimiento consiste en una forma de combinación de actos relacionados entre sí. Así que no se trata de un solo acto, ya que, en ocasiones, el ordenamiento jurídico exige una pluralidad de actos en orden a la producción concreta de un efecto jurídico.

Sin embargo, no toda pluralidad de actos constituye un procedimiento, sino que para su existencia es necesario que concurren los tres puntos siguientes: en primer lugar, cada uno de los actos combinados conserva su individualidad; en segundo lugar, la conexión entre dichos actos debe radicar en la unidad de efecto jurídico, puesto que lo que determina su unidad es el efecto jurídico al que están encaminados los actos del procedimiento (el ejercicio de una función dirigida a la consecución de fines públicos); y, finalmente, los actos deben estar vinculados causalmente entre sí, de modo que cada uno supone al anterior y el último supone al grupo anterior. Por otra parte, cada uno de estos actos integrantes del procedimiento debe conservar su propia validez por la influencia de unos sobre otros.

De ahí que pueda definirse el procedimiento, en palabras de GONZÁLEZ PÉREZ y siguiendo a CARNELUTTI, «como el tipo de combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados causalmente entre sí». GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 74, que cita a CARNELUTTI: *Instituciones del nuevo proceso civil italiano*, trad. de GUASP, Barcelona, 1942, pág. 243. Para este último autor, el efecto jurídico a que está encaminado esta sucesión de actos corresponde al último acto, pero no se produciría si no estuviese precedido por los otros, cuyos efectos singulares están precisamente encaminados a la preparación de aquel otro.

En el mismo sentido, véanse, entre otros, ESCRIBANO LÓPEZ que define el procedimiento como «el conjunto de actos singularmente productores de efectos jurídicos unidos entre ellos por una relación directa y necesaria disciplinados por normas instrumentales». (ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: «Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario», *REDF*, núm. 14, Civitas, 1977, pág. 229); GUASP, J.: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, t. I, M. Aguilar, Madrid, 1948, pág. 15; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco: «Procedimiento de gestión: iniciación. La declaración», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.339; y PITA GRANDAL, Ana M.ª: «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *REDF*, núm. 54, Civitas, 1987, págs. 261 a 263; «Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.466.

Para SANDULLI, al que sigue PALAO TABOADA, el concepto de procedimiento es relativo porque el elemento que permite identificarlo, esto es, señalar sus límites, es el efecto jurídico en función del cual se realiza y, por consiguiente, el supuesto de hecho de dicho efecto jurídico, el cual es esencialmente relativo. (SANDULLI: *Il procedimiento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1959, págs. 41 y 42; y PALAO TABOADA, Carlos: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», estudio preliminar a la obra de A. BERLIRI: *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, Derecho Financiero, Madrid, 1974, págs. 42 y 43).

⁵² En esta línea se sitúa la STS de 8 de noviembre de 1974, según la cual «con base en una definición generalmente aceptada, cabe conceptuar al procedimiento administrativo (en general, a todo procedimiento) como una combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados entre sí con la finalidad de conseguir una acertada o válida decisión; conseguir ésta permite sostener a efectos procedimentales que los actos o eslabones en que cabe dividir o fragmentar el procedimiento pueden clasificarse en esenciales o no esenciales; de forma que un acto esencial viciado rompe o puede romper la conexión entre los diferentes actos o eslabones existentes en un procedimiento y quebrar con ello la unidad de efectos jurídicos que es nota esencial de todo procedimiento».

Y, en semejantes términos, la STS de 17 de febrero de 1977 califica el procedimiento como «las formalidades de índole procesal o ritual, exigidas en la tramitación de las actuaciones propias de la vía administrativa y que desde luego constituyen el cauce jurídico necesario para garantía de los intereses de la Administración y de los particulares».

La derivación de la acción recaudatoria se consuma en un acto administrativo de derivación por el que se establece la obligación de pago del adquirente. Sin embargo, la emisión de este acto no supone una actividad aislada por parte de la Administración, sino que para llegar al mismo son precisas otras actuaciones administrativas. Lo cual da pie para afirmar que puede hablarse, en puridad, de un procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, porque dicha derivación está integrada por la sucesión de varios actos administrativos causalmente vinculados entre sí y encaminados a un fin común: que la Administración pueda exigir el pago a un deudor distinto del inicial (el adquirente).

En primer lugar, existen una serie de actuaciones administrativas de carácter interno tendentes a la constatación de los presupuestos para derivar la acción recaudatoria: el impago de una deuda por su deudor inicial y la existencia de un adquirente que haya realizado el presupuesto de hecho del que nace su posición deudora frente a la Hacienda Pública ⁵³. A esta falta de pago por parte del deudor inicial se refiere el artículo 41 de la LGT al establecer que los adquirentes responderán con los bienes «si la deuda no se paga».

Si concurren ambos presupuestos, estas actuaciones internas sirven de base para que el órgano de recaudación que tramitó el expediente de la falta de pago del deudor inicial acuerde iniciar el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, a través de un acto de incoación del procedimiento, que es un acto de trámite.

Esta falta de pago puede tener lugar por varias razones: por mala voluntad del deudor o por su insolvencia. Ahora bien, en cuanto al concreto momento en que se produce esta falta de ingreso, o lo que es lo mismo, respecto del momento en que puede iniciarse el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria frente al adquirente, ni la LGT ni la normativa que establece supuestos concretos de afección regulan dicho extremo. Cuestión que sí es regulada por el artículo 37 del RGR, que prevé que dicha derivación se producirá tras el vencimiento de los plazos señalados en el artículo 108 del RGR para efectuar el pago en el procedimiento de apremio, sin que el deudor inicial haya ingresado la deuda ⁵⁴. Lo cual, no contradice ninguna norma legal, ya que esta cuestión, ante el silencio legal, queda en manos del desarrollo reglamentario.

