

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-020-3

LA EVOLUCIÓN DE LA TIPOLOGÍA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ÁMBITO FISCAL¹

Autor: *Antonio Montero Domínguez*
Inspector de Hacienda del Estado

DOC. n.º 6/2014

(1) Ponencia presentada por el autor en el IX Congreso Tributario celebrado los días 22, 23 y 24 de mayo de 2013, publicada por el Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, dentro de la colección *Cuadernos Digitales de Formación*.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ÁMBITO DEL ASEGURAMIENTO DEL COBRO DE LA DEUDA DE DERECHO PÚBLICO
2. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ASEGURAMIENTO DE LA PRUEBA

1. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ÁMBITO DEL ASEGURAMIENTO DEL COBRO DE LA DEUDA DE DERECHO PÚBLICO

Ya desde hace muchos años la Administración Tributaria viene acreditando la existencia de un desplazamiento del fraude tributario desde la fase de liquidación hacia la fase de recaudación.

El defraudador no se limita, desde hace mucho tiempo, a ocultar la realización del hecho imponible o a, sin ocultarlo, utilizar las más variadas técnicas para minorar su repercusión fiscal entendida en términos de factura fiscal.

La evolución a que hacemos referencia también ha determinado la ocultación patrimonial a efectos de hacer ineficaz la acción recaudatoria del acreedor público, burlando, o pretendiéndolo, el principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado en el artículo 1.911 del Código Civil.

Cierto es que la Administración Tributaria posee un importante arsenal de herramientas jurídicas para tratar de hacer efectivo el cobro del crédito público, particularmente el de naturaleza tributaria, y entre ellos sin duda el propio procedimiento de apremio para cuyo desarrollo está facultada, procedimiento éste de naturaleza totalmente administrativa y de carácter coercitivo en sentido estricto, dirigiéndose su configuración a la actuación sobre el patrimonio del deudor.

Sin embargo como procedimiento administrativo que es, está sometido a los principios de seguridad y legalidad, y muy particularmente al de proporcionalidad, desarrollándose con toda su intensidad sólo a partir de un determinado momento perfectamente determinado en la norma: a partir del momento en que por parte del deudor no se realiza el ingreso correspondiente en el plazo que se fija en ley, el denominado plazo de ingreso en periodo voluntario.

A partir de ese momento se inicia, por imperativo legal el denominado periodo ejecutivo, en el que se enmarca el procedimiento de apremio que se inicia jurídica y formalmente desde la notificación de la providencia de apremio, acto con el que se despacha la ejecución contra el patrimonio del obligado deudor.

Pues bien, aún después de esa notificación, la norma impide actuar ejecutivamente contra el patrimonio del deudor hasta que no haya transcurrido otro plazo de ingreso que se abre precisamente con la notificación de la providencia de apremio.

En esa situación, ante las distintas fases recaudatorias por las que es preciso atravesar antes de materializarse la plena ejecución en que consiste dicho procedimiento de apremio, el propio legislador autoriza la actuación de la Administración para asegurar el patrimonio en previsión de situaciones en las que se puede poner en riesgo el cobro.

Con esa finalidad se articulan las medidas cautelares en el ámbito de la recaudación.

Evolución

La redacción original de la *Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria*, se refería de manera tímida a esta figura en su artículo 37, con la siguiente dicción:

“Artículo treinta y siete.

Uno. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

Dos. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

Tres. En los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, *sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse*.

Cuatro. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá previamente un acto administrativo, que será notificado reglamentariamente, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo.”

Como puede observarse, la previsión era extraordinaria escueta, debiendo sin embargo observarse el hecho de que ya el legislador en aquel lejano momento previó la existencia de dichas medidas no en relación con el obligado tributario deudor principal, sujeto pasivo, sino en atención a la existencia de terceros distintos de aquel que hubiesen de ser llamados al pago de la deuda, los responsables, y más en concreto, los responsables subsidiarios.

No fue hasta el año 1995 cuando, a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, cuando se consolidó en el texto legal la estructura de las medidas cautelares que está en el origen de la que actualmente se encuentra en vigor.

En la redacción dada por la Ley 25/1995 se mantenía la referencia a la posibilidad de adoptar medidas cautelares en el ámbito de los responsables, en una línea totalmente continuista a la vista más arriba.

En efecto, en el mismo artículo 37 se señalaba:

«Artículo 37.

1. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.
2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.
3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones.

El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente.

