

---

# EL EMBARGO: DEPÓSITO Y ENAJENACIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS EN MATERIA TRIBUTARIA

*SEIZURE: DEPOSIT AND ALIENATION OF THE SEIZED  
PROPERTIES IN TAX MATTERS*

---



**RESUMEN:** En este trabajo trataremos la subasta como la principal forma de enajenación de los bienes embargados y el depósito de dichos bienes durante la tramitación de esta, aludiendo previamente a una breve referencia del concepto de embargo.

**ABSTRACT:** This work focuses on auction as the main form of alienation of seized properties and the deposit of these properties during auction process, previously alluding to a brief reference to the concept of seizure.

**EVA GARRIDO ANDRÉS**

Director: José Antonio Cordero García

# ÍNDICE

## ABREVIATURAS

<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL</b> .....	6
<b>III. EL EMBARGO</b> .....	7
3.1. CONCEPTO .....	7
3.2. BIENES Y DERECHOS INEMBARGABLES .....	9
<b>IV. DEPÓSITO DE LOS BIENES EMBARGADOS</b> .....	11
4.1. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	11
4.2. LUGAR DE DEPÓSITO.....	13
4.3. FUNCIONES DEL DEPOSITARIO.....	14
4.4. DERECHOS, DEBERES Y RESPONSABILIDADES DEL DEPOSITARIO .....	16
<b>V. LA SUBASTA</b> .....	18
5.1. LA NOCIÓN DE SUBASTA Y LA RELACIÓN ENTRE EL EMBARGO Y SUBASTA.....	18
5.2. ACUERDO DE ENAJENACIÓN.....	19
5.3. ANUNCIO DE LA SUBASTA.....	21
5.4. IMPUGNACIÓN DEL ACUERDO .....	23
5.5. LICITADORES .....	25
5.6. DESARROLLO.....	26
<b>VI. CONCLUSIONES</b> .....	28
<b>VII. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	30
<b>VIII. NORMATIVA</b> .....	31
<b>IX. JURISPRUDENCIA</b> .....	31

## **ABREVIATURAS**

AAP	Auto de la Audiencia Provincial
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
Ap.	Apartado
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
Núm.	Número
Pág.	Página
RGR	Reglamento General de Recaudación
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SMI	Salario Mínimo Interprofesional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo

## I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo trataremos el embargo, la subasta como forma ordinaria de enajenación y el depósito de los bienes embargados durante el procedimiento. Para ello, es preciso analizar brevemente en primer lugar, el concepto de embargo y qué bienes son embargables y cuáles no, en base a la legislación actual.

Una vez que se deciden los bienes que serán embargados por la Administración tributaria, procedemos a la fase del depósito, en la cual destaca la figura del depositario. Por lo tanto, dentro del apartado 3: “Depósito de los bienes embargados”, haremos una mención a las funciones, derechos y deberes más importantes que tiene la persona que se designa para custodiar los bienes objeto de la subasta, así como a la jurisprudencia actual en los casos en los que no se cumplan dichas funciones.

Posteriormente, se enajenan los bienes empleando alguno de los métodos contenidos en el primer apartado del artículo 172 de la Ley General Tributaria que señala que las formas de enajenación que existen son la subasta, el concurso y la adjudicación directa. Sin embargo, hemos querido tratar únicamente la subasta por ser el procedimiento más utilizado hoy en día cuando un contribuyente de la Agencia Tributaria no dispone de los recursos necesarios para satisfacer una deuda.

Dentro de la subasta creemos que es interesante destacar cómo se inicia, los requisitos que deben concurrir para que se pueda llevar a cabo, las consecuencias en caso de incumplir dichos requisitos y las personas que pueden participar en la misma.

El Derecho Romano ha tenido una gran influencia en este tema y concretamente podemos decir que la venta en pública subasta tuvo su origen en el Derecho Romano antiguo.

En primer lugar, el proceso civil romano se rige en la época primitiva por las XII Tablas, siendo el denominado “procedimiento de las *legis actiones*” (acciones de la Ley), la primera forma en que se ordena la justicia privada bajo la dirección y control de la autoridad estatal.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Vid. MURGA FERNÁNDEZ, J. P., “Antecedentes históricos de la venta en pública subasta: en Roma y en el derecho histórico español” en *Revista Anales de Derecho*, 2015, Vol. 33 núm. 1, pág. 4.

Se trata de un procedimiento que se divide en dos etapas. En la primera etapa, las partes alegan sus argumentos y, una vez que el magistrado concede y admite la acción, se procede a realizar una serie de formalismos orales y solemnes que constituyen cada una de las modalidades de las acciones de la ley. En la segunda etapa, se verifica la prueba de los hechos alegados y un juez privado emite su opinión sobre el anuncio litigioso.

La rigidez del procedimiento anterior dio lugar al nacimiento del “procedimiento formulario”. Se distingue de aquel por la sustitución de tales solemnidades orales por la redacción de un documento escrito, en el que se recoge una descripción de la controversia y se designa al juez privado, dándole breves instrucciones sobre cómo debe emitir su fallo en atención a la certeza o falsedad de las alegaciones del demandante.<sup>2</sup>

Una de las principales diferencias con el derecho actual radica en el objeto de la venta y en la figura del mejor postor. En la Roma clásica, el objeto estaba constituido por la integridad del patrimonio (elementos activos y pasivos), en la actualidad solo los bienes pueden ser objeto de la subasta. En cuanto al mejor postor, en la época clásica era quien ofrecía a los acreedores pagar una mayor parte de sus créditos, mientras que en la actualidad es quien ofrece un mayor precio por la cosa objeto de la subasta.

En esta última etapa del Derecho romano, podemos apreciar que la subasta se asemeja bastante a la recogida en nuestro ordenamiento jurídico. En ambas existen dos fases, una de embargo, en la que se localizan los bienes; y otra de apremio, en la que se produce la efectiva venta y transformación de esos bienes en dinero con el único objetivo de satisfacer la deuda pendiente con la Administración.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Vid. MURGA FERNÁNDEZ, J. P., “Antecedentes históricos de la venta en pública subasta: en Roma y en el derecho histórico español” en *Revista Anales de Derecho*, 2015, Vol. 33 núm. 1, pág.11 y ss.

<sup>3</sup> *Ibidem* pág. 32.

## II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

En la Constitución Española se regula el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica del contribuyente, en el apartado primero del artículo 31, inspirándose en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Este deber tendrá que ser cumplido por “todos”, así como indica el precepto, y el incumplimiento del mismo puede justificar la privación de la propiedad del contribuyente, y como consecuencia, el inicio del embargo y la posterior enajenación de sus bienes. La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes.<sup>4</sup>

En nuestra Constitución también se recoge el derecho de propiedad privada en su artículo 33, contenido en la Sección 2ª (“De los derechos y deberes de los ciudadanos”). En concreto dice el precepto que “nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”.

Este derecho no es ilimitado, sino que existen diversos límites que restringen su contenido: límites intrínsecos, que derivan de la propia naturaleza del derecho, límites de interés público o de interés privado y prohibiciones de disponer.