Por lo tanto, hasta que no se produce la finalización de los plazos fijados en el artículo 108 del RGR, la Administración no está legitimada para exigir al adquirente el ingreso de la deuda a través del procedimiento de derivación. Y será a partir de entonces cuando el adquirente asuma

⁵³ Como puede ser la adquisición de la titularidad de un derecho de propiedad, usufructo, superficie o concesión administrativa, sobre un bien inmueble afecto al pago del IBI.

⁵⁴ A tenor de dicho precepto, «si la deuda no se paga en período voluntario ni en vía de apremio, transcurrido el plazo establecido en el artículo 108 de este Reglamento se requerirá al poseedor del bien afecto para que pague la deuda, excluidos recargo de apremio, intereses y costas en un plazo igual al establecido en el artículo 20 apdo. 2.a) y b), de este Reglamento. Si no se paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas».

efectivamente su condición de obligado al pago. No será necesario, pues, esperar a la insolvencia del deudor inicial, a diferencia de lo que se deducía del RGR de 1968⁵⁵, que se remitía al procedimiento para derivar la acción recaudatoria al responsable subsidiario, en el que era preceptiva la previa insolvencia del sujeto pasivo⁵⁶. No obstante, debe matizarse que una vez que se produce este impago dentro de los plazos del procedimiento de apremio, la Administración no está obligada a iniciar el procedimiento de derivación en los casos de afección de bienes al pago, sino que puede optar por continuar el procedimiento de apremio frente el deudor inicial siguiendo los trámites previstos en el RGR o por exigir el pago al adquirente.

En cambio, en los supuestos de responsabilidad solidaria tiene lugar tras el transcurso del período voluntario de ingreso; mientras que en los casos de responsabilidad subsidiaria sucede tras la finalización del procedimiento de apremio por la declaración de fallidos del deudor inicial y, en su caso, responsables solidarios⁵⁷. Por consiguiente, está claro que no es necesaria la declaración de fallido del deudor inicial en el caso del adquirente, al contrario que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria; pero debe esperarse al transcurso de los plazos de pago en vía ejecutiva, a diferencia de lo que acontece en la responsabilidad solidaria.

⁵⁵ Incluso en el supuesto de afección de bienes contemplado en el Impuesto de Derechos Reales (arts. 26 de la Ley del Impuesto y 56 del Reglamento), BAS Y RIVAS consideraba que era preceptiva la declaración de insolvencia del deudor, por el carácter subsidiario de la responsabilidad derivada de la afección, a pesar de que el artículo 56 del Reglamento no exigía otro requisito que la notificación al actual poseedor. (BAS Y RIVAS, Federico: «La afección de los bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales», cit., págs. 234 y 235). En igual sentido, véase BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix: «Responsabilidad fiscal objetiva en la adquisición de bienes afectos al pago de un impuesto», cit., pág. 54.

⁵⁶ No obstante, la STSJ de Cataluña de 16 de septiembre de 1996 considera que, bajo la vigencia del RGR de 1990, debe procederse a agotar los trámites de la vía de apremio respecto del deudor inicial hasta su declaración de fallido, antes de derivar la acción recaudatoria hacia el adquirente, porque, de lo contrario, «se favorecería improcedentemente al sujeto pasivo en perjuicio del titular de los bienes afectos a la responsabilidad del pago puesto que el sujeto pasivo quedaría excluido de la vía de apremio al extremo de disipar toda relevancia al recargo de apremio, los intereses y costas, en que hubiese incurrido en el mismo (...) sin causa o motivo que justificase tal proceder».

A igual conclusión llega la STSJ de Baleares de 22 de marzo de 1996, basándose en que el artículo 41 de la LGT permite la derivación cuando el sujeto que transmitió el bien no paga la deuda; por lo que el requisito legal es la ausencia del pago por cualquier medio. Y, en igual sentido, véanse las SSTSJ de Cataluña de 26 de marzo de 1998, y de 9 de marzo y de 6 de abril de 1999, que exigen la previa declaración de insolvencia del deudor inicial, al asimilar la figura del adquirente a la del responsable subsidiario.

Y, en opinión del Consejo de Redacción de *TF*, se mantendrán dudas acerca de si «la responsabilidad del adquirente de bienes afectos a la deuda tributaria requiere la previa declaración de fallido del deudor principal, o, por el contrario, puede prescindirse de ésta, al conferir, con tal responsabilidad, la afección objetiva del bien». (CONSEJO DE REDACCIÓN DE *TF*: «La reforma de la LGT», *TF*, núm. 60, 1995, pág. 23).

⁵⁷ La Resolución de la AEAT de 20 de octubre de 1992, relativa al procedimiento de actuación sobre el Sistema Integrado de Recaudación de los órganos de la AEAT, prevé una serie de actuaciones internas administrativas con relación a la búsqueda de responsables: se incorporarán sus datos al citado sistema informático tanto por la oficina liquidadora de la deuda como por los órganos de recaudación, de forma que los órganos de recaudación puedan, en su caso, acordar el inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad a través del correspondiente acto.

Por otra parte, en los supuestos de derivación de la acción recaudatoria hacia los responsables, el órgano de recaudación, eventualmente, puede acordar la adopción de medidas cautelares mediante la notificación del acto administrativo correspondiente, de acuerdo con lo previsto en los artículos 37.4 y 128 de la LGT y del 14.4 RGR. Y no sólo podrá acordarse y notificarse su adopción, sino también su levantamiento, prórroga o conversión en definitivas. Además, tales medidas no sólo se pueden acordar durante el desarrollo del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, sino que se pueden adoptar con anterioridad a su inicio, cuando se inicia y en el momento de su finalización.

