

LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

En este trabajo estudiamos las medidas cautelares que los órganos de inspección pueden adoptar en los procedimientos que llevan a cabo para controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, analizando en profundidad los caracteres, los diferentes tipos, la forma y el momento de adopción de estas medidas recogidas en los artículos 81 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a través de los estudios doctrinales y de los pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia.

THE ADOPTION OF PRECAUTIONARY MEASURES IN THE TAX INSPECTION PROCEDURE

In this work we study the precautionary measures that the inspection bodies can adopt in the procedures they carry out to control the correct compliance with tax obligations, analyzing in depth the characteristics, the different types, the form and the moment of adoption of these measures included in articles 81 and 146 of General Tax Law 58/2003, of December 17, through doctrinal studies and jurisprudential pronouncements on the matter.

Autor: Alejandro Estrella Rosario

Directora: Marina Aguilar Rubio



ÍNDICE

ABREVIATURAS	2
1. INTRODUCCIÓN	3
2. MARCO JURÍDICO	6
3. NATURALEZA JURÍDICA, CONCEPTO Y CARACTERES	6
3.1 NATURALEZA JURÍDICA	8
3.2 CONCEPTO	10
3.3 CARACTERES	11
4. PRESUPUESTOS Y LÍMITES	15
4.1 FUMUS BONI IURIS Y PERICULUM IN MORA	15
4.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	19
Y PERJUICIOS DE DIFÍCIL O IMPOSIBLE REPARACIÓN	
5. CLASES DE MEDIDAS CAUTELARES	25
5.1 LAS MEDIDAS CAUTELARES DEL ARTÍCULO 81 LGT	25
5.2 LAS MEDIDAS CAUTELARES DEL ARTÍCULO 146 LGT	32
6. PROCEDIMIENTO DE ADOPCIÓN	35
7. QUEBRANTAMIENTO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES	41
8. CONCLUSIONES	42
9. BIBLIOGRAFÍA	45

ABREVIATURAS

AAP: Auto de la Audiencia Provincial.

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ATC: Auto del Tribunal Constitucional.

ATS: Auto del Tribunal Supremo.

CE: Constitución Española.

LGT: Ley General Tributaria.

LRJ-PAC: Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común.

RGGI: Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos.

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

TC: Tribunal Constitucional.

TS: Tribunal Supremo.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

1. INTRODUCCIÓN

El tema de la tutela cautelar, es un tema de gran importancia y controvertido dentro de un Ordenamiento Jurídico como el nuestro, el cual debido a su complejidad, está abocado a una severa lentitud y dilación, a la hora de tramitar y resolver toda clase de procedimientos. Motivo por el cual, las medidas cautelares van a ser una figura muy a tener en cuenta, para asegurar la eficacia de las futuras decisiones y resoluciones dictadas por la Administración Tributaria.

He elegido este tema, por la gran relevancia que tienen las medidas cautelares adoptadas por la Administración Tributaria para luchar contra el fraude fiscal. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT a partir de ahora) va a dotar a la Administración de las potestades necesarias para así poder adoptar las medidas cautelares oportunas, partiendo siempre de los presupuestos, requisitos y límites legales, que son absolutamente indispensables, debido a la privilegiada posición de la Administración Tributaria con respecto al contribuyente que denota la evidente supremacía en el ejercicio de sus competencias.

Estas medidas que va a poder adoptar la Administración en la tramitación de un procedimiento inspector, van a ser de dos tipos: aquellas cuyo fin es asegurar el cobro de la deuda tributaria (artículo 81 LGT) y las que pretenden asegurar las pruebas de la existencia de las obligaciones tributarias (artículo 146 LGT). La evolución del derecho positivo nos permite ver los cambios que estas medidas cautelares han sufrido a lo largo de las diferentes reformas que ha sufrido la LGT.

Así en cuanto a las medidas cautelares del artículo 81, la redacción original de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre hace referencia a esta figura pero de manera muy escueta, previendo sólo la posibilidad de adoptarlas. Va a ser con la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la LGT, cuando se va a consolidar la estructura que actualmente tenemos de estas medidas cautelares, aumentando el grado de responsabilidad de los contribuyentes, que ya no solo va a ser subsidiaria, sino también solidaria. La posterior y actual LGT, en su artículo 81 va a incorporar importantes novedades, como la notificación expresa de la adopción de la medida cautelar al

interesado; estableciendo la cuantía de la deuda como elemento base para adoptar las medidas; incorporando un listado no tasado de medidas a adoptar, pero ampliando las anteriores; y permitiendo adoptarlas en supuestos de comprobación o inspección. Este artículo 81 ha sido modificado por la disposición final primera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, que se produjo para adaptar la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, introduciendo dos modificaciones importantes en los apartados 1 y 2, en cuanto a que la deuda ya no debe ser exclusivamente tributaria, pudiendo ser cualquier deuda de derecho público; e introduciendo también el concepto de que la medida cautelar podrá ser adoptada en las relaciones de asistencia mutua entre Estados o entre Estado y Organizaciones Internacionales. La última modificación que ha sufrido este artículo 81 ha sido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que vino a alterar los apartados 5 y 8 del mismo. En el apartado 5 se amplía el campo de adopción de éstas medidas a la tramitación de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, y el apartado 8 la LGT va a prever que la actuación administrativa de comprobación e investigación se judicialice en el ámbito penal por la tramitación de expedientes por presunto delito contra la Hacienda Pública.

Las evolución de las medidas cautelares de artículo 146 LGT, comienza con las modificaciones introducidas sobre la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en su artículo 142 va a establecer una finalidad distinta para estas medidas, como va a ser la conservación de las pruebas determinantes de la deuda tributaria, pero manteniendo los elementos principales para su adopción: proporcionalidad, no causación de daños de imposible o difícil reparación, provisionalidad; temporalidad y tasación de las mismas. La LGT de 2003 las reubica en el actual artículo 146 y establece dos diferencias fundamentales con la norma anterior: ahora la medida no se va adoptar para asegurar la prueba de los elementos determinantes de la deuda tributaria, sino para asegurar la prueba de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por otro lado, se va a establecer un mecanismo garantista, al establecer que las medidas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar.

En cuanto a la estructura que hemos seguido, en primer lugar, hemos hecho alusión tanto a la regulación jurídica dentro la actual LGT, como a la abundante jurisprudencia y resoluciones al respecto del Tribunal Económico Administrativo Central.

En segundo lugar, abordamos la naturaleza jurídica, el concepto y las características principales de las medidas cautelares que puede adoptar la Administración Tributaria en el procedimiento de inspección, por tratarse de la información básica para empezar a hablar de cualquier figura jurídica.

En tercer lugar, nos adentramos en un análisis exhaustivo de los presupuestos y límites que deben regir en toda medida cautelar, garantizando de esta manera que esa posición de supremacía de la Administración Tributaria no vulnera ningún derecho de los contribuyentes.

En el siguiente epígrafe, hemos seguido con el estudio en concreto de las clases de medidas cautelares que se pueden adoptar en el procedimiento de inspección, incluyendo entre ellas, como ya hemos dicho, no sólo las que expresamente la actual LGT sitúa dentro del procedimiento de inspección (artículo 146 LGT), sino también las del artículo 81 LGT, que, aunque a priori son medidas utilizadas durante un procedimiento de recaudación, nada va a impedir adoptarlas en un procedimiento de inspección o en cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 81.5 LGT).

En quinto lugar, hemos abordado el procedimiento de adopción de estas medidas cautelares. Basándonos en el análisis de estos dos artículos de la LGT, exponemos las similitudes y diferencias entre ambos, en cuanto al órgano competente para adoptar las medidas, momento de adopción, duración, notificación y audiencia previa al interesado, ratificación de las medidas, y alegaciones e impugnación de las mismas.

Por último, hemos hablado sobre las consecuencias que tendría el incumplimiento de una medida cautelar vigente durante un procedimiento de inspección tributaria. Tema importante, ya que de no producir ningún efecto el quebrantamiento de las mismas, no tendría, lógicamente, sentido la adopción de medidas cautelares, cuya finalidad sin duda es asegurar la efectividad, en última instancia, del futuro acto de liquidación de la deuda tributaria dictado por la Administración.

2. MARCO JURÍDICO

Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios, vienen recogidas en la LGT, y más concretamente en el artículo 81, que está dentro de las garantías de la deuda tributaria y que van dirigidas fundamentalmente al aseguramiento del cobro de la misma, dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos. Y también en el artículo 146 LGT, estando estas últimas expresamente incluidas en el procedimiento de inspección y destinadas a evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas de la existencia de las obligaciones tributarias.¹ La regulación legal de las medidas cautelares en el procedimiento de inspección tributaria, se completa con el artículo 181 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI a partir de ahora), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dicho artículo desarrolla las medidas cautelares establecidas en el artículo 146 LGT.²

También hemos de referirnos a la abundante jurisprudencia y resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC a partir de ahora) y al importante papel que éstas han desempeñado en esta materia de las medidas cautelares tributarias.³

3. NATURALEZA JURÍDICA, CONCEPTO Y CARACTERES

Como acabo de referir, van a existir dos clases de medidas cautelares en el seno de los procedimientos tributarios. Aquí, se plantea una discusión doctrinal sobre qué medidas cautelares se pueden adoptar durante la tramitación de un procedimiento inspector. Pues bien, va ha haber autores que defienden que “entre las medidas cautelares que se pueden

¹ Artículos 81 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El artículo 81 ha sido ampliamente reformado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

² Artículo 181 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

³ Entre otras muchas: STS 893/2013, de 21 de Febrero, núm. rec. 3265/2011; STS 4348/2011, de 16 de Junio de 2011, núm. rec. 2799/2008; Resolución del TEAC, 2493/2017 de 31 de Enero de 2018; Resolución del TEAC 1801/2016, de 30 de octubre de 2018

adoptar durante la tramitación de los procedimientos tributarios (incluyendo el de inspección) y que responden también a la finalidad genérica de asegurar la eficacia del acto administrativo cabe incluir, no sólo a las que estrictamente aseguran el cobro de la deuda (art.81 LGT), sino también las que se dirigen a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 146 LGT).⁴ Por otro lado, para parte de la doctrina es “importante señalar que las medidas cautelares previstas específicamente para el procedimiento de inspección, establecidas en el artículo 146 de la LGT, no pueden adoptarse en las actuaciones de comprobación limitada, valoración u obtención de información, sino únicamente en el desarrollo del procedimiento de inspección. Estas medidas deben diferenciarse de las dispuestas en el artículo 81 de la LGT, ya que la única finalidad de estas últimas es asegurar el cobro de la deuda tributaria, mientras que las del artículo 146 tienen como finalidad evitar la destrucción o pérdida de pruebas necesarias para la correcta regularización del procedimiento tributario”.⁵

En mi opinión serían perfectamente compatibles, dentro de la tramitación de un procedimiento de inspección, la adopción tanto de medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de la deuda tributaria, como aquellas otras dirigidas a asegurar las pruebas de la relación obligacional entre la Administración y el contribuyente. Ya que es lógico y entendible que se quieran asegurar ambos conceptos durante dicha tramitación de un procedimiento inspector. Además, el artículo 81.5 LGT, lo deja bastante claro, diciendo que las medidas cautelares del artículo 81 LGT van a poder adoptarse en la tramitación los procedimientos de aplicación de los tributos, entre los cuales se encuentra el de inspección tributaria.⁶ No dejando, bajo mi punto de vista ninguna duda al respecto.