El derecho de propiedad puede verse afectado en caso de que se inicie un procedimiento de embargo de bienes y derechos pertenecientes al obligado tributario, puesto que la Administración tributaria procede a enajenar los bienes que son propiedad de una persona con la función de, mediante su venta, cobrar la deuda tributaria pendiente. El conflicto que existe sería la falta de pago y la insuficiencia de recursos para satisfacerlo.

En este caso, el embargo se justificaría, limitando dicho derecho de propiedad, debido a la existencia de un interés público, puesto que existe una necesidad de embargar esos bienes con la finalidad de dar un cumplimiento forzoso a una obligación de pago cuando esta no se ha cumplido en tiempo y forma.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Vid. Artículo 348 CC

<sup>5</sup> Vid. SILVESTRE LÓPEZ, J. L., “El embargo: aspectos generales” en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 2020, núm. 261, pág. 1.

### III. EL EMBARGO

#### 3.1. CONCEPTO

Atendiendo al ámbito temporal, el embargo de bienes y derechos se encuentra dentro del procedimiento de apremio. Este se podrá iniciar una vez notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de pago del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria<sup>6</sup>.

Es importante destacar que debe respetarse siempre el principio de proporcionalidad<sup>7</sup>. Se trata del límite que no podrá rebasar la Administración tributaria a la hora de embargar los bienes del obligado. Dicho principio se ve reflejado en el artículo 169 de la LGT, que señala en su apartado primero los diferentes importes que se deben embargar en cuantía suficiente para cubrir la deuda del obligado. Así mismo, hace referencia no solo a la deuda no ingresada y a los recargos del periodo ejecutivo, sino también a los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas que se generen como consecuencia del procedimiento de apremio.

Moreno Catena define el embargo como “la actividad jurisdiccional desarrollada en el ámbito de la ejecución forzosa, mediante la cual se persigue la individualización de bienes suficientes del patrimonio del deudor, declarándolos sujetos a la ejecución, para proporcionar al acreedor una cantidad de dinero, bien directamente, porque pueda ser habido, o bien a través de la realización de otros elementos patrimoniales susceptibles de convertirse en dinero.”<sup>8</sup>

Se distinguen dos tipos de embargo: el embargo preventivo y el embargo ejecutivo. La principal diferencia entre ambos radica en que el embargo preventivo actuaría como una medida cautelar adoptada con anterioridad al procedimiento de apremio y el embargo ejecutivo, que será el que tratemos a lo largo del trabajo, se

---

<sup>6</sup> En concreto: “a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.”

<sup>7</sup> Vid. artículo 584 LEC.

<sup>8</sup> Vid. MORENO, V., *Ejecución forzosa*, Palestra, Lima, 2009

adoptaría durante dicho procedimiento para garantizar el cobro de las deudas tributarias no ingresadas en plazo.

En lo que respecta a la deuda, en el embargo ejecutivo ya se encuentra liquidada y no se ha satisfecho dentro de plazo, por lo tanto sería consecuencia de una obligación de pago incumplida, mientras que el preventivo se acuerda cuando la deuda va a ser previsiblemente liquidada. Este último se efectuaría como medida cautelar cuando el cobro pueda verse gravemente afectado en caso de no adoptarse la misma.<sup>9</sup>

Por lo tanto, el embargo ejecutivo supone la pérdida del bien y, por el contrario, el preventivo no priva al obligado tributario de la propiedad de dicho bien definitivamente.

Se deben respetar una serie de reglas para decidir qué bienes van a ser ejecutados en primer lugar y cuáles lo serán posteriormente. Primero se tendrá en cuenta lo dispuesto entre el acreedor y deudor, esto es, entre la Administración ejecutante y el deudor ejecutado. Si estos no llegasen a un acuerdo, se aplicará el orden que pueda establecer la Administración atendiendo a la mayor facilidad de enajenación y menor onerosidad<sup>10</sup>. En defecto de acuerdo y si los criterios establecidos fuesen de imposible o difícil aplicación, el orden de embargo será el establecido en el artículo 169.2 de la LGT:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

---

<sup>9</sup> Vid. SILVESTRE LÓPEZ, J. L., “El embargo: aspectos generales” en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 2020, núm. 261, pág. 1.

<sup>10</sup> Vid. artículo 592.1 LEC



### 3.2. BIENES Y DERECHOS INEMBARGABLES

Para que un bien o derecho sea embargable debe reunir ciertos requisitos: pertenecer al patrimonio del deudor ejecutado, tener contenido patrimonial y además debe ser alienable, es decir, que se pueda enajenar.

Sobre este asunto la LGT afirma que: “No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación”.<sup>11</sup>

El Código civil recoge el principio de responsabilidad patrimonial universal, en su artículo 1911 afirmando que “Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros”.

La jurisprudencia constitucional entiende que el derecho a la tutela judicial efectiva exige que, por regla general, pueden ser embargados los bienes y derechos económicos del ejecutado que resulten necesarios para satisfacer el derecho del ejecutante, sin perjuicio de que el legislador imponga, con carácter excepcional, la inembargabilidad de determinados bienes o derechos, con el fin de proteger otros derechos, valores o intereses de carácter constitucional.<sup>12</sup>

Tomando en consideración dicha regla general, la Ley de Enjuiciamiento Civil trata en su Sección 3ª los bienes inembargables:

Por un lado, serán absolutamente inembargables<sup>13</sup>:

- 1º. Los bienes que hayan sido declarados inalienables.
- 2º. Los derechos accesorios, que no sean alienables con independencia del principal.
- 3º. Los bienes que carezcan, por sí solos, de contenido patrimonial.
- 4º. Los bienes expresamente declarados inembargables por alguna disposición legal.

Cabe destacar la inembargabilidad de los bienes pertenecientes al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Vid. artículo 169.5 LGT

<sup>12</sup> Vid. CACHÓN CADENAS, M, *Apuntes de ejecución procesal civil*, Atelier, Bellaterra, 2011, pág. 46

<sup>13</sup> Vid. Artículo 605 LEC.

<sup>14</sup> Vid. Artículo 132 de la Constitución Española, en el que se recoge el principio de inembargabilidad, además del de inalienabilidad e imprescriptibilidad.

Por otro lado, existen bienes inembargables del ejecutado<sup>15</sup>:

- 1º. El mobiliario y el menaje de la casa, así como las ropas del ejecutado y de su familia, en lo que no pueda considerarse superfluo. En general, aquellos bienes como alimentos, combustible y otros que, a juicio del tribunal, resulten imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia.
- 2º. Los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la cuantía de la deuda reclamada.
- 3º. Los bienes sacros y los dedicados al culto de las religiones legalmente registradas.
- 4º. Las cantidades expresamente declaradas inembargables por Ley. El artículo 607 de la LEC, en su apartado primero, declara inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.
- 5º. Los bienes y cantidades declarados inembargables por Tratados ratificados por España.