En consecuencia, el adquirente se coloca a medio camino entre el responsable solidario y el subsidiario. Lo cual es lógico, en definitiva, porque el adquirente no es un responsable (aunque sí es un obligado al pago desde el momento en que tiene lugar la derivación); sino que la afección de bienes al pago de las deudas tributarias constituye, como ya se ha indicado anteriormente, una garantía real. Y como tal garantía real es exigible tras el vencimiento de los plazos del artículo 108 del RGR, en conexión con lo dispuesto en el artículo 111, apartados 1 y 2, del RGR.

No obstante, el procedimiento para exigir el pago al adquirente no es el de la ejecución de una garantía, sino el de derivación de la acción recaudatoria, al igual que en los supuestos de responsabilidad tributaria. En efecto, en el caso de la ejecución de cualquier otra garantía, continúa el procedimiento de recaudación (en apremio) iniciado contra el deudor inicial; mientras que en el caso del adquirente de bienes afectos, se inicia un nuevo procedimiento de recaudación en período voluntario, como consecuencia de la derivación (quedando en suspenso el iniciado respecto del deudor inicial), tal como se analizará.

Como segundo acto que conforma el procedimiento de derivación, tras la constatación del impago de la deuda y de la existencia de un adquirente, los órganos de recaudación deben concederle audiencia, con carácter previo a la emisión del acto administrativo de derivación de la acción recaudatoria. A pesar de que este trámite de audiencia no está expresamente previsto por la normativa reguladora de la afección, a diferencia de lo establecido en el artículo 37.4 de la LGT para el responsable, considero que le sería igualmente de aplicación al adquirente, a los efectos de salvaguardar su derecho a la defensa.

Se trata de un acto de trámite, reconocido en el artículo 105.c) de la Constitución Española como derecho no absoluto, y que aparece configurado con carácter general en el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, Ley 30/1992), y para los procedimientos de gestión tributaria en el artículo 22 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, Ley 1/1998). Tiene lugar una vez instruido el expediente, inmediatamente antes de que se dicte la propuesta de resolución, con el objeto de que los interesados, a la vista del mismo, puedan alegar y presentar cuantos documentos y justificaciones consideren oportunos en aras de su defensa.

El tercero de los actos que componen el procedimiento de derivación (y que, al mismo tiempo, lo finaliza) consiste en el acto administrativo de derivación de la acción recaudatoria, dictado por los órganos de recaudación que tramitan el expediente de la falta de pago del deudor inicial.

Sin embargo, aunque tanto la LGT como el RGR prevén la adopción de estas medidas respecto del responsable subsidiario, entiendo que es posible adoptarlas también frente al solidario porque, en teoría, podrían darse los mismos presupuestos de hecho que las justifican. En cambio, en mi opinión, no es necesario acordar medidas cautelares respecto del adquirente de bienes afectos al pago, porque el propio bien afecto constituye la garantía del pago.

Acto en el que se declara la obligación de pago del adquirente y el alcance de la misma. A este acto hace referencia el artículo 41.2 de la LGT cuando señala que «la derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente».

Y, finalmente, este acto de derivación será notificado al adquirente, a los efectos de que adquiera eficacia. La notificación es un acto administrativo de trámite y, a pesar de que se limita a poner en conocimiento otro acto administrativo (en este caso el de derivación de la acción recaudatoria), como requisito *sine qua non* de eficacia del mismo, goza de independencia respecto de éste.

Como consecuencia de la derivación de la acción recaudatoria, el procedimiento de recaudación seguido frente al deudor inicial no continúa respecto del adquirente, ya que éste no se subroga en la posición de aquél, iniciándose tras la derivación un nuevo procedimiento de recaudación en período voluntario frente al adquirente, tal como se desprende del artículo 37.2 del RGR.

Por otra parte, a raíz del inicio del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, queda en suspenso el ejercicio de la acción cobratoria frente al deudor inicial, a la espera del resultado del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria y, en su caso, del nuevo procedimiento de recaudación en período voluntario concedido al adquirente. La razón de esta suspensión radica en el hecho de que el deudor inicial no queda desplazado de la relación tributaria, esto es, no desaparece de su posición deudora frente a la Administración Tributaria; pudiendo ésta exigirle el pago en tanto no haya prescrito su deuda⁵⁸. En consecuencia, no continúa el procedimiento de apremio iniciado frente al deudor inicial (pero que todavía no ha finalizado, aunque ya han transcurrido los plazos de pago regulados en el artículo 108 del RGR), sino que queda en suspenso.

De otro lado, de la finalización del procedimiento de derivación con la emisión y notificación del acto de derivación de la acción recaudatoria hacia el adquirente, también se desprenden efectos, como son: la exigibilidad de la deuda al adquirente, la apertura de un nuevo período voluntario de pago y el inicio del plazo para que éste impugne tanto la liquidación como el fundamento de la derivación.

Una vez requerido al pago, el adquirente del bien puede realizar una de las tres siguientes conductas, según los artículos 41.2 de la LGT y 37 del RGR⁵⁹. Del primero de estos preceptos, se deduce el carácter opcional de las mismas, ya que utiliza la expresión «pudiendo el adquirente» rea-

⁵⁸ Otra cosa es que posteriormente la Administración no pueda cobrar del deudor no inicial porque es insolvente o por cualquier otra razón.

⁵⁹ En virtud de lo dispuesto en el artículo 41.2 de la LGT, «la derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación». Por su parte, el artículo 37.2 del RGR señala que «se requerirá al poseedor del bien afecto para que pague la deuda (...). Si no paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas».

lizar una de ellas. La primera de las opciones consiste en pagar la deuda tributaria que se le reclama en los plazos del período voluntario que a tal efecto se le concede, con lo cual el bien afecto quedará liberado. En segundo lugar, puede no satisfacer la deuda tributaria en el plazo que a tal efecto se le otorga, en cuyo caso proseguirá la acción recaudatoria su curso ejecutándose el bien para satisfacer la deuda inicial incrementada con el recargo de apremio, intereses de demora y costas. Y, finalmente, puede impugnar tanto la liquidación practicada que se contiene en el acto de derivación como la procedencia o fundamento de la derivación de la acción recaudatoria hacia él.