Dentro del ámbito tributario, de la misma manera que en otros sectores del ordenamiento jurídico, es necesario un espacio temporal hasta llegar a obtener una

⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-38.

⁵ IBERLEY: base de datos jurídica, de consulta laboral, fiscal y contable.

⁶ Artículo 81.5 LTG.

resolución final eficaz. El problema es que en los procedimientos tributarios administrativos y también en los judiciales que pudieran sucederse a continuación, van a llevar consigo un tiempo que necesariamente hay que recorrer, conforme a la voluntad de la ley. La tardanza en conseguir la total satisfacción de la pretensión va a producir dos tipos de problemas que pueden llegar a provocar la ineficacia de la resolución final. El primero, causado por la posibilidad de que se realicen actos que impidan o dificulten su efectividad (como cuando el obligado tributario se coloca voluntariamente en una posición de insolvencia), aquí estaríamos hablando de un peligro de infructuosidad. Y el segundo ocasionado por la demora, en la que al final la resolución principal adoptada, aún siendo objetivamente eficaz, llegaría tarde para ayudar. En este caso hablaríamos de un peligro de tardanza.⁷

Las medidas cautelares van a constituir una solución jurídicamente hablando, al gran problema de esa forzosa lentitud de los procedimientos⁸, evitando el perjuicio derivado de un prolongado retraso en la plena satisfacción del derecho.⁹

Tanto la jurisprudencia¹⁰ como la doctrina¹¹ coinciden al considerar que la finalidad principal de las medidas cautelares es asegurar la efectividad de la resolución principal.

3.1. NATURALEZA JURÍDICA¹²

En las medidas cautelares tributarias, se pueden diferenciar dos fundamentos constitucionales: el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE), que constituye la base de las medidas cautelares, tanto de las adoptadas en vía jurisdiccional como en

⁷ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, págs. 29-30.

⁸ SERRA DOMINGUEZ, M.: «Introducción», en *Las medidas cautelares en el proceso civil*, con RAMOS MÉNDEZ, F., Bosch, Barcelona, 1974, pág. 5.

⁹ ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares*, Madrid, La Ley, 2000, p. 104.

¹⁰ Entre otras, las sentencias del tribunal Constitucional 14/1992, de 10 de febrero (RTC 1992\14), 238/1992, de 17 de diciembre (RTC 1992\238) y 218/1994, de 18 de julio (RTC 1994\218), así como las sentencias del tribunal supremo de 20 de septiembre de 2000 (RJ 2000\8978) y de 26 de enero de 2004 (RJ 2004\491) y los autos de este mismo tribunal de 13 de diciembre de 1989 (RJ 1989\8746), 7 de octubre de 1996 (RJ 1996\7518 y 7330) y 20 de enero de 1998 (RJ 1998\1276).

¹¹ CARNELUTTI, F.: *Estudios de Derecho Procesal*, Buenos aires, Ediciones jurídicas europa-américa, 1952, págs. 144 y 145.

¹² LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, págs. 33-39.

vía administrativa, que van a beneficiar al interesado tributario.¹³ Y en contraposición a estas, van a estar aquellas medidas cautelares aseguradoras de la eficacia del acto que ha de dictar la Administración tributaria, que van a estar justificadas constitucionalmente, por el principio de eficacia al que necesariamente ha de estar sometida la Administración (artículo 103.1 CE).¹⁴

A nosotros nos va a interesar este segundo fundamento constitucional, ya que las medidas cautelares que se pueden dictar en un procedimiento de inspección tributaria, van a tener una naturaleza administrativa, al tratarse de actos o resoluciones realizados por la Administración tributaria, para, o bien asegurar el cobro de la deuda tributaria (art. 81 LGT), o bien, para asegurar las pruebas durante el procedimiento y así evitar su desaparición, destrucción o alteración (art. 146 LGT).

Pues bien, de este artículo 103.1 CE, va a derivar el privilegio de la Administración de la autotutela declarativa y ejecutiva, ya que es lógico, que en sistemas de autotutela administrativa como el nuestro, la Administración pueda asegurar sus propios derechos, sobre todo el crédito tributario. Aunque este artículo 103.1 CE no hable expresamente de esta autotutela, si lo va a hacer el TC, quien la va a fundar directamente en la mención de eficacia de dicho artículo, en la STC 22/1984.¹⁵ Dicha eficacia va a ser un criterio de actuación de la Administración¹⁶, el cual venía ya recogido en el artículo 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1956, que más tarde en 1978 se va a constitucionalizar, y que se convertirá en un principio general en diversas normas de nuestro derecho positivo, como son la LRJ-PAC y la LGT.¹⁷

¹³ Artículo 24 CE: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión [...]”.

¹⁴ Artículo 103.1 CE: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

¹⁵ STC 22/1984, de 17 de febrero: pág 7.

¹⁶ BAENA DEL ALCÁZAR, M.: *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Madrid, Edersa, 1999, pág. 409.

¹⁷ En el art. 3.1 de la hoy derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía,

Para que realmente se pueda asegurar esta eficacia en la actuación administrativa, vamos a tener que interpretarlas en conexión al resto de los preceptos que establece el art. 103.1 CE (la Admón. sirve con objetividad los intereses generales, bajo los principios jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho), y también respetando lo establecido en el artículo 9.1 CE, que establece que “los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto de ordenamiento jurídico”. Directamente relacionado con este art. 9 CE, en su inciso tercero, se va a establecer, entre otros, el principio de legalidad, lo que va a obligar a que sea una norma con rango de ley la que haga posible que la Administración adopte medidas cautelares a su favor, debido a que éstas van a suponer restricciones sobre el patrimonio y derechos del administrado. En el caso que nos ocupa, van a venir recogidas, como ya hemos mencionado anteriormente en los artículos 81 y 146 de la LGT. Por último, van a ser los Tribunales los que van a controlar tanto la potestad reglamentaria como la legalidad de las actuaciones administrativas, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican¹⁸

3.2. CONCEPTO

Ni las leyes, ni los reglamentos tributarios, nos van a ofrecer un concepto de *medida cautelar*, sino que se van a limitar a recoger y desarrollar un conjunto de medidas cautelares concretas con diversos fundamentos y finalidades. Y va a ser precisamente esta diversidad de fundamentos legales, lo que va a hacer difícil establecer un concepto general de las medidas cautelares en los procedimientos tributarios. Así, atendiendo a su fundamento y finalidad, tendremos, por un lado, aquellas medidas cautelares que garantizan la eficacia de la Administración (art. 103.1 CE), y las basadas en la potestad de autotutela de la Administración, la cual queda reflejada las medidas del art. 81 LGT para asegurar el cobro de la deuda tributaria y aquellas otras que garantizan la

descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho... Y el artículo 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

¹⁸ Artículo 106.1 CE: “Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”.

comprobación tributaria del art. 146 de la LGT. Y por otro lado, como ya diferenciamos en el apartado anterior, van a estar, las medidas que benefician al contribuyente, cuyo fundamento es el artículo 24 CE sobre la tutela judicial efectiva. “De acuerdo con la distinción previamente realizada, podemos afirmar que las medidas cautelares constituyen actos administrativos discrecionales que tienen por finalidad asegurar la resolución del procedimiento principal, adelantando provisionalmente sus efectos y evitando el daño que en otro caso pudiera causarse”.¹⁹

Para LUQUE MATEO, la medida cautelar tributaria “es el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal, destinada a tener vigencia *rebus sic stantibus* (posible modificación de las condiciones inicialmente asumidas por las partes) hasta la emanación de esta última y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia”.²⁰

3.3. CARACTERES

A) INSTRUMENTALIDAD

La doctrina es unánime al coincidir en el carácter instrumental de las medidas cautelares. La finalidad de las mismas, es asegurar la eficacia de la resolución que pone fin al procedimiento tributario. Pero estas medidas, no van a constituir un fin en sí mismas, son dependientes y accesorias de un procedimiento principal que va a terminar reconociendo un derecho o situación jurídica a favor del interesado tributario o de la Administración tributaria.²¹

CALAMANDREI dice que las medidas cautelares son “el instrumento del instrumento”, estableciendo, como ya nos hemos referido anteriormente, que sólo es posible hablar de medidas cautelares en tanto que las mismas están subordinadas al

¹⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 2.1: Concepto”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

²⁰ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, págs. 41-42.

²¹ ORTELLS RAMOS, M.: *Las Medidas Cautelares*, Madrid, La Ley, 2000, pág 41.

buen fin de un proceso o de un procedimiento principal al que sirven.²² Y, en la misma línea, CARNELUTTI afirmó que “cautelar se llama al proceso cuando, en vez de ser autónomo, sirve para garantizar (constituye una cautela para) el buen fin de otro proceso (definitivo)”.²³

El TS, en su Sentencia de 2 de noviembre de 1999, recalca su carácter instrumental y provisorio²⁴, y el Auto de 3 de septiembre de 1992, afirmó, en este sentido, que una de las características generales de las medidas cautelares la constituye la instrumentalidad, “de suerte que aparecen configuradas en función de un proceso pendiente al que se subordinan, encontrando su razón de ser en su dependencia respecto del objeto litigioso que en él se ventila y de la pretensión ejercitada”.²⁵

B) PROVISIONALIDAD²⁶

Esta característica implica que las medidas cautelares no tienen carácter definitivo. La provisionalidad se comprende mejor si va de la mano de la instrumentalidad anteriormente mencionada, ya que al ser dichas medidas accesorias o complementarias al procedimiento principal y procurar el buen resultado del mismo, es lógico que tengan una duración limitada en el tiempo, que en su caso, será hasta la finalización del proceso del que dependen.²⁷ Esta provisionalidad va a manifestarse, con carácter general, de dos formas diferentes según las distintas medidas con finalidad cautelar:²⁸

²² CALAMANDREI, P.: *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina 1945. traducción de Santiago Sentis Melendo, pág. 59.