Respecto a los bienes inembargables del ejecutado, concretamente los bienes necesarios que puedan atender a la subsistencia de las personas, podemos ver la siguiente Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central<sup>16</sup> en la que se notificó al obligado tributario una providencia de apremio al haber finalizado el plazo de pago en período voluntario de una liquidación concerniente al IRPF del ejercicio 2010 sin haberse satisfecho la deuda correspondiente.<sup>17</sup>

La cuestión controvertida en el recurso tratado consiste en determinar si los reembolsos totales o parciales obtenidos de cualquier entidad de previsión social por gastos farmacéuticos, médico-sanitarios y equivalentes son inembargables, o si han de sumarse a los sueldos y pensiones a que se refiere el artículo 607 de la Ley de

---

<sup>15</sup> Vid. Artículo 606 LEC.

<sup>16</sup> Vid. Resolución del TEAC 00/04948/2018/00/00, de 27 febrero 2020 (Aranzadi: JT 2020\205)

<sup>17</sup> Se notificó a la Hermandad Nacional De Arquitectos una diligencia de embargo declarándose embargados los créditos a favor del ejecutado “que tenga pendientes de pago a la fecha en que reciba esta diligencia, ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación, así como aquéllos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada en período voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio”.

Enjuiciamiento Civil<sup>18</sup> para determinar el importe que haya de resultar embargable de esa suma.

El Tribunal Económico-Administrativo Central acuerda desestimar el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

Los reembolsos totales o parciales obtenidos de cualquier entidad de previsión social por gastos farmacéuticos y médico-sanitarios son inembargables en cuanto estén destinados a sufragar los costes de los medicamentos y consultas médico-sanitarias imprescindibles para que el interesado y sus allegados puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia, a tenor del artículo 606.1º, último inciso, de la LEC.

## **IV. DEPÓSITO DE LOS BIENES EMBARGADOS**

### **4.1. CONSIDERACIONES PREVIAS**

Esta cuestión se encuentra regulada en el artículo 170 de la LGT, el cual en su apartado 4 afirma que: “Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente”.

El apartado anterior hace referencia a los artículos 94, 95 y 96 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Los mencionados artículos versan sobre el lugar en el que deberán ser depositados dichos bienes muebles y sobre los deberes, derechos, funciones y responsabilidades que tendrá el depositario de estos. En particular, se distingue entre:

- Embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico (art. 91 RGR).
- Embargo de los restantes bienes muebles y semovientes (art. 92 RGR).

El primero de ellos se realizará por el órgano de recaudación competente, mediante su detalle en diligencia y con la adopción de las precauciones necesarias para

---

<sup>18</sup> “Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.”

impedir su sustitución o levantamiento por medio de precintos o en la forma más conveniente.

Cuando los bienes se encuentren en locales de personas o entidades distintas del obligado al pago, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia. En caso de negativa a la entrega inmediata o cuando esta no sea posible, se podrá proceder al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento, haciéndose constar en diligencia.

Es adecuado destacar en el embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico, que la identificación de los bienes embargados debe ser absoluta y, en función de los supuestos, aquella probablemente deberá ir acompañada de fotografías y descripciones; además deberá obtenerse de forma clara la acreditación de la titularidad de los mismos<sup>19</sup>.

Respecto a los demás bienes muebles y semovientes, su embargo se llevará a efecto mediante personación en el domicilio del obligado al pago o, en su caso, en el lugar donde se encuentren los bienes. Si no se depositan los bienes de forma inmediata, se procederá al precintado u otras medidas de aseguramiento que procedan.

Cuando se embargue un vehículo, debe requerirse al deudor para que lo ponga a disposición de los órganos de recaudación en el plazo de cinco días, con su documentación y llaves. De no hacerlo, se dará orden para su captura, depósito y precinto, pudiendo continuar embargando otros bienes.

En este tipo de embargo, primero se debe determinar qué ha de ser considerado como bien mueble. Según el Código Civil<sup>20</sup>, los susceptibles de apropiación que no sean bienes inmuebles, así como todos los que se puedan transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos. También tendrán la consideración de cosas muebles, las rentas o pensiones afectas a una persona o familia, siempre que no graven con carga real una cosa inmueble, los oficios enajenados, los contratos sobre servicios públicos y las cédulas y títulos representativos de préstamos hipotecarios.

---

<sup>19</sup> Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 355

<sup>20</sup> Vid. Artículos 335 y 336 CC

En cuanto a los semovientes, el CC atribuye tal condición a los animales, y dentro de estos de manera específica a los que se agrupan dentro del concepto de ganado.

Al igual que en el embargo anterior, exige la obligación de formalizar el embargo en diligencia, la necesidad de identificación, así como la posibilidad de depósito y precintado de los bienes cuando sea necesario.

Finaliza el precepto recordando la existencia de la legislación sobre ventas a plazos y su aplicación, cada vez mayor, en la adquisición de una amplísima variedad de bienes muebles, por lo que a lo en ella dispuesto habrá que estar, sobre todo en lo referente al momento en que ha de entenderse transmitida la propiedad, factor éste que será decisivo a la hora de determinar la embargabilidad del bien de que en cada caso se trate.<sup>21</sup>

## **4.2. LUGAR DE DEPÓSITO**

El depósito de los bienes embargados no es obligatorio, así lo indica la expresión “en su caso” contenida en el apartado 1 del artículo 94 del RGR, sino que se establece como una posibilidad, haciendo referencia a una lista de los lugares en los que se podrá materializar el embargo. Los bienes se depositarán en un lugar o en otro en función a la mayor facilidad para su concreción y menor coste para la Administración.

En concreto, los apartados segundo y tercero del mismo artículo exponen que “los bienes que al ser embargados se encuentren en entidades de crédito u otras que, a juicio de los órganos de recaudación competentes, ofrezcan garantías de seguridad y solvencia, seguirán depositados en aquellas a disposición de dichos órganos.”

Salvo el inciso contenido en la letra e) del apartado 3 del artículo, sólo se acude al depósito en recintos no vinculados a la administración en ausencia de estos últimos, indicándose en el apartado 4 que, en ese caso, las relaciones que se establezcan entre administración ejecutante y depositario se regirán por la normativa de contratación administrativa.

Ratifica esta idea el hecho de que el apartado 2 del precepto determina la continuidad del depósito preexistente en los supuestos de embargos de efectivo y de valores depositados en entidades de crédito u otras específicamente dedicadas a tal fin.

---

<sup>21</sup> Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006, págs. 357-358

La novedad del precepto respecto a la normativa anterior (RGR de 1990) radica, sin duda, en la eliminación del carácter excepcional del depósito en recintos o locales del obligado al pago y en la calificación jurídica del mismo, cuando así lo acuerde la Administración, como depósito necesario.

Se observa el reconocimiento de la posibilidad de adoptar medidas de aseguramiento para evitar la desaparición o menoscabo de los bienes a los que se extiende el embargo, aquí el reglamento contempla de forma imperativa para el obligado al pago, con el mismo objetivo, la conversión de aquel en depositario de sus propios bienes, atribuyéndosele, respecto de tal condición, idénticos deberes y responsabilidades que si de un tercero se tratase, con una diferencia: la imposibilidad de oponerse a la decisión administrativa adoptada en esa cuestión.