2. Aspecto temporal de la exigencia del pago al adquirente.

Varias son las cuestiones de carácter temporal que surgen en torno al procedimiento para exigir el pago al adquirente. La primera de ellas que se plantea es el momento en que tiene lugar el mismo. En segundo lugar, el plazo máximo de duración de dicho procedimiento. Y, en tercer lugar, el plazo de que dispone la Administración Tributaria para dirigir la acción recaudatoria hacia el adquirente, tema conexo con el de la prescripción de dicha acción.

En cuanto a la primera de las cuestiones, el momento en que la Administración Tributaria está legitimada para iniciar el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria a los efectos de exigir el pago al adquirente, como se ha indicado anteriormente, la Administración no puede exigirle el pago hasta que hayan transcurrido los plazos que el artículo 108 del RGR concede para ingresar las deudas en el procedimiento de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.2 del RGR.

Respecto de la segunda de las cuestiones, el plazo máximo de duración del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria hacia el adquirente, el artículo 23.1 de la Ley 1/1998 establece, con carácter general, el plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión tributaria, en seis meses; plazo que excede en tres meses el plazo previsto en el artículo 42.2 de la Ley 30/1992⁶⁰.

No obstante, esta regla general contiene sendas excepciones: en primer lugar, el propio artículo 23.1 prevé que la normativa propia de cada uno de los procedimientos puede fijar un plazo

⁶⁰ En opinión de FALCÓN Y TELLA, del establecimiento de un plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión se desprenden importantes consecuencias en materia de prescripción y de intereses de demora. Pues «aplicando la teoría civil de la "purga de la mora" cabe excluir con fundamento la exigencia de intereses en todos aquellos casos en que la Administración acreedora se haya retrasado innecesariamente en el ejercicio de sus facultades de gestión, como a efectos de comprobación de valores hace el TEAR de Andalucía en su pionera Resolución de 17 de julio de 1997». Existe un plazo de seis meses para apreciar objetivamente cuándo existe un retraso injustificado del acreedor, «no sólo en la duración del procedimiento, sino también en relación con la decisión misma de iniciar dicho procedimiento (...), y dicho retraso del acreedor debe provocar, al menos en principio, la pérdida de virtualidad interruptiva de la prescripción en relación con las actuaciones administrativas anteriores, así como la exclusión de intereses». (FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *QF*, núm. 6, 1998, pág. 8).

distinto; y, en segundo lugar, el artículo 23.3 excluye expresamente el procedimiento de apremio, al indicar que puede extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro. Asimismo, el artículo 29.1 de la misma Ley 1/1998 establece un plazo de 12 meses para las actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación efectuadas por los órganos inspectores.

El término «gestión tributaria», empleado por el artículo 23.1, debe entenderse en un sentido amplio, que englobaría también al procedimiento de recaudación, ya que el apartado 3 del mismo precepto excluye expresamente de las previsiones del apartado 1, el procedimiento de apremio. Por consiguiente, como en materia de derivación de la acción recaudatoria no existe señalado un plazo en concreto en la normativa reguladora, debe concluirse que el plazo máximo de duración del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria es de seis meses.

Finalmente, por lo que se refiere a la determinación del plazo de que dispone la Administración Tributaria para ejercitar la derivación de la acción recaudatoria, resulta de obligada referencia el tema de la prescripción de dicha acción, ya que sólo podrá derivarse en tanto no haya prescrito la acción de la Administración para ello. A este respecto, se plantea el problema de si cabe aplicar al adquirente un plazo de prescripción propio, distinto del plazo correspondiente al deudor inicial. La doctrina y la jurisprudencia han abordado este tema, de forma nada pacífica, si bien en relación exclusivamente con el responsable ⁶¹.

Debe señalarse que la LGT contempla el instituto de la prescripción únicamente en torno a la figura del sujeto pasivo, no con relación a otro tipo de deudores ⁶². Si bien ello es así, el artículo 64 de la LGT debe interpretarse en términos amplios, de forma que incluya no sólo la prescripción de la obligación principal, sino la del responsable o la del adquirente ⁶³. De lo contrario, una interpretación

⁶¹ De entre la doctrina contraria a la admisibilidad de un plazo propio de prescripción para el responsable, véase MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 188. Asimismo, véase el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990, sobre diversas cuestiones relacionadas con la derivación de responsabilidad a los administradores.

A favor de un plazo propio de prescripción en el caso del responsable se muestran, entre otros, ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», cit., págs. 205 a 207; «El estatuto del responsable tributario», *Revista Jurídica de Cataluña*, 1984, págs. 723 a 726; GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», *REDF*, núm. 57, Civitas, 1988, pág. 56; HERRERO DE MADARIAGA, Juan: «El responsable tributario», cit., págs. 221 y 222; y MANTERO SANZ, Alfonso: «Los administradores de sociedades y su responsabilidad tributaria», *Car. Tr.*, núm. 275, 1997, pág. 11.

⁶² Precisamente, en esta falta de mención del artículo 64 de la LGT de la prescripción de la derivación de la responsabilidad, se fundamenta la STS de 23 de diciembre de 1991 para negar la existencia de un plazo autónomo de prescripción para el responsable, al afirmar que «existe por lo tanto una determinación de la deuda tributaria y del sujeto pasivo obligado a su pago, y si bien éste no lo es como responsable directo sino solidario, ello no puede ser incluido en lo que la LGT en su artículo 64 define como materia propia de la prescripción».