²³ CARNELUTTI, F.: *Instituciones del proceso civil*, Volumen I..., op. cit., p. 86.

²⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1999 (RJ 1999\8858), F.D. segundo: “por ser lo cautelar instrumental y provisorio, y por ende conceptualmente opuesto a lo definitivo, no cabe recurso de casación contra las resoluciones que se dicten en tal materia”

²⁵ ATS de 3 de septiembre de 1992 (RJ 1992\6952), F.D. primero.

²⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 2.2.B): Características, Provisionalidad”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

²⁷ CHINCHILLA MARÍN, C: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, Editorial Cívitas, , 1991, pág. 34.

²⁸ GARCÍA NOVOA, Cesar, "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Civitas, 2004 pág. 398 y siguientes.

En primer lugar, diremos que provisionalidad se refiere al carácter temporal de la medida cautelar. Esto viene reflejado en el artículo 81.6 LGT (medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria), al decir “Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción [...]”, y también en el artículo 146.2 LGT: “Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores [...]”.

En segundo lugar, esta provisionalidad establece que la medida cautelar, no es un fin por sí misma, sino que como ya dijimos anteriormente, es un instrumento para asegurar la efectividad de la resolución administrativa dirigida al cobro o la comprobación del acto tributario.

Según todo esto, estamos de acuerdo con MARTÍNEZ MUÑOZ, en que si desaparecieran las circunstancias que provocaron la adopción de la medida cautelar, debe levantarse la misma, ya que habrá dejado de tener eficacia dicho instrumento.²⁹ En estas medidas cautelares (artículos 81 y 146 LGT), el carácter provisional va a ser incompatible con su conversión en definitivas, ya que esto sólo puede ocurrir en los embargos, al inicio de un procedimiento de apremio, o en un procedimiento judicial, cuando las medidas acordadas por la Administración, sean ratificadas por el Juez.

C) URGENCIA

Teniendo en cuenta el fundamento principal de estas medidas, que es prevenir el posible daño que provocaría una situación de peligro, no se puede esperar a que ese daño se produzca, ya que entonces la medida cautelar no valdría de nada. Por este motivo, deben adoptarse rápidamente, lo que justifica en determinados casos la supresión de algunos requisitos procedimentales. Este carácter urgente, justifica también que en algunos casos (en las solicitadas de parte) se exija una garantía para su adopción, de forma que el órgano administrativo competente, al ver que hay un peligro inminente y una apariencia

²⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 2.2.B): Características, Provisionalidad”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

de buen derecho del que se beneficia de la medida cautelar, la adopta, pero exigiendo dicha garantía para reparar el derecho, en el supuesto de que tal apariencia fuera errónea. Esto que se produce en los casos en que es el interesado tributario el que se beneficia de la medida cautelar adoptada, no ocurre, sin embargo, cuando estas medidas son adoptadas por la Administración para asegurar tanto la deuda tributaria como las pruebas de su existencia.³⁰

Esta característica de la urgencia en la adopción de las medidas cautelares, se configura como un elemento esencial de las mismas, así lo establecen, entre otras, la STS de 10 de septiembre de 2010³¹ y la STS de 15 de noviembre de 2007.³²

D) CARÁCTER POTESTATIVO

Las medidas cautelares de los artículos 81 y 146 LGT, van a ser actos potestativos y no obligatorios. Esto viene reflejado en la redacción de estos artículos, al indicar ambos que la Administración podrá cuando se cumplan los requisitos necesarios para ello, adoptar las medidas cautelares que correspondan a cada situación. Son actos a discreción de la Administración, que deben adoptarse dentro de la legalidad, y respetando el procedimiento establecido y los límites fijados por la ley.³³

Este carácter discrecional, ha sido reconocido de forma general por nuestros Tribunales³⁴, en la STS de 29 de abril de 1994³⁵ o los Autos de la Audiencia Provincial

³⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 2.2.C): Características, Urgencia”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

³¹ STS de 10 de septiembre de 2010 (RJ 2010\6621), F.D. tercero.

³² STS de 14 de noviembre de 2007 (RJ\2007\8548), F.D. séptimo: “Incumbe a la administración que adopte o ejecute la medida ponderar adecuadamente la existencia o no de riesgos inminentes y extraordinarios para la salud sin que el invocado principio de precaución despliegue aquí causa exoneradora de responsabilidad alguna ya que la esencia de la norma radica en la inminencia y extraordinariedad del riesgo para la salud. En consecuencia, no se acepta la pretensión interpretativa exoneradora de la responsabilidad general.”

³³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 2.2.D): Características, Carácter potestativo”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

³⁴ URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012.

³⁵ STS de 29 de abril de 1994 (RJ 1994\2945), F.D. tercero.

de Santa Cruz de Tenerife de 15 de septiembre de 2006³⁶ y del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Santander de 16 marzo de 2001.³⁷

4. PRESUPUESTOS Y LÍMITES

4.1. PRESUPUESTOS

Con carácter general, las medidas cautelares administrativas basadas en el principio de eficacia de la Administración, que son las que pueden ser adoptadas en el procedimiento de inspección tributaria, van a partir de dos presupuestos: el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, el *periculum in mora* o peligro de mora procesal.³⁸

A) *FUMUS BONI IURIS*³⁹

La adopción de una medida cautelar exige tener en cuenta este *fumus boni iuris*, es decir, la apariencia de buen derecho del sujeto al que la medida cautelar beneficie (que en nuestro trabajo va a ser la Administración tributaria). Así, tendrán que concurrir, por una parte, la aparente existencia de un derecho, y de otra, una probabilidad de que la resolución del procedimiento tributario sea favorable para la Administración tributaria, que es la que adopta la medida cautelar.⁴⁰

Ni en el artículo 81 LGT ni en el 146 LGT, va a aparecer expresamente recogido este presupuesto, que va a estar implícito en la legalidad de los actos administrativos y en la validez de las potestades administrativas establecidas en la LGT. Esto va a implicar una condición necesaria, y ésta es que la deuda tributaria esté liquidada, lo cual significa que

³⁶ Autos de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 15 de septiembre de 2006 (AC 2007\270), F.D. primero.

³⁷ Auto del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Santander de 16 marzo de 2001 del (JUR 2001\142614), Razonamiento jurídico tercero.

³⁸ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.168.

³⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 1.2.B): Presupuestos: Fumus boni iuris”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

⁴⁰ CHINCHILLA MARÍN, C.: *La Tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Madrid, S.L. Civitas Ediciones, 1991, pág. 46 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.140.

se va a necesitar un acto de la Administración tributaria que reconozca la deuda y determine su importe.

La necesidad de que la deuda tributaria estuviera liquidada o no, para poder adoptar así una medida cautelar, ha sido un tema muy discutido, y consecuencia de ello han sido las numerosas modificaciones que el artículo 81 LGT ha ido sufriendo a lo largo de los años, para poder luchar contra el fraude fiscal.⁴¹ La última reforma por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, va a permitir que la Administración tributaria adopte medidas cautelares sin esperar a la propuesta de resolución, pudiendo así actuar cuando el riesgo es mucho más evidente. Aunque esta última reforma, va a plantear algunos problemas derivados de la no concreción de la deuda tributaria y de la posible aplicación automática de las medidas cautelares al principio del procedimiento de inspección tributaria, sin llegar a valorar el requisito del *fumus boni iuris*.⁴² Como consecuencia de ello, algunos autores van a entender que este enfrentamiento entre los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, por un lado, y el de eficacia administrativa, por otro, debe al final inclinarse hacia los primeros y exigir siempre la existencia de una propuesta de liquidación.⁴³ Ahora bien, coincido totalmente con RAMOS MARTÍNEZ al decir que “el requisito de la apariencia de buen derecho puede salvarse en este caso si tenemos en cuenta que el tributo se ha devengado y la obligación tributaria ha nacido con la realización del hecho imponible. La realización del hecho imponible supone el nacimiento de la obligación tributaria, que posteriormente se liquida, y es ese acto de liquidación el que goza de la presunción de legalidad que permite a la Administración tributaria adoptar una medida cautelar. Así pues, volviendo en este punto a la tradicional

⁴¹ Ley 25/1995, permitió adoptar medidas cautelares en el supuesto de deudas tributarias liquidadas. Posteriormente, la modificación operada en la LGT por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, extendió la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar deudas tributarias no liquidadas con autorización judicial. Los problemas suscitados por la necesidad de autorización judicial en este supuesto justificaron una nueva modificación del precepto legal como consecuencia de la aprobación de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, que lejos de ampliar la potestad de adopción de medidas cautelares a los supuestos no liquidados, la limitó exclusivamente a los tributos susceptibles de retención o repercusión, en los que la cuantía de la deuda asegurada no ofrecía dudas. La siguiente modificación de la LGT en este punto se produce con la nueva Ley del año 2003, en la que de acuerdo con el principio de proporcionalidad que debe guiar esta actuación administrativa, se exige con carácter general la existencia de una propuesta de liquidación.

⁴² RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-38.

⁴³ URIOL EGIDO, C.: *Novedades introducidas por la Ley 7/2012...*, pág. 293

distinción entre el momento del nacimiento de la obligación tributaria y el de su exigibilidad, consideramos que desde el momento en el que nace la obligación tributaria, esto es desde que se realiza el supuesto de hecho previsto en la ley para configurar el tributo, existe una apariencia de buen derecho susceptible de protección, que se concretará más tarde con la liquidación tributaria.” Estaría así justificada la última modificación de 2012 del artículo 81 LGT, ya que si no se pudieran adoptar estas medidas cautelares al principio del procedimiento de inspección, éstas carecerían de la eficacia preventiva que se les supone.