Además, el propio reglamento señala en su artículo 96 que en este caso no existe el derecho a retribución alguna en atención al depósito, lo cual es coherente con la finalidad de la figura en ese caso concreto.<sup>22</sup>

### **4.3. FUNCIONES DEL DEPOSITARIO**

En primer lugar, podemos definir al depositario, conforme al artículo 95 del RGR, como aquella persona que está “obligada a custodiar y conservar los bienes embargados y a devolverlos cuando sea requerido para ello.” Por lo tanto, las obligaciones de todo depositario serán la custodia, la conservación y la devolución de los bienes embargados.

Este apartado tiene relación con el artículo 1766 del Código Civil, según el cual: “El depositario está obligado a guardar la cosa y restituirla, cuando le sea pedida, al depositante, o a sus causahabientes, o a la persona que hubiese sido designada en el contrato.”

Sobre la principal función que tiene el depositario de devolución de los bienes objeto de embargo, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo 1514/2003 (Sala Segunda, de lo Penal) de 17 de noviembre de 2003 (recurso 1357/2002), en la que el depositario se niega a entregar los bienes que estaban bajo su custodia.

---

<sup>22</sup> Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 362-363

Primero, se efectuó diligencia de embargo en la cual, tras requerir el pago al demandado y manifestar carecer de bienes para ello, se procedió a llevar a cabo el embargo, nombrándose en dicho acto a un depositario de los bienes (posteriormente acusado), quedando expresamente advertido de las obligaciones de mantenerlos en su poder en el estado en que se hallaban y a disposición del Juzgado, así como las responsabilidades penales que del incumplimiento de aquéllas pudieran derivarse, aceptando en dicho acto el cargo encomendado.

Los bienes fueron tasados y subastados, pero cuando sus adjudicatarios fueron a retirarlos, el depositario se negó a entregarlos. Constituida la Comisión Judicial del indicado Juzgado, se pudo comprobar que los objetos ya no estaban, manifestando el encargado que se los llevó su dueño (también acusado) sin que este haya acreditado su propiedad y sabiendo que estaban embargados.

Finalmente, el Tribunal falla condenando al depositario<sup>23</sup> como autor de un delito de malversación, y al propietario de los bienes como cómplice<sup>24</sup>, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad.

Además, el Reglamento General de Recaudación también hace referencia a que el depositario deberá actuar con la diligencia debida. Esto tiene especial trascendencia cuando el mismo se realiza por un profesional, persona física o jurídica, dedicada a tal labor. En este sentido, el Código Civil califica la diligencia en sentido negativo, definiendo la negligencia como la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.<sup>25</sup>

Por último, el depositario va a precisar de autorización por parte de la Administración depositante en el caso de que sus funciones impliquen actos que excedan de la mera custodia, conservación y devolución de los bienes embargados.

---

<sup>23</sup> Sancionado con multa de dos meses y un día a razón de dos euros diarios, seis meses de prisión y seis meses de suspensión de empleo o cargo público.

<sup>24</sup> Sancionado con multa de un mes a razón de dos euros diarios, tres meses de prisión y tres meses de suspensión de empleo o cargo público.

<sup>25</sup> Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 365.

#### **4.4. DERECHOS, DEBERES Y RESPONSABILIDADES DEL DEPOSITARIO**

En primer lugar, el depositario tiene derecho, salvo en los casos en que lo sea el propio obligado al pago, a la retribución convenida por la prestación de sus servicios y al reembolso de los gastos que haya soportado por razón del depósito, cuando no estén incluidos en dicha retribución.

Tiene el deber de rendir las cuentas que le sean ordenadas por los órganos de recaudación competentes y cumplir las medidas que sean acordadas por estos para la mejor administración y conservación de los bienes. Si incumple sus obligaciones podrá ser declarado responsable solidario de la deuda en los términos establecidos en el artículo 42.2 de la LGT, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que le corresponda.<sup>26</sup>

La negligencia del depositario en el cuidado de bienes embargados da lugar a responsabilidad patrimonial de la Administración. Si la Administración es la que designa al depositario del bien embargado, e incluso el lugar de depósito es a ella a quien compete exigir al depositario el cumplimiento de sus obligaciones. Se ha acreditado la existencia del nexo causal, que es uno de los requisitos imprescindibles exigidos por la jurisprudencia para que pueda declararse la concurrencia de responsabilidad de la Administración, relación de causalidad, en concreto, entre el hecho imputable a la Administración y el daño producido, entre el depósito de los bienes y el deterioro de los mismos.<sup>27</sup>

En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2012 (recurso 765/2010), se interpone un recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Presidente de la AEAT en materia relativa a Responsabilidad Patrimonial de la Administración.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Vid. Art. 96 RGR.

<sup>27</sup> Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª), de 2 de febrero de 2012 (recurso 765/2010).

<sup>28</sup> Desde el año 1999 la sociedad prestó garantía por un aplazamiento de deuda tributaria mediante unas máquinas limpia-playas. Al ser requerida de pago de deudas tributarias, puso a disposición de la Administración las referidas máquinas, las cuales fueron subastadas y la subasta resultó desierta, por lo que en 2005 se acuerda la no adjudicación al Estado.



La discusión se centra en si se notificó el acuerdo de devolución de los bienes al deudor, como afirma la Administración, o por el contrario no se hizo así, como sostiene la parte actora.

En el escrito de reclamación por responsabilidad patrimonial, el interesado pone de relieve que el paso de los seis años que transcurrieron desde que se le debió comunicar la devolución hasta que se hizo cargo de la maquinaria constituida en depósito ha deteriorado la novedad y funcionabilidad de las máquinas, decreciendo su valor y su posible transmisión ulterior a precio de mercado, “dicha merma de valor no la puede más que haber producido la pasividad de la Administración en el anormal actuar en que ha procedido”.

El eje de la cuestión planteada en este recurso se encuentra en la existencia o inexistencia de un nexo causal entre la actuación administrativa y los daños que a juicio de esta Sala han quedado acreditados, sufridos por la recurrente. La actora vincula esta relación de causalidad a dos circunstancias:

- La Administración nombró el depositario, y no realizó actividad alguna dirigida a asegurar el cumplimiento de las obligaciones que a este le incumben.
- La Administración no le notificó, como era su obligación, la puesta a disposición de los bienes, habiendo transcurrido cinco años desde que la acordó hasta que la titular de los mismos tuvo conocimiento de que podía hacerse cargo, con el consiguiente deterioro y pérdida de valor.

Esta Sala considera, por lo expuesto, que se ha acreditado la existencia del nexo causal debatido.

Por último, el fallo de la Sentencia declara que debe estimarse en parte el recurso, condenando a la Administración demandada.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> La Administración deberá satisfacer a la recurrente la suma de 39.950,45 euros más los intereses legales desde la fecha de la reclamación en vía administrativa.