⁶³ FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 131 y 132; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *REDF*, núm. 74, Civitas, 1992, pág. 261; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles: «Los responsables...», cit., pág. 164; SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio: «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», cit., pág. 657; y VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 93.

estricta llevaría a no aplicar la prescripción a otro tipo de obligaciones como la de ingresar las cantidades retenidas a las que, por otra parte, tras la modificación del artículo 58.1 de la LGT por la Ley 25/1995, les sería de aplicación el artículo 64 de la LGT, al formar parte de la deuda tributaria⁶⁴. Por su parte, el RGR, en sus artículos 60.1 y 62.1, se refiere a la prescripción respecto a los obligados al pago, concepto en el que cabe incluir al adquirente en los términos expresados anteriormente.

3. Alcance de la obligación de pago del adquirente.

En relación con el alcance de la obligación de pago que compete al adquirente de bienes afectos al pago una vez que ha finalizado el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria, el artículo 41 de la LGT, en su apartado 2, se limita a señalar que los bienes afectos responden de las deudas tributarias. Añadiendo su apartado 3 que «la derivación sólo alcanzará el límite previsto por la Ley al señalar la afección de los bienes». Por lo que para concretar de qué elementos de la deuda tributaria responde el adquirente, con carácter general, es preciso acudir a las normas reglamentarias de desarrollo de la LGT, sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes particulares.

De acuerdo con lo dispuesto en el 37.2 del RGR, cuando se requiere el pago al adquirente del bien afecto, la deuda exigible está integrada exclusivamente por la cuota tributaria más los recargos legalmente exigibles sobre la cuota o la base⁶⁵. Así pues, el adquirente no responde del recargo de apremio, intereses de demora y costas del procedimiento de apremio devengados por el incumplimiento del deudor inicial, por mención expresa de tal precepto reglamentario⁶⁶.

Las razones que fundamentan la exclusión de tales elementos son las siguientes. En primer lugar, el adquirente dispone de un período voluntario de pago (*ex art. 37.2 del RGR*), lo cual impide que se arrastren al nuevo procedimiento de recaudación seguido frente al adquirente las conse-

Sin embargo, ZABALA, LLOPIS Y DAGO entienden que bajo la regulación del anterior RGR de 1968 no se despejaban las dudas sobre el posible plazo autónomo de prescripción para el responsable. A su vez, estos autores fundamentan la existencia de un plazo de prescripción que corre de forma autónoma respecto al responsable solidario, aplicable por analogía con lo dispuesto en el artículo 64 de la LGT, en el hecho de que la necesidad de que se dicte un acto declarativo de la responsabilidad (ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo; LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Íñigo: *Recaudación (aspectos sustantivos y procedimentales). Comentarios al RD 1684/90*, Ciss, Valencia, 1993, págs. 132 y 133).

⁶⁴ En este sentido, FALCÓN Y TELLA es partidario de aplicar la prescripción a este tipo de obligaciones a cuenta. (FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La prescripción en materia tributaria», cit., págs. 213 y 214).

⁶⁵ Bajo la vigencia del anterior RGR de 1968, mantenían esta misma interpretación, entre otros, DE URIARTE Y ZULUETA, Manuel M.ª: «Los sujetos pasivos...», cit., pág. 105; y «*Los sujetos pasivos...*», en «Conferencias...», cit., pág. 44; CALVO ORTEGA, Rafael: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», cit., pág. 152; y RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», cit., págs. 654 y 655.

⁶⁶ En esta línea se sitúa la STS de 18 de diciembre de 1998.

En cambio, la STSJ de Murcia de 19 de enero de 1999 considera que son exigibles al adquirente los recargos y demás componentes de la deuda tributaria enumerados en el artículo 58 de la LGT.

cuencias derivadas de la falta de pago del deudor inicial en su correspondiente procedimiento de recaudación. Y, en segundo lugar, tales elementos son de generación ulterior al vencimiento del período voluntario del deudor inicial, en cuyo nacimiento nada ha tenido que ver el adquirente.

A pesar del silencio de la normativa tributaria al respecto, cabe predicar la no exigencia al adquirente de las posibles sanciones y recargos del artículo 61.3 de la LGT por pago espontáneo fuera de plazo, por las mismas razones expuestas anteriormente. A mayor abundamiento, en el caso de las sanciones dicha exclusión viene justificada por aplicación del principio de personalidad de la pena, a menos que el adquirente del bien afecto hubiese colaborado con el deudor inicial en la comisión de una infracción tributaria ⁶⁷.

De acuerdo con el carácter de derecho real de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias, el adquirente del bien responderá exclusivamente *intra vires*, esto es, hasta el importe o valor del bien afecto, cualquiera que sea el de la deuda; en estos términos se expresa el artículo 41.3 de la LGT. Por tanto, el adquirente de bienes afectos al pago de las deudas tributarias no responde con todo su patrimonio ⁶⁸.

En caso de que no pague el adquirente, la Administración ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas. Si bien, en opinión de FALCÓN Y TELLA, debería comprender únicamente los intereses y costas devengados desde el vencimiento del plazo concedido al poseedor, pero no los que hubiera acumulado el deudor apremiado ⁶⁹.

La normativa reguladora del ITPAJD, ISD, así como la Renta de Aduanas, no contiene ninguna referencia expresa al alcance de la obligación de pago del adquirente, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 37.2 del RGR.

⁶⁷ Así lo entiende, asimismo, la STS de 18 de diciembre de 1998. Aunque, como señala DE LA HUCHA CELADOR, «en este caso, dicha colaboración constituiría, previsiblemente, el presupuesto de hecho de un supuesto de responsabilidad tributaria». De ahí que quepa afirmar que existe cierta similitud entre la cuantía que debe pagar el adquirente del bien afecto y la exigible al responsable.

Esta similitud fue puesta de manifiesto por DE LA HUCHA CELADOR, pero limitada al responsable subsidiario, de acuerdo con la redacción del artículo 37 de la LGT anterior a su modificación por la Ley 25/1995. (DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», cit., pág. 47).