Para el Tribunal Supremo, la apariencia de buen derecho supone “que sea verosímil el derecho invocado por quien las solicita”⁴⁴ y exige “la existencia de datos, argumentos y justificaciones documentales, o por otros medios, que permitan fundar un juicio provisional e indiciario favorable al fundamento de la pretensión”⁴⁵. O que se trate de la “justificación suficiente que revele, siquiera de modo indiciario, que lo más probable es que el derecho que trata de ejercitar en el litigio principal vaya a merecer un juicio favorable. No se trata de prejuzgar, pero sí de constatar que la pretensión de la parte solicitante tiene el grado de solidez necesario para justificar la concesión de la tutela cautelar”⁴⁶

B) PERICULUM IN MORA

En el caso de las medidas cautelares sobre las que versa nuestro trabajo, que son aquellas que como venimos repitiendo, van a asegurar el cobro de la deuda tributaria y asegurar los medios de prueba en la actividad inspectora, nos vamos a encontrar con un problema de infructuosidad, tratando así estas medidas cautelares de evitar que cuando se vaya a dictar la resolución principal del procedimiento, sea imposible o muy difícil llevarla a efecto. Ya que, el período de tiempo que dura la tramitación y resolución del procedimiento, puede ser utilizado por el sujeto de mala fe para intentar toda clase de

⁴⁴ ATS de 14 de abril de 2011 (JUR 2011\164941), R.J. primero.

⁴⁵ ATS de 16 de mayo de 2008 (RJ 2008\4236), F.D. cuarto.

⁴⁶ AAP Madrid de 15 de enero de 2007 (AC 2007\195), F.D. tercero.

maniobras fraudulentas, que dificulten su posterior ejecución⁴⁷ “Ya sea intentando la destrucción, deterioro o enajenación de las cosas reclamadas, o, en general, utilizando cuantos medios estén a su alcance para colocarse voluntariamente en situación de insolvencia”⁴⁸.

Este presupuesto va a aparecer de diferentes formas en la normativa administrativa y en la tributaria. El artículo 72.1 de la LRJ-PAC 30/1992, de 26 de noviembre actualmente derogada (y sustituida por la 39/2015 de 1 de octubre), ya se refería a este presupuesto pero de manera muy imprecisa al establecer que “el órgano administrativo, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, *si existiesen elementos de juicio suficiente para ello*”. El artículo 146 LGT, tampoco es muy explícito al respecto y se refiere a la adopción de dichas medidas sólo para evitar la desaparición de pruebas determinantes. Va a ser el artículo 81 LGT el que lo regule más expresamente, exigiendo *indicios racionales* de la dificultad de cobro de la deuda tributaria, si no se adoptaran las medidas cautelares.⁴⁹ Estos indicios racionales de verse frustrado el cobro de la deuda, son un concepto jurídico indeterminado, la Administración tendrá que ir estableciéndolos caso por caso, necesitando una adecuada motivación para la adopción de la medida cautelar que corresponda.⁵⁰ Dichos indicios "deben ser el resultado de un conjunto de hechos y comportamientos que permitan un juicio global sobre un conjunto de elementos con la mayor posibilidad de acierto".⁵¹

Dentro de estos actos realizados por los obligados tributarios para frustrar el cobro de la deuda tributaria pendiente, se pueden citar la ocultación de bienes, entre las que estarían actuaciones como el reintegro de imposiciones en entidades de crédito o el traslado de bienes inmuebles. También, el gravamen de bienes, como, hipotecas, usufructos,

⁴⁷ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.116.

⁴⁸ FERNANDEZ M.A.: *Las medidas cautelares*”, en la obra *Derecho Procesal Civil*, vol. III p. 336.

⁴⁹ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.116.

⁵⁰ CARRERAS MANERO, O.: "La adopción de la medida cautelar de embargo preventivo de créditos frente al responsable por transmisión de una actividad económica. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2013", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2014, pág. Quincena Fiscal 176.

⁵¹ CALVO ORTEGA, R.: *Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre...*, Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pág. 141.

servidumbres, censos o prendas. Y por último, en alusión a los actos tendentes a disponer de los bienes, podríamos destacar: el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales en favor del otro cónyuge, cesión de bienes o actividades económicas a otras entidades, enajenación o cesión de parte del activo o patrimonio, y demás operaciones de vaciamiento patrimonial.⁵²

La jurisprudencia se ha referido a estos *indicios racionales*, dotándolos de ciertos requisitos⁵³: deben ser plurales, no bastando un acto único y aislado; estar acreditados; ser periféricos o concomitantes, lo que implica proximidad con la cosa que se quiere probar; y por último, debe haber un enlace preciso entre los mismos y el hecho.⁵⁴

En conclusión y estando de acuerdo con lo que se desprende del artículo 81 LGT y con lo establecido por MARTÍNEZ MUÑOZ, el *periculum in mora* va a constituir un presupuesto objetivo esencial para poder adoptar una medida cautelar en el ámbito del procedimiento de inspección tributaria, y en ningún caso debe suprimirse.⁵⁵

4.2. LÍMITES

Las medidas cautelares de los artículos 81 y 146 LGT, van a ser verdaderos privilegios de la Administración en cuanto a la ejecutividad de sus actos, lo que implica que la actuación de la misma vaya más allá de su competencia o potestad ejercida.⁵⁶ La Administración, en el cumplimiento de sus tareas, no necesita ningún Juez para llevarlas a cabo, y por esta razón es en esta materia donde va a tener muchísima importancia determinar e interpretar los límites jurídicos que recaen sobre la actuación administrativa. No basta para poder adoptar estas medidas cautelares la simple

⁵² LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.117.

⁵³ Entre otras sentencias del TS: 91/1997, de 1 de febrero; 440/1997, de 4 de abril; 790/1997, de 3 de junio; 830/1997, de 5 de junio; 1177/1997, de 10 de noviembre; 69/1998, de 27 de enero.

⁵⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 1.2.A): Presupuestos: Periculum in mora”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline, 2015.

⁵⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch, 2015, pág. 7.

⁵⁶ VELASCO CABALLERO, F.: *Administraciones Públicas y Derecho a la tutela judicial efectiva*, Barcelona, Bosch, 2003, p. 61.

existencia de un procedimiento administrativo, sino que es necesario que el derecho a tutelar aparezca como probable y que la medida sea idónea y necesaria, no existiendo otra que siendo igualmente eficaz para proteger el interés general, resulte menos gravosa para el contribuyente.⁵⁷ Todo esto se va a concretar en dos límites fundamentales que pesan sobre estas medidas cautelares: deben ser proporcionadas, y no deben en ningún caso producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Límites que emanan de la redacción de los artículos 81.3 y 146.2 LGT.⁵⁸ También el artículo 72.3 LRJ-PAC 30/1992, de 26 de noviembre (actualmente derogada y sustituida por la 39/2015, de 1 de octubre) añadió en su momento a los límites anteriores, el del respeto a los derechos amparados por las leyes.

Estos límites, van a constituir una garantía del contribuyente frente a una actuación de la Administración en la que adopte medidas cautelares que puedan afectar de manera fehaciente a la esfera jurídica del obligado tributario. Permittedole exigir responsabilidad a la Administración en caso de medidas cautelares sin fundamento o excediendo los límites legalmente establecidos.⁵⁹ Así en casos de anulación de medidas cautelares por resultar desproporcionadas por comportar un carácter punitivo o incumplir los requisitos objetivos, la Administración debe responder de su actuación, en base al principio de responsabilidad patrimonial de la Administraciones Públicas, establecido en el artículo 106.2 CE.⁶⁰

⁵⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-38.

⁵⁸ Artículo 81.3 LGT: “Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.”. Y artículo 146.2 LGT: “Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

⁵⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 1.4: Límites”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

⁶⁰ Artículo 106.2 CE: “Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

A) EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2002 afirmó que “el principio de proporcionalidad expresa, en general, la necesidad de una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo. Dicho principio es esencial en el Estado social de Derecho (artículo 1.1 CE), con un relieve constitucional que se manifiesta especialmente en el ámbito de las intervenciones públicas en la esfera de los particulares. En el Derecho administrativo, en que se concreta el Derecho constitucional, la proporcionalidad se manifiesta asimismo en distintos ámbitos, permitiendo una interpretación equilibrada del concepto de interés público”.⁶¹

El principio de proporcionalidad nació precisamente como forma de control de las potestades discrecionales de la Administración y de ahí dio el salto al resto de sectores públicos.⁶²

El Tribunal Constitucional, también se ha pronunciado sobre este principio, con especial referencia al ámbito tributario. Así lo hace en las SSTC 110/1984 y 50/1995,⁶³ en las que establece que el cumplimiento de dicho principio es inexcusable en la actuación de la Administración durante la tramitación de un procedimiento inspector.

Con respecto al contenido concreto del principio de proporcionalidad, éste lo van a conformar un conjunto de tres sub-principios o juicios: principio o juicio de idoneidad, el principio o juicio de necesidad, y el principio o juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

Respecto al principio de idoneidad, toda intervención de un derecho por parte de los poderes públicos, requiere dos cosas: primero, que tenga una finalidad constitucionalmente legítima, y segunda, que la medida sea apropiada para ello. Dicho

⁶¹ STS de 15 de enero 2002 (RJ 2002\609), F.D. sexto

⁶² AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal*, Madrid, Edersa, 1999, pág. 37.

⁶³ STC 110/194, de 26 de noviembre, F.J. 4 y STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J. 7.

principio obliga a la Administración a utilizar el medio adecuado para lograr el efectivo cumplimiento del deber constitucional de contribuir solidariamente con el sostenimiento del gasto público, siendo la primera actuación por parte de la Administración después de comprobar los requisitos del *fumus boni iuris* y *periculum in mora*.

De acuerdo con el principio de necesidad, como ya nos hemos referido anteriormente, se deberá optar por aquella medida que lesione en menor intensidad al obligado tributario.