## V. LA SUBASTA

### 5.1. LA NOCIÓN DE SUBASTA Y LA RELACIÓN ENTRE EL EMBARGO Y SUBASTA

Las formas de enajenación de los bienes o derechos embargados serán la subasta pública, el concurso y la adjudicación directa, según los artículos 172 de la LGT y 100 del RGR. Concretamente, “la venta en pública subasta es el mecanismo ordinario de realización forzosa de los bienes que han sido embargados en un proceso de ejecución dineraria.”<sup>30</sup>

Dicho en palabras de la sentencia de 31 de enero de 2001 de la Audiencia Provincial de Valladolid, “es un negocio jurídico formal, que no cabe asimilar en todo al negocio de compraventa, y que para la plena producción de efectos bastan con que se sujete al principio de legalidad, y la observancia de sus requisitos constituye la garantía de la oferta pública que lo caracteriza, y del cumplimiento de sus finalidades”.<sup>31</sup>

A través del proceso de ejecución, el Estado va a sustituir al ejecutado para conseguir la satisfacción del crédito del ejecutante. Para ello el tribunal realizará los actos necesarios y venderá los bienes del deudor con el fin de pagar con ellos al acreedor.

Por eso mismo es también consustancial a la actividad ejecutiva el empleo de la fuerza, de la coacción: la sustitución de la voluntad del ejecutado equivale con frecuencia a la realización de actuaciones contra la voluntad del ejecutado, como única vía de lograr la transformación de la realidad a la que tiene derecho el ejecutante.<sup>32</sup>

En esa medida, el embargo es un requisito imprescindible para que sea lícita una posterior actividad ejecutiva sobre ese bien: nunca podrá subastarse un bien que no haya sido previamente embargado.<sup>33</sup> Por lo tanto no podrán ser subastados los bienes inembargables contenidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil y tampoco se procederá a

---

<sup>30</sup> Vid. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I., “La subasta judicial de bienes inmuebles con pago aplazado” en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 2015, núm. 751, pág. 2490.

<sup>31</sup> Vid. VICENTE ROJO, J., *Subastas judiciales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 19.

<sup>32</sup> Vid. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I., “La subasta judicial de bienes inmuebles con pago aplazado” en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 2015, núm. 751, págs. 2493-2494.

<sup>33</sup> *Ibidem*. pág. 2495.

subastar judicialmente las siguientes acciones o valores, contenidas en el artículo 635 de la LEC:<sup>34</sup>

- Si están admitidos a negociación en mercado secundario se venderán en el mismo conforme a las leyes que lo regulen.
- Si el bien embargado cotiza en cualquier mercado reglado o si puede acceder a un mercado con precio oficial, se venderá conforme con las normas que lo regule.
- Si lo embargado son acciones o participaciones de sociedades que no coticen en Bolsa, se venderán conforme determinen los estatutos de la sociedad y las normas legales aplicables, teniendo en cuenta sobre todo el derecho de adquisición preferente.
- Si no existen normas especiales, dichos bienes se venderán por medio de Corredor de Comercio.

## **5.2. ACUERDO DE ENAJENACIÓN**

El acuerdo de enajenación viene recogido en el apartado 1 del artículo 101 del Reglamento General de Recaudación en el que se afirma que será el órgano de recaudación competente el que “acuerde” la enajenación mediante subasta de los bienes embargados que estime bastantes para cubrir suficientemente el débito perseguido y las costas del procedimiento.

En cuanto al contenido del acuerdo, figurará tanto la identificación del deudor como de los bienes objeto de la subasta, además del tipo para la subasta. En él deberá constar la duración del plazo para la presentación de ofertas, el cual será de 20 días naturales desde la apertura de la subasta, en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 del RGR.

Un requisito indispensable del acuerdo de enajenación es la notificación por parte de la Administración tributaria del mismo. Será notificado al obligado al pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual, a los acreedores hipotecarios, pignoraticios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública

---

<sup>34</sup> Vid. VICENTE ROJO, J., *Subastas judiciales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 23 y 24.

que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto, al depositario, si es ajeno a la Administración y, en caso de existir, a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar. En caso de subastas de derechos de cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio se notificará también al arrendador o administrador de la finca, con los efectos y requisitos establecidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.<sup>35</sup>

En la Sentencia del Tribunal de Justicia de Galicia 322/2012 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª), de 30 de abril de 2012 (recurso 15253/2011) se trata la falta de notificación del acuerdo de enajenación. En este caso, el interesado interpone un recurso contencioso-administrativo contra una resolución de la Consejería de Economía y Hacienda<sup>36</sup> por la que se inadmite la solicitud de declaración de nulidad presentada en relación con el procedimiento de adjudicación a favor de terceros de bienes de los que era cotitular.

La Administración no pone en duda los hechos que alega el recurrente puesto que no se le realizó intento de notificación personal en la dirección que le constaba a la administración.

Habría que determinar si esta deficiencia es suficiente a los efectos de tramitar el recurso de nulidad, es decir, si estamos ante uno de los supuestos del art. 217 LGT, en el que se regula la declaración de nulidad de pleno derecho.

En el caso tratado, aunque la diligencia de embargo se notificó a la interesada, no consta en el expediente que se le hubiera notificado el acuerdo de enajenación y el anuncio de subasta, por lo que el Tribunal procede a estimar parcialmente del recurso interpuesto.<sup>37</sup>

Otras sentencias en las que se produce dicha falta de notificación del acuerdo de enajenación son la STSJ de la Comunidad Valenciana 455/2020, de 16 de septiembre de

---

<sup>35</sup> Vid. Artículo 101.2 RGR.

<sup>36</sup> Vid. resolución de la Consellería de Economía e Facenda de 23 de diciembre de 2010.

<sup>37</sup> En consecuencia, se anula dicha resolución por ser contraria a derecho, debiendo la Administración tramitar el expediente de revisión de actos nulos, con audiencia de los interesados e informe del Consejo Consultivo.

2020<sup>38</sup> y la STSJ de la Comunidad Valenciana 832/2017, de 5 de julio de 2017.<sup>39</sup> En la segunda, se interpone un recurso de apelación donde la parte apelante alega que existe una falta de notificación del acuerdo, por lo que podría procederse a la nulidad radical de las actuaciones. Esta falta de notificación se alega en relación con los demás copropietarios del bien adjudicado, argumentando que en base al artículo 101.2 del RGR, se debía notificar el acuerdo a los mismos.

### **5.3. ANUNCIO DE LA SUBASTA**

El anuncio de la subasta deberá ser publicado en el Boletín Oficial del Estado, el cual contendrá la fecha de la subasta, órgano de recaudación ante el que se sigue el procedimiento y la dirección electrónica que corresponda a la subasta en el Portal de subastas.<sup>40</sup>

La celebración de la subasta también podrá anunciarse en medios de comunicación de gran difusión, en publicaciones especializadas y en cualquier otro medio adecuado al efecto cuando el órgano de recaudación competente así lo acuerde.

En cuanto al contenido del anuncio, recogerá los datos esenciales de la subasta, así como de los bienes objeto de esta. Dichos datos serán los siguientes:<sup>41</sup>

- a) Descripción de los bienes o lotes, tipo de subasta para cada uno y tramos para la licitación, locales o recintos donde están depositados los bienes y los títulos disponibles y días y horas en que podrán ser examinados.<sup>42</sup>
- b) Indicación expresa de que en el tipo de la subasta no se incluyen los impuestos indirectos que graven la transmisión de dichos bienes.