⁶⁸ Lo cual significa, en opinión de DAMAS SERRANO, que la acción ejecutiva de la Administración Tributaria sólo podrá incidir sobre los bienes objeto de la afección y no sobre otros que pertenezcan al patrimonio del adquirente. (DAMAS SERRANO, Antonio José: «Afección de bienes y derechos (art. 41 LGT)», cit., pág. 700).

⁶⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Derecho de afección», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. II, Civitas, Madrid, 1995, pág. 2.217.

Por su parte, el artículo 76 de la LRHL sí que regula esta cuestión, al señalar que el adquirente responderá en el caso del IBI «de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes de este impuesto». Este alcance de la afección en la LRHL puede parecer, de entrada, distinto del que se acaba de exponer, previsto en el RGR. En efecto, de la alusión a la totalidad de la deuda tributaria y a los recargos, parece desprenderse que serían exigibles al adquirente todos los elementos que de forma no esencial pueden componer la deuda tributaria, como son los intereses de demora o el recargo de apremio. Por otra parte, debe señalarse que la LRHL hace referencia a los recargos de forma separada de la deuda tributaria, cuando, en realidad, se trata de un elemento que integra la deuda, en los términos del artículo 58.2 de la LGT.

No obstante, puede interpretarse que la LRHL alude no a la deuda y a los recargos, sino, en realidad, a la cuota y a los recargos exigibles sobre las bases o las cuotas a favor del mismo ente local o de otros entes, como es el caso del recargo establecido a favor de las áreas metropolitanas en el artículo 134.1.a) LRHL. De forma que sólo estos elementos serían exigibles al adquirente de un bien afecto al pago del IBI, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 37.2 del RGR.⁷⁰

Si el adquirente paga su deuda en el procedimiento de recaudación en período voluntario que se le concede a tal efecto, de acuerdo con el artículo 37.2 del RGR, la Administración Tributaria habrá percibido la cantidad correspondiente a la deuda tal como se encontraba en el período voluntario de pago del deudor inicial, esto es, sin los incrementos relativos a los posibles intereses de demora, recargo de apremio, recargos por ingreso espontáneo fuera de plazo contenidos en el artículo 61.3 de la LGT, sanciones o costas del procedimiento de apremio, que se hubieran generado posteriormente a causa del incumplimiento de la obligación de pago a cargo del deudor inicial. El adquirente tendrá derecho a resarcirse del deudor inicial mediante una acción de regreso en la esfera privada, por la cantidad satisfecha por él y que, de acuerdo con la ley, correspondía ingresarla en primer lugar al deudor inicial.

Sin embargo, si la Administración quiere cobrar los posibles incrementos de la deuda a los que se acaba de aludir, no exigibles al adquirente, deberá reanudar el procedimiento de recaudación frente al deudor inicial que quedó en suspenso, ya que dicho obligado no pierde su posición deudora tras la derivación y dado que sólo a él resultan exigibles por la falta de pago

⁷⁰ En igual sentido, LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, cit., pág. 198; y «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», cit., págs. 674 y 675. De igual forma, MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ sostiene que el recargo de apremio no sería exigible al adquirente, pero por aplicación del artículo 14.3 del RGR en relación con el responsable subsidiario. (MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso: «El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», cit., pág. 432; y *El IBI y los valores catastrales*, cit., pág. 288). Y en esta misma línea se sitúa la STSJ de La Rioja de 22 de julio de 1996.

en el momento señalado por la ley ⁷¹. En cambio, la Administración no podrá ejecutar el bien con el fin de cobrar tales prestaciones, imputables sólo al deudor inicial, dado que el adquirente, como nuevo titular del bien afecto, ya ha pagado la deuda exigible a él.

Como se ha señalado anteriormente, si el adquirente no paga su deuda en el período voluntario que se le concede para hacerlo, con arreglo a lo establecido en el artículo 37.2 del RGR, se ejecutará directamente el bien afecto a los efectos de cobrar la deuda inicial incrementada con los elementos generados por el incumplimiento del deudor inicial, ya que el adquirente no responde con todo su patrimonio sino únicamente hasta el límite del valor del bien. En este punto, surge el problema de determinar si es preceptivo en estos supuestos llevar a cabo íntegramente el procedimiento de apremio contra el poseedor del bien afecto para proceder a la ejecución de dicho bien. De entrada, el RGR guarda silencio sobre la cuestión.

La jurisprudencia se ha pronunciado sobre el tema y sostiene que, aunque el adquirente del bien afecto no sea sujeto pasivo, es posible dictar providencia de apremio contra el mismo con base en una ficción y dadas las circunstancias especiales de este tipo de garantías. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1988, sostiene que «no existe en las leyes tributarias precepto alguno que permita dirigirse, como sujeto pasivo, contra una finca, sino que ha de hacerse contra su propietario, sea éste una persona física o una persona jurídica». Por consiguiente, según se desprende de estos pronunciamientos y tal como entienden algunos autores, es necesario dictar la providencia de apremio contra el adquirente del bien afecto, siempre y cuando se trate de bienes inmuebles inscritos a nombre del propio adquirente ⁷².

VI. EL DERECHO DE REGRESO A FAVOR DEL ADQUIRENTE

En la medida en que el adquirente de bienes afectos al pago de las deudas tributarias, en su calidad de garante, satisfaga la deuda que correspondía inicialmente pagar al obligado inicial

⁷¹ Al igual que sucede en los casos de responsabilidad tributaria. En esta línea, DE LA HUCHA CELADOR mantiene que el pago de la deuda tributaria por parte del responsable subsidiario libera al deudor inicial únicamente del cumplimiento de la obligación tributaria principal, pero no posee efectos liberatorios respecto de las obligaciones accesorias devenidas en el momento en que tuvo lugar su declaración de fallido. Razón por la que, a juicio de este autor, «combinando los efectos de la declaración de fallido (art. 165.2 del RGR) y los efectos del pago efectuado por el responsable subsidiario, habrá que llegar a la conclusión de que el órgano de recaudación podrá exigir al deudor principal el pago del recargo y de las costas del procedimiento de apremio, así como los intereses de demora, ya que las obligaciones accesorias -cuyo objeto está constituido por las mencionadas prestaciones- no han quedado extinguidas como consecuencia del pago realizado por el responsable subsidiario». (DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», cit., págs. 59 y 60).