Y en lo que se refiere al principio de proporcionalidad en sentido estricto, debe tratarse de una limitación ponderada y equilibrada, debe “procederse a una valoración confrontada de los intereses particulares y colectivos contrapuestos, lo que exige tomar en consideración todas las circunstancias relevantes del caso concreto”.⁶⁴ Derivándose más beneficios para el interés general, que perjuicios para el interesado. En conclusión en la mayoría de ocasiones, los pronunciamientos administrativos (y judiciales),⁶⁵ van a verificar esta proporcionalidad, trasladando al obligado tributario la carga de probar la falta de dicha proporcionalidad y observando con antelación, tan sólo, si hay correspondencia entre la cuantía de la deuda tributaria y la medida cautelar adoptada.⁶⁶

En nuestro caso, que son las medidas cautelares de aseguramiento que pueden ser adoptadas en un procedimiento administrativo de inspección tributaria, observaremos este principio de proporcionalidad desde una perspectiva doble: cualitativa y cuantitativa. De la vertiente cualitativa, ya nos hemos referido a ella al determinar en el párrafo anterior los tres sub-principios o juicios, recordaremos que no basta que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito, sino que además las consecuencias deben ser adecuadas y proporcionadas a esa finalidad. Con respecto a la vertiente cuantitativa, a nuestro parecer, el artículo 81.3 LGT se refiere claramente a él cuando dice que “las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía

⁶⁴ MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, McGraw Hill, Madrid, 1996, p. 132

⁶⁵ STSJ de Madrid de 20 de mayo de 2010 (JUR\2010\238569), F.D. cuarto.

⁶⁶ URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012, págs. 328-336.

estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda”. Es a partir de la inclusión del artículo 81.5 LGT⁶⁷ tras la reforma de la misma por la Ley 7/2012 de 29 de octubre, cuando este aspecto cuantitativo al valorar el principio de proporcionalidad cobra mayor importancia, desligando la adopción de medidas cautelares de la fase de liquidación, pudiendo adoptarlas en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, aunque también es innegable la pugna entre proporción y desproporción, al otorgar este precepto la virtud a la Administración tributaria de ampliar la adopción de medidas cautelares a los demás procedimientos de aplicación de tributos.⁶⁸

Como último requisito, hablaremos sobre la exigencia de la *motivación* de estos actos administrativos, constituyendo un derecho subjetivo del obligado tributario, cuyo fin es someter al Derecho la actuación administrativa, excluyendo de esta manera la arbitrariedad en la adopción de medidas cautelares en estos procedimientos, garantizando, en su caso, un control judicial pleno a través de la jurisdicción contenciosa-administrativa. Convirtiéndose este requisito en un elemento esencial, típico e inexcusable cuando se trata de adoptar por la Administración tributaria medidas cautelares para asegurar la eficacia de sus actos.⁶⁹

B) LA EXISTENCIA DE PERJUICIOS DE DIFÍCIL O IMPOSIBLE REPARACIÓN

Como ya hemos mencionado, este límite está recogido en los artículos 81.3 y 146.2 de la LGT. Su función va a ser idéntica al anterior límite, va a garantizar los derechos del obligado tributario ante las actuaciones de la Administración tributaria al adoptar medidas cautelares durante el procedimiento de inspección tributaria. Permitiendo la impugnación de las medidas cautelares, cuando se sobrepase, y la obtención en su caso de la correspondiente indemnización por los daños sufridos. Siendo en la práctica, el motivo principal por el que los interesados cuestionan la legalidad de las medidas

⁶⁷ Artículo 81.5 LGT: “Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria...”.

⁶⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-

⁶⁹ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.204.

cautelares adoptadas por la Administración. Así pues, la Administración deberá intentar un difícil equilibrio entre: poder adelantar el mayor número posible de actuaciones, para asegurar la eficacia de la resolución principal, y que las medidas adoptadas para conseguirlo no provoquen ningún perjuicio de difícil o imposible reparación.⁷⁰

Pero la expresión “perjuicios de difícil o imposible reparación” es un concepto jurídico indeterminado, que viene de la suspensión de actos en vía administrativa. Esta indeterminación del concepto va a suponer que el obligado tributario tendrá que soportar la carga de la prueba de la existencia de ese daño grave e irreparable, derivado de la adopción de la medida cautelar, sin que éste pueda ampararse en un riesgo poco probable o eventual.

El problema en las medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria del artículo 81 LGT es que la Administración va poder adoptar dichas medidas cautelares desde el momento que pueda acreditar la concurrencia de los presupuestos necesarios y el cumplimiento de los límites señalados en la Ley,⁷¹ sin que las normas tributarias establezcan un trámite de audiencia previa del interesado. Lo que en la práctica va a suponer que no se va a demostrar que se ha traspasado dicho límite hasta el momento de la impugnación por parte del contribuyente de la medida cautelar. En mi opinión, y coincidiendo con la de MARTÍNEZ MUÑOZ, debería haber un trámite de audiencia posterior a la adopción provisional de la medida cautelar, tal y como sí está establecido en las medidas cautelares para asegurar los medios de prueba del procedimiento inspector,⁷² permitiendo de esta manera al contribuyente probar la existencia de dichos

⁷⁰ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág.188.

⁷¹ Artículo 82.5 LGT: “Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.

⁷² Artículo 181 RRG: “En el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado.”

daños irreparables, y que se puedan sustituir esas medidas por otras menos gravosas pero igualmente eficaces.⁷³

De esta manera, la valoración de estos perjuicios como límite a la hora de adoptar las medidas del artículo 81 LGT, deberá hacerse caso por caso, teniendo en cuenta las especiales circunstancias de cada uno, y sobre todo en aquellos supuestos en los que pelagra la continuación de la actividad económica del obligado tributario.⁷⁴ Así lo reconoce la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2012, al decir “el perjuicio que a la postre se podría irrogar con el embargo preventivo adoptado es puramente de carácter patrimonial, por lo que al tener un contenido eminentemente económico, como regla general, no son perjuicios de imposible reparación. Ciertamente es, no obstante, que caben excepciones a esta regla general en supuestos en los que el recurrente haya acreditado suficientemente que el pago, atendida su cuantía, así como las circunstancias personales del condenado, o sus efectos indirectos para terceros, es susceptible de entrañar perjuicios irreparables.”

5. CLASES DE MEDIDAS CAUTELARES

5.1. LAS MEDIDAS CAUTELARES DEL ARTÍCULO 81 LGT

Estas medidas vienen recogidas específicamente en el artículo 81.4 de la LGT⁷⁵. Este artículo hace alusión a cuatro medidas cautelares en concreto, pero esto no va a implicar que no pueda la Administración adoptar otras diferentes, ya que dicho artículo en su punto final, establece que se podrán adoptar “cualquier otra legalmente prevista”.

⁷³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 1.4: Límites”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

⁷⁴ MARTINEZ MUÑOZ, Y.: *ídem* cita 72.

⁷⁵ Artículo 84.1 LGT.

A) LA RETENCIÓN DEL PAGO DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS O DE OTROS PAGOS QUE DEBA REALIZAR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (artículo 81.4 a) LGT)⁷⁶

Como establece el artículo 81.4 a) LGT, dicha medida va a consistir en “la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria.”

Esta retención se va a diferenciar de la retención establecida en el artículo 80 LGT, en que la del artículo 81.4 a) lo que se va a retener es siempre dinero, al referirse la LGT a devoluciones tributarias y otros pagos que deba hacer la Administración, mientras que en el 80 LGT lo que se retiene son “mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal” y nunca dinero. CORCUERA TORRES afirma, en este sentido, que “más que retención física del bien, lo que existe es una suspensión temporal de la actividad pública tendente a la devolución de un tributo o a la realización por la Hacienda Pública de un pago debido.”⁷⁷

Tanto la jurisprudencia como las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas, van a situar a esta medida cautelar junto con la del embargo preventivo de bienes, como las más utilizadas por la Administración para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Cuando la LGT en este artículo se refiere a la retención de “devoluciones tributarias” no se refiere a ninguna en particular, así que habrá que entender que se refiere a todas ellas. De esta manera vamos a diferenciar los siguientes supuestos de devoluciones tributarias⁷⁸: devolución de ingresos indebidos; devoluciones tributarias que proceden de la revisión del acto administrativo por los procedimientos adecuados; devoluciones tributarias que proceden de la solicitud de rectificación de una autoliquidación

⁷⁶ URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012, págs. 197-204.

⁷⁷ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998, pág. 146.

⁷⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Madrid, Tecnos, 2010, pp. 586 y 587.

presentada por el obligado tributario; y devoluciones tributarias que proceden o pudieran proceder de la declaración de inconstitucionalidad de una norma o de la vulneración del ordenamiento comunitario.

Siguiendo la redacción del artículo 81.4 a), cuando menciona la retención de “otros pagos que deba realizar la Administración”, LUQUE MATEO, entiende que los supuestos que entran dentro de esta categoría son: devoluciones que la Administración Tributaria deba realizar por la recaudación en vía ejecutiva de otros recursos de naturaleza pública, cuando éste ha sido anulado en vía administrativa o judicial. También entrarían en este supuesto las indemnizaciones a cargo de la Administración tributaria frente a los contribuyentes; o la retención del sobrante de la subasta de un inmueble urbano embargado por la Administración local cuando existan indicios racionales de que el cobro de la correspondiente liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana se viera frustrado o gravemente dificultado.⁷⁹

El art. 81.4 letra a) de la LGT *in fine*, dice que “la retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución”. Lo cual va a implicar, que la retención por parte de la Administración no va a eximirla de la notificación individualizada y previa del acto, si es que se practicare con anterioridad al acuerdo por el que se reconoce el derecho a la devolución. De la misma forma que si la medida cautelar se adopta después de la notificación del acuerdo de devolución, la notificación se efectúe posteriormente.⁸⁰

⁷⁹ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág. 56.

⁸⁰ GARCÍA PALACIOS, J.: *El nuevo régimen de las medidas cautelares*, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 683.

B) EL EMBARGO PREVENTIVO DE BIENES Y DERECHOS (artículo 81.4 b) LGT)⁸¹

Esta medida cautelar, se va a aplicar en todos aquellos casos en los que no existan devoluciones tributarias u otros pagos pendientes de devolver. Aun siendo una medida muy utilizada, esto no la va a eximir de problemas a la hora de adoptarla, ya sea por la falta de regulación administrativa específica, o por el respeto al principio de proporcionalidad que debe regir en la tutela cautelar administrativa. Así, el Tribunal Supremo ha establecido que "el embargo, tenga su origen en una deuda de naturaleza civil o lo tenga en una deuda de naturaleza tributaria, no es sino una facultad que se concede a los acreedores para sustraer determinados bienes de la libre disposición del deudor".⁸² Pero aunque esta definición se va a aplicar, como establece el T.S. tanto al embargo ejecutivo civil, como al embargo preventivo administrativo, no hay que confundirlos. Ya que el embargo preventivo de esta medida cautelar, tiene como única finalidad proteger el cobro de la deuda tributaria, no dirigiéndose inmediatamente contra los bienes y derechos trabados del interesado.⁸³

En cuanto a la regulación del embargo preventivo, al no estar establecidas en el artículo 81 LGT, vamos a tener que guiarnos por las normas del embargo en el procedimiento de apremio, con las especificaciones correspondientes al régimen jurídico de esta medida cautelar.