---

<sup>38</sup> Vid. STSJ 455/2020 de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª), de 16 de septiembre de 2020 (recurso 58/2019).

<sup>39</sup> Vid. STSJ 832/2017 de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª), de 5 de julio de 2017 (recurso 36/2017).

<sup>40</sup> Vid. Art. 101.3 RGR.

<sup>41</sup> Vid. Art. 101.4 RGR.

<sup>42</sup> Cuando se trate de bienes inscribibles en registros públicos, se indicará que los licitadores no tendrán derecho a exigir otros títulos de propiedad que los aportados en el expediente; que de no estar inscritos los bienes en el registro, el documento público de venta es título mediante el cual puede efectuarse la inscripción en los términos previstos en la legislación hipotecaria.

- c) Obligación de constituir un depósito del 5 por ciento del tipo de subasta del bien o lote por el que se desea pujar en la forma que se indique.<sup>43</sup>
- d) Advertencia de que la subasta se suspenderá en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta.<sup>44</sup>
- e) Expresión de las cargas, gravámenes y situaciones jurídicas de los bienes y de sus titulares que, en su caso, hayan de quedar subsistentes y afecten a los bienes.
- f) Obligación del adjudicatario de ingresar la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación.<sup>45</sup>
- g) Cualquier otra circunstancia, cláusula o condición que deba aplicarse en la subasta.

En relación con lo anteriormente expuesto, destaca la STSJ de la Comunidad Valenciana 1832 /2020<sup>46</sup> en la que se subasta una vivienda y se interpone un recurso contencioso-administrativo donde los recurrentes alegan que la descripción del bien contenida en el anuncio de la subasta era incompleta.

Los recurrentes hacen referencia a la descripción del bien inmueble contenida en el anuncio publicado en el BOE, sobre el que creían que pujaban por el 100%. Sin embargo, una vez subastado, al recibir la notificación de la adjudicación, se les notifica que la parte de la vivienda que les será adjudicada es de un 50%.

Por lo tanto, afirman que existe un defecto formal o error en dicho anuncio, ya que lo que se subastaba no era lo que indicaba en la descripción, invocando la nulidad de la publicación al haber provocado un vicio del consentimiento de los recurrentes, quienes, de haber sabido que solo se adjudicaba la mitad no hubieran participado en la subasta.

---

<sup>43</sup> Asimismo, se advertirá que si los adjudicatarios no satisfacen el precio del remate, dicho depósito se aplicará a la cancelación de la deuda, sin perjuicio de las responsabilidades en que puedan incurrir por los perjuicios que origine la falta de pago del precio de remate.

<sup>44</sup> En caso de que el obligado tributario efectúe el pago de las cuantías contenidas en el apartado primero del artículo 169 de la LGT.

<sup>45</sup> En los 15 días siguientes a que le sea notificada la adjudicación del bien o lote.

<sup>46</sup> STSJ Comunidad Valenciana 1832/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª), 3 de noviembre de 2020 (recurso 1223/2019).

## 5.4. IMPUGNACIÓN DEL ACUERDO

El artículo 172 de la Ley General Tributaria señala que el acuerdo de enajenación solo podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas en función de lo establecido en el artículo 112.3<sup>47</sup>, es decir, por incomparecencia, sin hacer mención expresa a aquellos acuerdos de enajenación que no traen causa de un previo embargo de bienes sino de la ejecución de la garantía que voluntariamente se ha constituido por parte del interesado.<sup>48</sup>

En conclusión, contra las diligencias de embargo y, por consiguiente, contra el acuerdo de enajenación solo se admitirán los siguientes motivos de impugnación:<sup>49</sup>

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

El apartado b) anterior se pone de manifiesto en la Sentencia del TS 5385/2015<sup>50</sup> y en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 8 de febrero de 2021<sup>51</sup>. En la primera se anula una diligencia de embargo por considerar que no fue correctamente notificada la providencia de apremio, en razón a la existencia de otro domicilio en el que podría haberse practicado la notificación.

En este caso, la actuación de la Administración no fue correcta por cuanto no realizó aquellas actuaciones que llevaran a una correcta notificación de la citada providencia debiendo haber buscado “otros domicilios conocidos en los que razonablemente la notificación podría haber sido exitosa”.

---

<sup>47</sup> Cuando la falta de comparecencia ha dado lugar a que se tenga al sujeto por notificado en las actuaciones y diligencias del procedimiento, si bien las liquidaciones y los acuerdos de enajenación deberán en todo caso ser notificados de nuevo.

<sup>48</sup> Vid. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 5358/2016, de 23 de marzo de 2017.

<sup>49</sup> Vid. Artículo 170.3 LGT.

<sup>50</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo 5385/2015 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), de 16 de diciembre de 2015 (recurso 1302/2014).

<sup>51</sup> Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 8 de febrero de 2021 (recurso 967/2019).

Otra sentencia que incluye hechos en los que se reflejan los mencionados motivos de impugnación contenidos en el apartado 3 del artículo 170 de la LGT, es la Sentencia de la AN, de 28 diciembre 2020<sup>52</sup>.

Se interpone un recurso contencioso-administrativo contra un acuerdo del TEAC, mediante el cual la demandante, entre sus alegaciones, manifiesta que se ha producido la extinción de las deudas por prescripción del derecho a liquidar y que además existe una incorrecta notificación de la providencia de apremio.

Finalmente el tribunal desestima el recurso, rechazando los motivos expuestos. Respecto al primer motivo, sobre la extinción de las deudas por prescripción, se rechaza debido a que dicha prescripción se interrumpió en virtud del artículo 68 de la LGT, por lo que no transcurrieron realmente los cuatro años de los que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria<sup>53</sup>. En segundo lugar, tampoco se considera que exista una falta de notificación de la providencia de apremio, puesto que la demandante cambió de domicilio y no lo notificó a la Administración (obligación que deben cumplir todos los contribuyentes de la Hacienda Pública, en virtud del artículo 48.3 de la LGT<sup>54</sup>).

Otro caso controvertido sobre este asunto está recogido en la Resolución del TEAR de Murcia, de 28 de junio de 2019<sup>55</sup> en la que se impugna el acuerdo de enajenación acreditando que existe una falta de notificación de la diligencia de embargo, esta vez, debido a un error en la persona que debía recibir dicha notificación.

En este sentido, la diligencia de embargo se notificó por medios electrónicos a quien ya no era representante legal de la entidad, por lo que dicha notificación carecería de validez.

---

<sup>52</sup> Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 28 de diciembre de 2020 (recurso 964/2018).

<sup>53</sup> Vid. Artículo 66 ap. a) LGT.

<sup>54</sup> En concreto el art. 48.3 de la LGT indica que: “Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente.”

<sup>55</sup> Vid. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia 30/1455/2017, de 28 de junio de 2019.