⁷² En el mismo sentido, LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, cit., pág. 199; y MARTÍN TIMÓN, Manuel: *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1978, págs. 156 y 157.

en el nuevo período voluntario que se le concede, resulta lógico que adquiriera, por su propia naturaleza, el derecho a una acción de regreso para resarcirse en el patrimonio del deudor inicial; dado que éste queda liberado de su deuda, o mejor dicho, de parte de ella, ante la Hacienda Pública y se beneficia directamente del pago realizado por aquél.

El adquirente debe satisfacer la deuda tributaria no por realizar el hecho imponible, como ocurre con el contribuyente -titular de la capacidad económica que se pretende gravar un tributo-, sino por la realización del presupuesto de hecho del que deriva su condición de adquirente, ya que su obligación se justifica por motivos de garantía y facilidad en el cobro de la deuda tributaria. Es decir, el contribuyente, a quien la ley impone directa y principalmente la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible, queda liberado por el pago del adquirente. Pero al adquirente el ordenamiento jurídico no le exige que contribuya al sostenimiento de las cargas públicas.

Por ello, el pagador final de la deuda tributaria, de acuerdo con la estructura lógica del tributo, debe ser aquel sujeto que manifiesta la capacidad económica, si no se quiere conculcar dicho principio constitucional (art. 31.1 de la CE), así como el artículo 31 de la LGT. Como al pagar el adquirente, se produce un enriquecimiento injusto del deudor inicial, por tanto, ello debe dar lugar a un restablecimiento patrimonial en favor del adquirente mediante una acción de regreso, al igual que sucede en los supuestos de responsabilidad ⁷³.

No obstante, esta acción de regreso tanto del adquirente de bienes afectos al pago de las deudas tributarias como del responsable contra el deudor inicial, con base en la propia naturaleza y fines de garantía del crédito de estas figuras y en el principio de capacidad contributiva, no está expresamente reconocida por el ordenamiento tributario, a diferencia de lo que acaece respecto del sustituto. Es decir, aunque las normas tributarias regulan el procedimiento para derivar la acción recaudatoria hacia el responsable y el adquirente, así como los efectos que del mismo se derivan, guardan silencio sobre la relación posterior entre aquéllos y el no inicial, a pesar de que es defendida unánimemente por la doctrina ⁷⁴. Ahora bien, de *lege ferenda* sería deseable que se reconociera de forma expresa la existencia de este derecho de regreso.

⁷³ En este sentido, DAMAS SERRANO, Antonio José: «Afección de bienes y derechos (art. 41 LGT)», cit., pág. 701; y RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: «Comentarios a los artículos 72, 73 y 74 LGT», cit., pág. 655.

⁷⁴ Véanse, en relación con el responsable, entre otros, ARIAS ABELLÁN, M.ª Dolores: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», cit., pág. 195; «El estatuto del responsable tributario», cit., pág. 710; BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, M.ª Teresa: «Derecho Financiero», Compás, vol. II, Alicante, 1989, pág. 108; BERLIRI, Antonio: *Principios de Derecho Tributario*, cit., pág. 246; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, cit., págs. 393 y 400; FERREIRO LAPATZA, Juan José: *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 393; GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones de Derecho Tributario*, Trad. por F. SAINZ DE BUJANDA, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 135; HERRERO DE MADARIAGA, Juan: «El res-

La razón de este silencio de las normas tributarias estriba en que no se trata en sí de una relación tributaria, sino que se está en presencia de una relación propiamente de Derecho Privado, pero nacida en el ámbito tributario. Se trata de una relación privada entre el deudor inicial y el adquirente, y regida, por tanto, por el Derecho Privado; porque, una vez reconocida la acción de regreso al responsable, no existe un interés público en que su ejercicio sea efectivo, y para regular dicha acción entra en escena la autonomía de la voluntad.

Ante este silencio del ordenamiento tributario, se plantea el problema de cómo se configura esta acción en la práctica y con base en qué precepto puede ejercitarse. Cuestión sobre la que la doctrina se ha pronunciado en muy diversos sentidos, si bien respecto del responsable ⁷⁵.

ponsable tributario», cit., pág. 223; LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, cit., pág. 192; MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Curso de Derecho Financiero y Tributario.», cit., 1999, pág. 330; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», cit., pág. 27; y en «Sujetos pasivos y responsables tributarios», cit., pág. 136; PÉREZ DE AYALA PELAYO, Concepción: *Temas de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1990, pág. 407; SAINZ DE BUJANDA, Fernando: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», en *Hacienda y Derecho*, vol. VI, IEP, 1973, pág. 319; «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad: una nota para la historia de la legislación tributaria española», *Economía Financiera Española*, núm. 30, 1969, pág. 17; SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio: «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», cit., págs. 654 a 656; y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «Obligados tributarios», en *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 227.

De ahí que SAINZ DE BUJANDA ya destacara la necesidad de que la LGT debiera «reconocer explícitamente el derecho del responsable a obtener del sujeto pasivo el reembolso de las cantidades que por cuenta de éste hubiera ingresado aquél en el Tesoro Público». (SAINZ DE BUJANDA, Fernando: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad: una nota para la historia de la legislación tributaria española», cit., pág. 17; «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», cit., pág. 319). Y, en esta línea, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH afirman que aunque no se impida el ejercicio de dicha acción «precisamente por tener ésta un fundamento contributivo, su regulación debería considerarse irrenunciable por la propia LGT (...). Satisfecho el crédito de la Hacienda Pública, la Ley tributaria se desentiende de las relaciones entre los particulares que traen su causa de una obligación tributaria». (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, M^a Teresa: *Derecho Financiero*, cit., pág. 108).