Así, los bienes que pueden ser objeto del embargo preventivo, van a ser aquellos que sean propiedad del deudor, de contenido patrimonial, alienables y embargables⁸⁴. Como consecuencia directa de esto, el obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración tributaria, cuando sea requerido para ello, de una relación de bienes y

⁸¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "Clases de medidas cautelares, epígrafe 1.1 B) b)": *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

⁸² STS de 17 de octubre de 1994, F.J. 3

⁸³ DE MIGUEL ARIAS, S.: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Navarra, Editorial. Aranzadi, 2011, pág. 61.

⁸⁴ El artículo 169.5 LGT establece que: "no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación"

derechos que formen parte de su patrimonio. Cumplido este deber, la Administración podrá cambiar el orden legal del embargo, de acuerdo con el orden dado por el contribuyente, siempre y cuando los bienes señalados sean suficientes para garantizar el cobro de la deuda tributaria. Y sólo cuando la Administración y el interesado no lleguen a un acuerdo, se seguirá el orden legal del embargo del artículo 169.2 LGT de acuerdo con el principio de subsidiaridad.⁸⁵

Cuando se trata de trabar un embargo preventivo, como es el caso de esta medida cautelar, éste, debido a su urgencia, va a ser notificado al obligado tributario con posterioridad a su realización, indicándole los motivos del mismo, en un documento parecido a la diligencia de embargo del procedimiento de apremio.

La parte final del artículo 81.4 b), establece como medida de publicidad, la anotación preventiva del embargo cautelar en el registro correspondiente, siempre que se trate de bienes inscribibles en un registro público. Lo cual va a servir de refuerzo de la medida cautelar.

Por último, nos referiremos al artículo 81.7 LGT⁸⁶ como supuesto especial de embargo preventivo. Éste se va a referir exclusivamente a bienes muebles no inscribible, ya se trate de dinero de dinero y mercancías o ingresos de espectáculos públicos, como establece este precepto. De forma a que el embargo sólo podrá dirigirse a esos bienes y

⁸⁵ Artículo 169.2 LGT: “Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden: 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.

⁸⁶ Artículo 81.7 LGT: "Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria."

derechos y no podrá anotarse preventivamente, asimilándose al derecho de retención de la Administración tributaria del artículo 80 LGT.⁸⁷

C) LA PROHIBICIÓN DE ENAJENAR, GRAVAR O DISPONER DE BIENES O DERECHOS (artículo. 81.4 c) LGT)

Esta medida cautelar, que se incorporó con la redacción de la actual LGT, va a consistir en un mecanismo previo al embargo preventivo, sin tener efectos tan drásticos sobre los bienes del obligado tributario, siendo por tanto una medida más afín al obligado respeto al principio de proporcionalidad que debe regir en la adopción de toda medida cautelar. La eficacia esta medida en relación a terceros, va a depender de que se incorpore a los registros públicos oportunos.⁸⁸

Estas prohibiciones a las que se refiere este precepto 81.4 c) LGT, se van a definir como “privaciones o restricciones del poder de disposición propio de los derechos subjetivos que impiden que puedan ser enajenados o gravados en tanto subsistan las privaciones impuestas, considerándose que para su aplicación han de venir amparadas en una ley sustantiva (al afectar al derecho de propiedad que, según el art. 33 de la Constitución, sólo puede limitarse con normas de rango legal), no bastando la Ley Hipotecaria que sólo regula los efectos registrales de las previstas legalmente.”⁸⁹

Con respecto a la eficacia de tales medidas cautelares frente a terceros, entendemos que dicha prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos, debería inscribirse, para conseguir dicho efecto, aunque nada diga al respecto la LGT.⁹⁰ Ya que de esta manera van a quedar anotadas y registradas estas limitaciones, constituyendo

⁸⁷ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda*, Editorial. Marcial Pons-IEF, 1998.

⁸⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-38.

⁸⁹ GARCÍA PALACIOS, J.: El nuevo régimen de las medidas cautelares, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 685.

⁹⁰ En este mismo sentido, URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012, pág. 210.

una garantía más palpable y proporcionando mayor seguridad a la hora de cobrar las deudas tributarias.

“La eficacia de esta medida queda reducida a aquellos supuestos en los que es posible la inscripción registral de la prohibición, ya que, en el resto de los casos, sería relativamente sencillo por parte del obligado tributario eludir la prohibición de enajenar, de gravar o disponer de parte de sus bienes o derechos, al incumbir la carga de prueba, en todo caso, a la Administración.”⁹¹

D) LA RETENCIÓN DE UN PORCENTAJE DE LOS PAGOS QUE LAS EMPRESAS DEBAN REALIZAR A LOS CONTRATISTAS O SUBCONTRATISTAS (artículo 81.4 D) LGT)⁹²

Este precepto, también fue introducido por la LGT de 2003, y va a consistir en “la posibilidad de retener un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal, realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.”⁹³

Va a tratarse de una medida cautelar que va a responder al perfil de medidas anti fraude fiscal. El Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005⁹⁴ va a ser el que controle por primera vez a los subcontratistas con la intención de evitar dicho fraude fiscal. En este sentido la Agencia Española de Administración Tributaria, va a establecer, que este tipo de operaciones entre contratistas y subcontratistas, “van a ser susceptibles de ser utilizadas con fines defraudatorios mediante la localización de rentas y obligaciones

⁹¹ URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012, pág. 211.

⁹² RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-38.

⁹³ Artículo 81.4 d) LGT.

⁹⁴ Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005, pág.153. Posteriormente, actualizado por el Plan de Prevención del Fraude Fiscal (19 de noviembre de 2008).

tributarias en personas o entidades de escasa o nula solvencia patrimonial. En ocasiones, es el subcontratista el que de forma autónoma incumple sus obligaciones fiscales, logrando con ello reducir sus costes y ser más competitivo en el mercado. En otros casos, se produce una actuación concertada entre el pagador y el subcontratista, con desviación de obligaciones y rentas a éste último, que resulta ser insolvente. También se produce en algunos casos la emisión por el subcontratista de facturas falsas o de favor que reducen la factura fiscal del pagador”.

De esta manera, la retención por parte del empresario que contrata o subcontrata de parte de la cantidad que debe abonar al deudor tributario, va a ser una especie de embargo preventivo de créditos, en el que aunque no se va a obligar a entregar la cantidad retenida a la Administración, sí va a poder ejecutarse, en su caso, mediante el procedimiento de apremio.⁹⁵ El empresario contratista no podrá entregar las cantidades retenidas al contratista, incurriendo si lo hace en la responsabilidad solidaria que establece el artículo 42.2 c) LGT.⁹⁶

5.2. LAS MEDIDAS CAUTELARES DEL ARTÍCULO 146 LGT

Este artículo 146 LGT,⁹⁷ como ya nos hemos referido anteriormente, está incluido expresamente en la Ley dentro del Procedimiento de Inspección tributaria. En su primer punto, primer inciso, establece que “se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.” Estas medidas van a estar dirigidas fundamentalmente a conservar o adquirir, en su caso, aquellas pruebas que pudieran permitir a los órganos de inspección presentar una futura liquidación o evitar tener que

⁹⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Clases de medidas cautelares, epígrafe 1.1 B) d)”: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015

⁹⁶ Artículo 42.2 c): “también serán responsables solidarios... las personas o entidades que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.”

⁹⁷ Artículo 146 LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

recurrir al método de estimación indirecta de la base imponible, por falta de datos para establecer la cuantía de la deuda tributaria.⁹⁸

El artículo 146.1 en su segundo inciso hace referencia al tipo de medidas cautelares adoptar: “Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate”. Dichas medidas cautelares van a estar específicamente desarrolladas en el artículo 181 del RGGI.⁹⁹ De la lectura de estos dos artículos creemos que se deduce con claridad, que no se trata de un numerus clausus (lista cerrada) de medidas a realizar, pudiendo los órganos de inspección acordar otras. Esto lo pensamos, porque el artículo 146 LGT, dice literalmente que dichas medidas podrán consistir “en su caso”. Y en el mismo sentido el artículo 181 RGGI establece que “se podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias”. Siendo el órgano de inspección de turno, el que elija la medida a adoptar, teniendo en cuenta siempre, el interés público y el respeto de las garantías de los ciudadanos, y basándose en la *funcionalidad* y *homogeneidad* de las mismas.¹⁰⁰

Creemos y estamos totalmente de acuerdo con URIOL EGIDO, con que el legislador, aunque sólo haya incluido dentro del procedimiento de inspección estas medidas, (artículo 146 LGT, desarrolladas por el artículo 181 RGGI, que son medidas de aseguramiento de las pruebas), también se van a poder adoptar en dicho procedimiento inspector (ya nos referimos a esto al principio del trabajo), si el órgano correspondiente lo creyera necesario al observar indicios de cobro frustrado o gravemente dificultado,

⁹⁸ LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009, pág. 52.

⁹⁹ Artículo 181 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio,

¹⁰⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II, pp. 17-38.

las medidas que hemos descrito anteriormente del artículo 81 LGT, referidas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria.¹⁰¹

Seguidamente, pasaremos a enumerar estas medidas cautelares del artículo 146 LGT:

a) “El precinto de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de los citados bienes, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección” (art. 181.2 primer inciso RGGI).

La apertura de precintos se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada (artículo 181.6 RGGI *in fine*).

b) “El depósito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración” (artículo 181.2 segundo inciso RGGI).

c) “La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación” (artículo 181.2 tercer inciso RGGI).

“Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados” (artículo 181.2 cuarto inciso RGGI).