## 5.5. LICITADORES

Para que una persona pueda concurrir como licitador en la subasta, deben respetarse los siguientes presupuestos:<sup>56</sup>

- Tener capacidad de obrar con arreglo a derecho, y no tener, por tanto, impedimento o restricción legal.<sup>57</sup>
- Identificarse adecuadamente.
- Declarar que conocen las condiciones generales y particulares de la subasta.
- Estar dado de alta como usuario del sistema y acceder al mismo por alguno de los medios electrónicos de acreditación de la identidad admitidos por el BOE.
- Estar en posesión de la correspondiente acreditación, para lo que será necesario haber consignado el 5%<sup>58</sup> del valor que se haya dado al bien objeto de subasta.

No podrán, en ningún caso, participar en la subasta el personal adscrito al órgano de recaudación competente, los tasadores, los depositarios de los bienes y los funcionarios directamente implicados en el procedimiento de apremio.<sup>59</sup>

En la SAP Madrid 176/2015, de 21 de mayo de 2015 se produce la celebración de la subasta sin que los licitadores reunieran los requisitos legales para concurrir a la misma. Concretamente, para participar en la subasta, los licitadores aportaron unos cheques no conformados por banco ni compensados, por lo que en momento de la celebración de la subasta el dinero no estaba ingresado en la cuenta de consignaciones.<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> Vid. VEGAS TORRES, J.; CANOSA R., “Derecho Procesal. Desarrollo de la subasta” en *Memento profesional de la abogacía*, Francis Lefebvre, 2020.

<sup>57</sup> Vid. Arts. 3 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común y 44 de la LGT: “Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.”

<sup>58</sup> Este porcentaje hace referencia al depósito obligatorio que deben aportar previamente los licitadores para poder acceder a la subasta y realizar pujas, en virtud del art. 103 bis ap. 1 del RGR.

<sup>59</sup> Vid. Artículo 103.1 RGR.

<sup>60</sup> Se pide la nulidad de las actuaciones, alegando no solo que existe una falta de notificación de la fecha de la subasta sino también que no se había realizado la diligencia de requerimiento de pago y no estaba inscrita la hipoteca en el Registro de la Propiedad.

## 5.6. DESARROLLO

La subasta es la forma de enajenación ordinaria de bienes debido a que posibilita la admisión de un mayor número de licitadores o demandantes del bien de que se trate.<sup>61</sup>

Su regulación ha experimentado un cambio de especial trascendencia, como consecuencia de la entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Ley 19/2015, de 13 de julio, de medidas de reforma administrativa en el ámbito de la Administración de Justicia y del Registro Civil, y la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/200, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, al modificarse la celebración de la misma, pasando de una subasta presencial a una electrónica.<sup>62</sup>

Por lo tanto, el lugar donde se desarrollará será el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado y se iniciará transcurridas, al menos 24 horas de la publicación del anuncio en el BOE, y una vez el Portal de Subastas tenga toda la información necesaria.<sup>63</sup>

Una vez abierta, se podrán efectuar pujas durante veinte días naturales y cerrará una hora después de efectuada la última puja. Cerrada la subasta, el Portal de Subastas remite al Secretario judicial información certificada de la postura telemática que hubiera resultado vencedora, con el nombre, apellidos y dirección electrónica del licitador.<sup>64</sup>

Como ya hemos descrito anteriormente, un licitador para ser considerado como tal, deberá aportar un depósito del 5% del tipo de la subasta de los bienes por lo que desee pujar, en virtud del art. 103 bis del RGR. Una vez finalizada la subasta, el depósito correspondiente al mejor postor se reservará en depósito como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de la venta.<sup>65</sup>

En este momento, el mejor postor deberá ingresar la falta del precio de remate, el cual estará constituido por la diferencia entre el precio de la adjudicación y el precio del depósito ya aportado previamente. Sin embargo, puede producirse la situación en la que

---

<sup>61</sup> Vid. CALVO VERGEZ J., “A vueltas con la adjudicación directa de los bienes embargados tras la valoración de las propuestas formuladas” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2007, núm.291, páginas 105 y ss.

<sup>62</sup> Vid. ADAN DOMÈNECH, F., *Práctico Procesal Civil*, Barcelona, 2021 [Recurso electrónico]. Documento recuperado de la Base de datos Vlex.

<sup>63</sup> Vid. Artículo 101.3 RGR.

<sup>64</sup> Vid. ADAN DOMÈNECH, F., *Práctico Procesal Civil*, Barcelona, 2021 [Recurso electrónico]. Documento recuperado de la Base de datos Vlex.

<sup>65</sup> Vid. Art. 103.4 bis RGR.

el adjudicatario del bien no aporte el precio de remate en el plazo establecido reglamentariamente<sup>66</sup>. En este caso, perderá el depósito y su propuesta en la subasta quedará sin efecto. Además, podrán existir otras responsabilidades por los perjuicios que pudiera ocasionar a la Administración.

La subasta finalizará con la adjudicación del bien al mejor postor, una vez realice el ingreso del precio total. Sin embargo, puede ocurrir que no exista ningún postor; o por el contrario que se produzca la quiebra de la subasta debido a que el adjudicatario no aporte el precio de remate en el plazo establecido para ello, y no existan otros postores cuyo depósito se haya reservado, como es el caso del AAP de Huelva 93/2012, de 27 de noviembre de 2012.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración declarará desierta la subasta y procederá a celebrar una nueva. En caso de celebrar otra subasta, tendrían que modificarse las condiciones para evitar, en la medida de lo posible, que vuelva a resultar desierta<sup>67</sup>.

En lo que respecta a la jurisprudencia, el tema de la subasta desierta podemos verlo reflejado tanto en la STS 332/2012, de 29 de mayo de 2012<sup>68</sup>, como en la SAN 397/2020, de 6 de octubre de 2020<sup>69</sup>, en las que se celebran dos subastas y ambas quedan desiertas. En esta última sentencia, tras quedar desiertas las dos subastas celebradas, la Administración tributaria decide adjudicar el bien mediante la forma de adjudicación directa.<sup>70</sup>

---

<sup>66</sup> Vid. Art. 104 bis, apartado f) del RGR, por el que se establece que dicho plazo será de 15 días hábiles.

<sup>67</sup> Vid. ÁVILA DE ENCÍO J. M., “Acción de división de cosa común y su ejecución por medio de subasta (inmuebles)” en *Revista de Derecho Vlex*, 2007, núm. 161.

<sup>68</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo 332/2012 (Sala 1ª, de lo Civil), de 29 de mayo de 2012 (recurso 987/2008).

<sup>69</sup> Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional 397/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª), de 6 de octubre de 2020 (recurso 21/2020).

<sup>70</sup> Sin embargo, en este caso el recurrente interpone un recurso de actos nulos de pleno derecho contra el inicio de dicho procedimiento, alegando que en la notificación del anuncio de la subasta no se le advirtió la posibilidad de celebrar una segunda licitación.