A pesar del silencio de las normas tributarias sobre el tema, el Tribunal Supremo reconoce su existencia en su Sentencia de 30 de septiembre de 1993.

⁷⁵ Una primera solución sería utilizar en los supuestos de responsabilidad solidaria, por su semejanza en este particular con el deudor solidario, la acción del deudor solidario que ha pagado la deuda contra los demás deudores, prevista en el artículo 1.145.2 del CC. A favor de esta aplicación se muestra PALAO TABOADA, Carlos: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en Homenaje a Federico De Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 399. Sin embargo, el responsable no es un codeudor solidario al no ser cotitular en la realización del hecho imponible.

La segunda de las posibles soluciones consiste en aplicar la acción de regreso en beneficio del tercero que pague la deuda tributaria, reconocida en el artículo 18.3 del RGR, al establecer que el tercero «podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago» -al igual que el artículo 17.3 del anterior RGR de 1968 se refería a «las acciones de repetición, que serán las procedentes según el Derecho Privado»-. Esta tesis es rechazable en cuanto que el responsable no es, en ningún caso, un mero tercero que paga una deuda ajena, ya que paga una deuda propia, pudiendo ejercer los derechos que le corresponden legalmente como obligado al pago. Así se deduce del propio artículo 18 del RGR, que distingue entre terceros que pueden efectuar el pago y los sujetos legitimados para efectuar tal pago.

A mi juicio, la acción ejercitable por el adquirente sería la acción genérica y subsidiaria del enriquecimiento sin causa, regulada en el Código Civil, por la aplicación supletoria del Derecho común. En virtud de la misma, se recoge el principio según el cual nadie puede enriquecerse a costa de otra persona ⁷⁶.

El principio de la prohibición del enriquecimiento sin causa no puede alegarse de forma abstracta o general, sino que debe justificarse su procedencia concreta en cada caso, para que pueda prosperar la correspondiente acción de enriquecimiento sin causa. En este sentido, cuatro son los requisitos exigidos por la jurisprudencia para que proceda esta acción, a saber, el enriquecimiento de una de las partes, el empobrecimiento de la otra, la relación de causalidad entre los mismos y la falta de causa que justifique el desplazamiento patrimonial.

Tales requisitos concurren en el momento en que el adquirente de bienes afectos satisface la deuda tributaria tras el impago del deudor inicial, ya que se producen las siguientes consecuencias. En primer lugar, el empobrecimiento indebido en el patrimonio del adquirente, al satisfacer la deuda en cumplimiento de su obligación, liberando de esta forma al deudor inicial del cumplimiento de la suya. De ahí que el ordenamiento jurídico deba facilitar el reembolso al adquirente. En segundo lugar, se da un correlativo enriquecimiento del deudor inicial, sin que exista causa que lo justifique. Y es que, en esta medida, su posición como adquirente configurada por la ley no le obliga, en modo alguno, a soportar definitivamente la carga tributaria. Antes al contrario, esta figura cumple una función de garantía.

En tercer lugar, cabe entender aplicables los artículos 1.838 y 1.839 del Código Civil, referentes a la acción correspondiente al fiador que paga por el deudor, consistente en la subrogación de éste en todos los derechos del acreedor frente al deudor, por la semejanza estructural entre el responsable y la fianza. Véase a favor de esta interpretación, HERRERO DE MADARIAGA, Juan: «El responsable tributario», cit., pág. 226. No obstante, esta posibilidad de aplicar la normativa propia de la fianza a los responsables de forma que el responsable se coloque en lugar de la Administración para recuperar la cuantía pagada, con base en la semejanza estructural entre ambas obligaciones, plantea el problema de que, como la fianza deriva siempre de un acto lícito, no sería válida en supuestos de responsabilidad derivada de actos ilícitos, con la consiguiente dificultad de la subrogación del responsable en la posición de la Administración acreedora.

La última posición doctrinal, a la que me adscribo, defiende el ejercicio de la acción genérica y subsidiaria del enriquecimiento sin causa, regulada en el Código Civil, por la aplicación supletoria del Derecho común. Véanse, entre otros, ARIAS ABELLÁN, M.^a Dolores: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», cit., págs. 197 y 198; «El estatuto del responsable tributario», cit., págs. 713 y 714; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, cit., págs. 393 y 400. CALVO ORTEGA, entre otros autores, niega la existencia de dicha acción de regreso en caso de ilicitud del presupuesto de hecho generador de la responsabilidad, por entender que las normas tributarias no dan pie a admitirla. (CALVO ORTEGA, Rafael: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», cit., pág. 156).

⁷⁶ En nuestro ordenamiento jurídico, por obra de la jurisprudencia, se recoge el principio general de la prohibición de enriquecerse a costa de otro y la acción correspondiente, la *condictio sine causa generalis*. De ahí que, cuando en una atribución patrimonial no concurra una justa causa, esto es, una causa justificada por el ordenamiento jurídico, quien ha recibido dicha atribución deba restituir al atribuyente el valor del enriquecimiento. Y, de forma correlativa, surge una acción en favor de éste para reclamar dicha restitución.

En tercer lugar, entre el empobrecimiento del deudor no inicial y el enriquecimiento del deudor inicial existe una relación de causalidad. Y, por último, no existe causa que justifique que el deudor inicial se enriquezca a costa del adquirente, pues sólo el primero -como realizador del hecho imponible que manifiesta la capacidad económica que la ley pretende gravar y, por tanto, con base en el principio constitucional de capacidad económica-, es quien debe soportar definitivamente la carga económica que supone el pago de la deuda tributaria.