Lo más nuevo en cuanto a estas medidas cautelares, es que el órgano inspector va a poder adoptar medidas en relación a los equipos informáticos de los obligados tributarios. Con el apoyo de la Unidades de Auditoría Informática dentro del ámbito de las Dependencias Regionales de Inspección, a la hora de verificar y analizar los programas y archivos en soportes magnéticos; copiar los archivos existentes en el disco

¹⁰¹ URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012, pág. 248.

duro del ordenador; e incautar los ordenadores necesarios durante el procedimiento de inspección tributaria.¹⁰²

6. PROCEDIMIENTO DE ADOPCIÓN¹⁰³

En relación con las medidas cautelares del artículo 81 LGT, este precepto no va a establecer un procedimiento concreto para la adopción de las mismas, sólo se va a limitar a señalar algunos aspectos y requisitos procedimentales.

Así, partiendo de la lectura de este artículo, podemos discernir estos requisitos: en cuanto al órgano competente para la adopción de estas medidas cautelares, va a ser la Administración competente para la recaudación de la deuda tributaria, que normalmente actuará de oficio. Y más concretamente, habrá que fijarse en la normativa de organización de la Agencia Tributaria para saber el órgano en cuestión que va a adoptar dichas medidas cautelares.

En segundo lugar, como ya hemos hecho alusión anteriormente, para adoptar las medidas cautelares, va a ser necesario un *acto administrativo* que especifique la medida acordada. Dicho acto, debe ser notificado al interesado y motivado (artículo 81.1 LGT segundo inciso), es decir que debe expresar esos indicios racionales de que peligrará el cobro de la deuda tributaria. Esta motivación va a ser un elemento fundamental en la adopción de estas medidas cautelares, debido a que este precepto no regula un trámite de audiencia del obligado tributario para la adopción de la medida o medidas en concreto.

¹⁰² Resolución, de 26 de noviembre de 2008, de la Presidencia de la AEAT (RCL 2008, 2185), que modifica la de 24 de marzo de 1992, ha atribuido a la oficina nacional de investigación del Fraude las funciones encomendadas a la Unidad Central de auditoría informática, dependiente del director del departamento de inspección Financiera y tributaria, “atendiendo a la creciente relación entre las manifestaciones más complejas del fraude fiscal y la utilización de medios informáticos”. Luque Mateo, M. A.: *Las medidas cautelares tributarias*. Barcelona, Atelier, 2009, pág. 52.

¹⁰³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “Capítulo I: Clases de medidas cautelares, epígrafe 1.1 c): Procedimiento y límites” y Capítulo II: Delimitación conceptual y régimen jurídico de las medidas cautelares, epígrafe 1.3 a): *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

En tercer lugar, y en referencia al momento oportuno para adoptar estas medidas, el artículo 81.5 LGT dice “que podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.”

En cuarto lugar, estas medidas cautelares (las del artículo 81 LGT) cesarán en el plazo de 6 meses desde su adopción, salvo algunas excepciones.¹⁰⁴

A diferencia de lo que ocurre con las medidas cautelares del artículo 81 LGT, las medidas del artículo 146 LGT, no van a tener una limitación temporal concreta, sino que van a estar limitadas temporalmente por su finalidad, que es “impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición”.

El procedimiento para la adopción de las medidas cautelares del artículo 146, no va a venir establecido en el mismo. Este precepto, se limita decir que “las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”. Este procedimiento de adopción, si va a ponerse de manifiesto en el artículo 181 RREGI, que es el que desarrolla estas medidas, el cual establece que el órgano competente para adoptarlas va a ser el funcionario que realiza las actuaciones del procedimiento inspector, aunque esta actuación debe ser ratificada por el Inspector Jefe en el plazo de 15 días desde su adopción, teniendo que levantarse las mismas en caso contrario.

¹⁰⁴ Artículo 81.6 LGT: a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar. b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción. c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses. e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

La regulación legal y reglamentaria de este precepto no establece el momento oportuno para su adopción, pudiendo hacerse desde el inicio del procedimiento inspector. Aunque esto no debe significar que se vayan a adoptar de forma automática nada más iniciarse el mismo, debiendo la Administración tener indicios suficientes de la pérdida de pruebas determinantes de la existencia de la deuda tributaria, para poder adoptarlas.¹⁰⁵

Este artículo 181 RGGI, en cuanto a la notificación, trámite de audiencia posterior a la adopción, y alegaciones por parte del que va a soportar las medidas cautelares (el obligado tributario), va a establecer que “deberá documentarse mediante diligencia en la que junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones en los términos del apartado siguiente. Dicha diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario”.¹⁰⁶

Después, este artículo 181 RGGI en su punto quinto primer inciso, se va a referir concretamente al plazo que va a tener el obligado tributario para formular alegaciones, así va a establecer que “en el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado”. Dicho acuerdo, según el segundo inciso de este precepto, no va a poder ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de poder recurrir posteriormente la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

Por último y volviendo a la duración de estas medidas cautelares del artículo 146 LGT, al no establecer este precepto un plazo determinado, como si hace el artículo 81 LGT,

¹⁰⁵ GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “Medidas cautelares en el procedimiento de inspección tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Navarra, 2009, pág. 610.

¹⁰⁶ Artículo 181.4 RGGI.

creemos que las medidas cautelares debidamente adoptadas en un procedimiento de inspección, deberán subsistir mientras dure dicho procedimiento, siempre que siga existiendo el riesgo de destrucción o desaparición de las pruebas de la existencia de las obligaciones tributarias.¹⁰⁷

Después de haber visto estos artículos por separado, como notas comunes y a la vez diferenciadoras en el procedimiento de adopción de las medidas cautelares de los artículos 81 y 146 LGT vamos a analizar más detalladamente algunos puntos:

a) Iniciación del procedimiento

Estas medidas, como ya hemos comentado, van a poder ser adoptadas en beneficio de la Administración cuando se cumplan los presupuestos y requisitos necesarios. En ambos casos se va a tratar de una facultad ejercida de oficio.

b) Trámite de audiencia

Esta necesidad de audiencia previa del afectado por la adopción de estas medidas cautelares, ha sido un tema extensamente discutido, debido a la ausencia de regulación de este trámite en el artículo 81 LGT, y siendo este precepto considerado como la regulación general a aplicar en cuanto a la adopción de medidas cautelares en los procedimientos tributarios. Dando a entender que dicha ausencia de regulación implica que dicho trámite procedimental no es necesario.

Partiendo de la base de que este trámite está constitucionalmente protegido y que no puede limitarse salvo disposición expresa en contrario.¹⁰⁸ La jurisprudencia ha venido aceptando de manera general, que se puedan adoptar medidas cautelares *inaudita parte*, justificándose en que dicho trámite podría ser perjudicial para la efectividad la

¹⁰⁷ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección*, Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II, Editorial. Aranzadi, Navarra, 2010, pág. 614.

¹⁰⁸ Artículo 105 c) CE: La ley regulará: el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado.

resolución final del procedimiento tributario de inspección.¹⁰⁹ Así la cuestión discutida aquí, va a ser si debe prevalecer la urgencia y eficacia de la medida cautelar o la seguridad jurídica del obligado tributario.

Creemos y estamos absolutamente de acuerdo con MARTÍNEZ MUÑOZ al afirmar que la mejor solución puede estar en la actual regulación de las medidas cautelares del artículo 146.3 LGT, que establece como ya hemos comentado antes, la necesidad de ratificación de la medida por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción.¹¹⁰ Y también con lo establecido en el artículo 181.4 y 5 RGGI, que dispone que con carácter previo a esta ratificación, la medida cautelar se documentará en una diligencia que se remitirá inmediatamente al obligado tributario, disponiendo éste de un plazo improrrogable de cinco días para formular las alegaciones que considere oportunas ante el órgano que ha de ratificar la medida adoptada. Estableciendo de esta manera una adopción provisional por el inspector actuario, y una adopción definitiva por el órgano superior, pero incluyendo entre medias ese trámite de alegaciones y audiencia al contribuyente. Creyendo que esta solución debería convertirse en la regla general aplicable, por ser la más ecuánime con respecto a esa pugna de derechos entre la Administración tributaria y el ciudadano.

c) Motivación y notificación del acto administrativo

Todo procedimiento de adopción de una medida cautelar, debe acabar con un acto administrativo motivado, el cual debe ser notificado al interesado. Este requisito de la motivación, como ya hemos comentado, se encuentra recogido con carácter general en los artículos 81 LGT y 181 RGGI. Todas las medidas cautelares tienen que partir de unos presupuestos objetivos, que además deben respetar unos límites, sobre los que debe recogerse esta motivación, que será la base de una posible futura impugnación del contribuyente.

¹⁰⁹ Entre otras, la STS de 18 de septiembre de 1990, la STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007, el ATC 48/2004, de 12 de febrero y las SSTC 14/1992, de 10 de febrero y 305/2000, de 11 de diciembre.

¹¹⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.

El TC se ha pronunciado sobre el contenido de la motivación, diciendo que las exigencias constitucionales se pueden resumir “en la necesidad de expresar en la resolución motivada que se dicte los indicios imputables a la persona sobre la que sea adoptada la medida, que la misma obedezca a un fin constitucionalmente protegido, que sea dictada de conformidad con la previsión legislativa correspondiente, y de acuerdo con los cánones de la proporcionalidad que ha señalado de modo repetido ese Alto tribunal, concretados en la expresión de la idoneidad e indispensabilidad de la medida así como del acompañamiento del necesario juicio de ponderación entre los intereses generales que se tratan de preservar y la limitación del derecho a la libertad personal que ello supone”.¹¹¹

En el requisito de la notificación al afectado del acto de adopción de la medida cautelar, destaca que el artículo 81 LGT no establece una notificación inmediata de la medida cautelar, debido a la urgencia que caracteriza a estas medidas cautelares de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Sin embargo el artículo 181 RGGI si exige esta notificación inmediata, y es a partir de esta cuando comienzan a contar los cinco días para alegar lo que tenga en contrario el obligado tributario. En mi opinión, ésta debería de ser la pauta a seguir como norma general en la adopción de cualquier tipo de medida cautelar tributaria, para que fuera acorde con las garantías y límites de las mismas frente al obligado tributario, y bajo el respeto al principio de seguridad jurídica.

d) Recursos

El artículo 81 LGT no menciona la posibilidad de impugnación de la medida cautelar, lo cual, unido a la falta del trámite de audiencia previa a la adopción de las mismas, puede provocar indefensión del interesado. Ya que al tratarse de un acto instrumental del procedimiento principal, que va a poner fin el procedimiento de adopción de medidas