## VI. CONCLUSIONES

- I. El Derecho Romano ha tenido una gran influencia en la subasta actual, la cual ha ido evolucionando desde la época de las XII Tablas hasta el concepto que conocemos hoy en día. En las primeras etapas, el objeto de la subasta incluía todo el patrimonio del deudor, tanto los elementos activos como los pasivos, y en la actualidad, solo los bienes podrán ser objeto de la misma. Otra diferencia importante respecto a esta época se encuentra en la figura del mejor postor, el cual era quien ofrecía a los acreedores pagar una mayor parte de sus créditos. Sin embargo, en la actualidad el mejor postor es quien ofrece un mayor precio por el bien objeto de la subasta. Sobre las semejanzas que podemos encontrar entre esta época antigua y lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico, en ambas distinguimos dos fases: una fase de embargo y otra de apremio.
- II. Es importante destacar el fundamento que el embargo y la subasta encuentran en nuestra Constitución. En primer lugar, en el art. 31 se regula el deber de contribuir, en función de la capacidad económica del contribuyente y basándose, en todo caso, en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. En segundo lugar, en la Constitución también se recoge el derecho de propiedad y se afirma que nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos, salvo por causa justificada de utilidad pública o interés social, es decir, este derecho no es ilimitado, así que el embargo se justificaría como una de esas razones de utilidad pública o interés social.
- III. En cuanto al ámbito temporal, el embargo se va a llevar a cabo una vez notificada la providencia de apremio y cuando el obligado tributario no haya realizado el ingreso de la deuda tributaria pendiente en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT. Para proceder al embargo de bienes y derechos, estos no se van a enajenar al azar, sino que legalmente se establece un determinado orden, atendiendo a la mayor facilidad de enajenación y menor onerosidad, en defecto de acuerdo entre el obligado y la Administración, partiendo del dinero en efectivo o en cuentas corrientes.
- IV. Por otro lado, existen una serie de bienes que no pueden ser embargados por la Administración tributaria, regulados en diversas leyes. Distinguimos entre bienes absolutamente inembargables, que tendrán dicha consideración por no

cumplir con los requisitos exigidos: pertenecer al patrimonio del deudor, tener contenido patrimonial y ser alienable; bienes inembargables del ejecutado y su familia, como pueden ser aquellos que resulten necesarios para atender con razonable dignidad a su subsistencia; y por último tampoco se podrá embargar, en ningún caso, el sueldo, salario o pensión que no exceda del SMI.

- V.** Durante el trámite de la subasta, los bienes serán depositados en el lugar que designe el órgano de recaudación competente, de forma que se garantice su seguridad y solvencia. Excepcionalmente, se podrán depositar en los locales del obligado tributario, en el caso de que ya se encuentren en dicho lugar y existan dificultades en cuanto al transporte y la movilidad de los mismos. Además, estos deberán ser custodiados por una persona que será responsable de conservarlos y devolverlos en las mismas condiciones, cuando le sean requeridos. Aquí el problema podría originarse si el depositario no cumple con su deber y se niega a devolver los bienes, por lo que podrá ser declarado responsable solidario de la deuda, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que le corresponda.
- VI.** Las formas de enajenación que existen y de las que puede disponer la Administración son la subasta, el concurso y la adjudicación directa. A través de la subasta, que se iniciará mediante acuerdo del órgano competente, la Administración tributaria podrá cobrar la deuda pendiente que esta tenga con el obligado tributario. Este acuerdo podrá ser impugnado, por los mismos motivos por los que podrán ser impugnadas las diligencias de embargo, recogidos en el art. 170.3 de la LGT: extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo y la suspensión del procedimiento de recaudación.
- VII.** Por último, las personas que deseen participar en la subasta deberán realizar pujas electrónicas a través del Portal de Subastas. Los licitadores deberán tener capacidad de obrar, deberán estar dados de alta como usuarios en el sistema y además, haber aportado previamente un depósito del 5% del precio del bien. Por lo tanto, la subasta finalizará cuando se adjudique el bien al mejor postor y este ingrese el precio de remate.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

ADAN DOMÈNECH, F., *Práctico Procesal Civil*, Barcelona, 2021 [Recurso electrónico]. Documento recuperado de la Base de datos Vlex.

ÁVILA DE ENCÍO J. M., “Acción de división de cosa común y su ejecución por medio de subasta (inmuebles)” en *Revista de Derecho Vlex*, 2007, núm. 161.

BAÑÓN GONZÁLEZ, A., FONT DE MORA RULLÁN, J., MIÑANA LLORENS, V., MOYA DONATE, P., CASTILLO MARTÍNEZ, C., CARBONELL LLORENS, C., RÚA NAVARRO, A., & LONGÁS PASTOR, B. *El embargo: la medida judicial y su anotación preventiva en el registro de la propiedad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

CACHÓN CADENAS, M., *Apuntes de ejecución procesal civil*, Atelier, Bellaterra, 2011.

CALVO VERGEZ J., “A vueltas con la adjudicación directa de los bienes embargados tras la valoración de las propuestas formuladas” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2007, núm.291.

DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I., “La subasta judicial de bienes inmuebles con pago aplazado” en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 2015, núm. 751.

FLORES PRADA, I., *El procedimiento de apremio en la ejecución civil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006.

MORENO, V., *Ejecución forzosa*, Palestra, Lima, 2009.

MURGA FERNÁNDEZ, J. P., “Antecedentes históricos de la venta en pública subasta: en Roma y en el derecho histórico español” en *Revista Anales de Derecho*, 2015, Vol. 33 núm. 1. Recuperado a partir de <https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/225701>

SILVESTRE LÓPEZ, J. L., “El embargo: aspectos generales” en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 2020, núm. 261.

VEGAS TORRES, J., CANOSA R., “Derecho Procesal. Desarrollo de la subasta” en *Memento profesional de la abogacía*, Francis Lefebvre, 2020.

VICENTE ROJO, J., *Subastas judiciales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

## **VIII. NORMATIVA**

Constitución Española de 1978.

Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

## **IX. JURISPRUDENCIA**

Sentencia del Tribunal Supremo 1514/2003 (Sala Segunda, de lo Penal) de 17 de noviembre de 2003 (recurso 1357/2002).

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 2 de febrero de 2012 (recurso 765/2010).

Sentencia del Tribunal de Justicia de Galicia 322/2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 30 de abril de 2012 (recurso 15253/2011).

Sentencia del Tribunal Supremo 332/2012 (Sala 1ª, de lo Civil), de 29 de mayo de 2012 (recurso 987/2008).

Auto de la Audiencia Provincial de Huelva 93/2012, de 27 de noviembre de 2012 (recurso 241/2012).

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 176/2015 (Sección 14ª), de 21 de mayo de 2015 (recurso 14/2015).

Sentencia del Tribunal Supremo 5385/2015 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), de 16 de diciembre de 2015 (recurso 1302/2014).

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 5358/2016, de 23 de marzo de 2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 832/2017 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), de 5 de julio de 2017 (recurso 36/2017).

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia 30/1455/2017, de 28 de junio de 2019.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 4948/2018, de 27 febrero 2020.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 455/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 16 de septiembre de 2020 (recurso 58/2019).

Sentencia de la Audiencia Nacional 397/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª), de 6 de octubre de 2020 (recurso 21/2020).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 1832/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), 3 de noviembre de 2020 (recurso 1223/2019).

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 28 de diciembre de 2020 (recurso 964/2018).

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 8 de febrero de 2021 (recurso 967/2019).