¹¹¹ ATC 188/2004, de 26 de mayo.

que afectan directamente al obligado tributario, debería poder impugnarse y estar así recogido expresamente en la ley.¹¹²

El artículo 181 RGGI en su punto cinco segundo inciso, se va a referir directamente a la prohibición de recurrir el acto que adopta las medidas cautelares. Pero no establece tampoco ningún mecanismo para poder recurrir. Ello va a reforzar la necesidad de que se pueda impugnar con carácter general en vía administrativa dicho acto.¹¹³

7. QUEBRANTAMIENTO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

En referencia a las consecuencias que tendría el incumplimiento de una medida cautelar por el obligado tributario, durante la vigencia de la misma, si esto ocurre, va a estar cometiendo una infracción tributaria grave, como modalidad de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la administración tributaria, ya que estaría impidiendo u obstaculizando la actuación inspectora.¹¹⁴ Ahora bien, cuando el infractor es un tercero colaborador en el levantamiento de la medida cautelar, sólo se va a convertir por ello en responsable tributario,¹¹⁵ cuando se refiera a las medidas cautelares de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria (artículo 81 LGT). No ocurriendo lo mismo con las medidas de aseguramiento de las pruebas determinantes de la existencia de las obligaciones tributarias (artículo 146 LGT).¹¹⁶

Las consecuencias de este quebrantamiento de las medidas cautelares, van a estar reguladas en el artículo 203.6 LGT, estableciendo que si las infracciones tributarias por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, fueran cometidas por un obligado tributario

¹¹² CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 125.

¹¹³ GARCÍA PALACIOS, J.: *El nuevo régimen de las medidas cautelares*, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 698.

¹¹⁴ Artículo 203.6 LGT: Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

¹¹⁵ Artículo 42.2 c): “serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente: los que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía”.

¹¹⁶ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección*, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Editorial. Aranzadi, Navarra, 2010 pág. 609

que esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le va a sancionar de diferentes formas:

a) Si quien incumple son personas o entidades que no desarrollan ningún tipo de actividad económica, las sanciones van a variar según el número de requerimientos que se necesiten hacer al deudor tributario para que cumpla con sus obligaciones tributarias. Así la cuantía de estas sanciones podrá ser de 1.000, 5.000, y de entre 10.000 a 100.000 euros (tres requerimientos respectivamente).

b) Cuando las personas o entidades que realizan el quebrantamiento sí desarrollen actividad económica, las sanciones van a tener una cuantía más elevada. Estas van a depender del tipo de infracción cometida. Si esta consistiere en la falta de aportación o examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o en el deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, la sanción podrá ir de los 20.000 a los 600.000 euros. Si la infracción se refiriese a la no aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos, aquí las sanciones también serán directamente proporcionales al número de requerimientos notificados al efecto al obligado tributario, pudiendo consistir en multas de 3.000, 15.000, de entre 20.000 a 600.000 euros (respectivamente).

También va a incluir este artículo 203.6 LGT en su último inciso, al igual que sucede con la mayoría de las sanciones administrativas, una rebaja por pronto pago. Aquí, si el obligado tributario cumpliera con el requerimiento antes de finalizar el procedimiento sancionador, o si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento inspector, el importe de la sanción se reducirá a la mitad.

8. CONCLUSIONES

Para establecer nuestras conclusiones, partiremos de la base, de incluir dentro de las medidas cautelares que se pueden adoptar en un procedimiento de inspección tributaria, además de las del artículo 146 LGT, que van a evitar que se destruyan, desaparezcan o alteren las pruebas de la existencia de la deuda tributaria, además también las medidas del artículo 81 LGT, que van destinadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Aunque hay algunos autores que no consideran esto así, en mi opinión el artículo 81.5 LGT lo deja bastante claro, al incluir su adopción en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.

PRIMERA

Las medidas cautelares que a nosotros nos interesan, van a tener una naturaleza jurídica administrativa, tienen como finalidad asegurar la eficacia del acto administrativo, y van a estar basadas en el principio de eficacia de la Administraciones públicas, recogido en el artículo 103.1 CE. Sus notas características son: la instrumentalidad, es decir, que son accesorias de un procedimiento principal y se van a utilizar para alcanzar un fin en concreto; también van a tener un carácter provisional, urgente y potestativo. De manera que van a depender la voluntad de la Administración Tributaria para ser adoptadas.

SEGUNDA

La adopción de estas medidas cautelares va a partir de dos presupuestos fundamentales: el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho y el *periculum in mora* o peligro de mora procesal. El *fumus boni iuris* establece que para que esa apariencia de buen derecho se dé, debe existir primero un derecho a favor de la Administración Tributaria y también la probabilidad de que la resolución del procedimiento tributario sea favorable para la misma. Por otro lado el *periculum in mora*, consiste en el peligro, de que debido al tiempo que transcurre mientras se tramita el procedimiento de inspección, en caso de no adoptarse la medida cautelar en concreto, se produciría una infructuosidad de la resolución administrativa, bien porque el obligado tributario se haya colocado voluntariamente en una situación de insolvencia, o bien porque haya hecho desaparecer pruebas de la existencia de la deuda tributaria.

TERCERA

También las medidas cautelares, van a estar sometidas a unos límites, que van a garantizar al contribuyente que la actuación de la Administración no menoscabe ninguno de sus derechos. El primer límite va a ser el principio de proporcionalidad, este implica que la medida adoptada debe ser adecuada y estar en equilibrio entre el fin de

interés público perseguido y los medios empleados para conseguirlo. El segundo límite, es que dichas medidas no van a poder suponer un perjuicio para el interesado, de difícil o imposible reparación, siendo esta alegación la principal causa de impugnación de las medidas cautelares.

CUARTA

Las medidas cautelares que se pueden adoptar en un procedimiento de inspección, como ya hemos señalado en el apartado primero, van a ser de dos tipos. Las del artículo 81 LGT, que aseguran el cobro de la deuda y que van a consistir en retenciones de devoluciones tributarias que deba realizar la Administración; embargos preventivos de bienes y derechos; prohibiciones de enajenar, gravar o disponer; y la retención de porcentajes de los pagos que las empresas deban realizar a contratistas y subcontratistas. Y las medidas del artículo 146 LGT, que garantizan las pruebas de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este artículo nos va a mencionar el tipo de medidas a adoptar, pero va a ser el artículo 181 RREGI el que las desarrolle. Dichas medidas van a ser: el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, libros de registro, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos.

QUINTA

En cuanto al procedimiento de adopción de estas medidas, la LGT va a encargarse de algunos aspectos, mientras que va a guardar silencio sobre otros. Así podemos afirmar que estas medidas van a ser siempre adoptadas de oficio por la Administración, ya que va a ser ésta la beneficiada. De la duración de las medidas la LGT sólo establece un plazo de seis meses para las medidas del artículo 81 LGT, y ninguno para las medidas del artículo 146 LGT, intuyendo entonces que estas últimas van a estar vigentes durante todo el procedimiento. La audiencia del interesado para poder adoptar estas medidas, sólo la prevé el artículo 146 LGT, que da un plazo de cinco días para alegaciones del interesado y otro de 15 días para la ratificación de las medidas por el órgano competente para liquidar. Creemos que esta debería también ser la fórmula a seguir por el artículo 81 LGT. En cuanto a la notificación al interesado de la adopción de las medidas

cautelares adoptadas, va a ser un requisito fundamental reconocido tanto en el artículo 81 LGT como en el 181 RGGI.

SEXTA

Si se quebranta una medida cautelar durante su vigencia, va a tener consecuencias, que se van a traducir en sanciones pecuniarias. Estas se recogen en el artículo 203.6 LGT, que va a calificar estos incumplimientos como resistencia, obstrucción, excusa o negativa. Las sanciones pecuniarias variarán su cuantía en función de si los obligados tributarios ejercen o no actividades económicas y también según el número de requerimientos que deba realizar la Administración, y van a oscilar entre los 1.000 y los 600.000 euros.

9. BIBLIOGRAFÍA

AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal*, Madrid, Edersa, 1999.

BAENA DEL ALCÁZAR, M.: *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Madrid, Edersa, 1999.

CALAMANDREI, P.: *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina 1945. traducción de Santiago Sentis Melendo.

CALVO ORTEGA, R.: *Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*, Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

CARNELUTTI, F.: *Estudios de Derecho Procesal*, Buenos Aires, ediciones jurídicas europa-américa, 1952.

CARNELUTTI, F.: *Instituciones del proceso civil*, Volumen I, Buenos Aires, ediciones jurídicas europa-américa, 1950.

CARRERAS MANERO, O.: "La adopción de la medida cautelar de embargo preventivo de créditos frente al responsable por transmisión de una actividad económica. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2013", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2014.

CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, Editorial Cívitas, 1991.

CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998.

- DE MIGUEL ARIAS, S.: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Navarra, Editorial. Aranzadi, 2011
- FERNANDEZ M.A.: *Las medidas cautelares*”, en la obra *Derecho Procesal Civil*.
- GARCÍA NOVOA, Cesar, "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Dialnet, 2004.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: Medidas cautelares en el procedimiento de inspección tributaria, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Navarra, 2009.
- GARCÍA PALACIOS, J.: El nuevo régimen de las medidas cautelares, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004
- IBERLEY: base de datos jurídica, de consulta laboral, fiscal y contable.
- LUQUE MATEO, M.A.: *Las Medidas Cautelares tributarias*, Barcelona, Atelier, 2009.
- LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección, Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Editorial. Aranzadi, Navarra, 2010.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Madrid, Tecnos, 2010.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las Medidas Cautelares en los procedimientos tributarios*, tirantonline.com, 2015.
- MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, McGraw Hill, Madrid, 1996.
- ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares*, Madrid, La Ley, 2000.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *RJUAM*, nº 26, 2012-II.
- SERRA DOMINGUEZ, M.: «Introducción», en *Las medidas cautelares en el proceso civil*, con RAMOS MÉNDEZ, F., Bosch, Barcelona, 1974.
- URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo, 2012.
- URIOL EGIDO, C.: *Novedades introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*.
- VELASCO CABALLERO, F.: *Administraciones Públicas y Derecho a la tutela judicial efectiva*, Barcelona, Bosch, 2003.