4. En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.

Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio.

5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, *sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto.*

6. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.»

Como puede observarse, la dicción era análoga, con una diferencia fundamental que ha marcado la evolución posterior de esta normativa: mientras que en origen el establecimiento de las medidas cautelares a adoptar quedaba situado en sede reglamentaria, a partir de 1995 el rango normativo necesario se eleva, al hacer referencia el texto al “*marco legalmente previsto*”.

Hoy en día no existe ninguna duda interpretativa en el sentido de considerar que ese “legalmente” implica ley formal, aunque ha de hacerse una advertencia: la norma legal que contenga y configure la medida cautelar no tiene por qué ser tributaria. Un claro ejemplo de este hecho lo constituye el uso que la Administración Tributaria ha venido haciendo de las medidas provisionales contenidas, por ejemplo, en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Obsérvese además que la redacción evolucionó en un aspecto esencial: mientras que en la norma anteriormente vigente la adopción de medidas cautelares en el ámbito de las responsabilidades tributarias quedaban circunscritas a los responsables subsidiarios, la nueva redacción de la LGT la extiende a todos los supuestos de responsabilidad, ya que el precepto es omnicompreensivo de los dos tipos: solidarias y subsidiarias.

Pero aquella norma, la Ley 25/1995, dio un salto cualitativo trascendente que ha impregnado la evolución posterior de esta figura.

En efecto, a partir de esa modificación, como se apuntó más arriba, se consolidaron los principios en base a los cuales podían ser adoptadas dichas medidas. Esa configuración quedó incorporada a través del artículo 128 del texto, cuya redacción era la siguiente:

“Artículo 128.

- 1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.*
- 2. Las medidas podrán adoptarse cuando el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, siempre que se refieran a una deuda ya liquidada.*
- 3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.*

La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

- a) Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública.*
- b) Embargo preventivo de bienes o derechos.*
- c) Cualquier otra prevista en una ley.*

El embargo preventivo se asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados.

- 4. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aun cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.*

Las medidas cautelares podrán prorrogarse o convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio.

- 5. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.*

Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.”

Los comentarios que pueden hacerse en relación con esa redacción son los siguientes:

- 1.—La adopción de medidas cautelares quedaba ceñida al ámbito del aseguramiento del cobro de deudas tributarias.
- 2.—Se consagraba un elemento consustancial al concepto de cautelar, que es la provisionalidad de las medidas, entendida como pervivencia limitada en el tiempo.
- 3.—Se precisaba acreditar indiciariamente la existencia de riesgo de frustración o dificultad grave en el cobro si las medidas no eran objeto de adopción. Esos indicios se apuntaban, en un listado de concepción abierta, en el apartado 2 del mismo artículo, al referirse a actos de ocultación, gravamen o disposición del patrimonio del deudor.
- 4.—Se explicitaba que la medida cautelar precisaba siempre de un presupuesto objetivo: que la deuda se encontrase liquidada.
- 5.—Se consagraba el principio de proporcionalidad como elemento sustantivo de la medida cautelar.

Sin embargo, esa consagración nunca estuvo, ni hoy día está, acompañada de una definición del concepto de proporcionalidad. Es evidente que sólo una aproximación casuística podrá dar cuerpo al

mismo, debiendo, en cada supuesto, aquilatarse el mismo. La única referencia “objetiva” de la proporcionalidad la constituye, quizás, la cuantificación de la deuda. Pero no es más que un primer elemento a considerar.

6.—La norma incorporó un listado, no tasado, de posibles medidas cautelares, incluyendo las más comunes (retenciones y embargos cautelares, por tanto, no ejecutivos), cerrándolo con una mención a la posibilidad de adopción de medidas que, como se indicó más arriba, estuviesen previstas en normas legales distintas de la propia LGT.

7.—Se incorporaba un apunte en cuanto a la vigencia temporal de las medidas cautelares, sin establecer un plazo concreto. Su provisionalidad se definía en esa redacción en atención a la desaparición de las causas que motivaron su adopción, estableciéndose la posibilidad de su prórroga, sin límite temporal alguno tampoco.

Y con esa norma se llega al año 2003, en el que se aprueba la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuya exposición de motivos se dice lo siguiente:

“(...)Por último, en materia de garantías, se incorpora a este capítulo la regulación de las medidas cautelares, con ampliación de los supuestos en que procede su adopción siempre que exista propuesta de liquidación, salvo en el supuesto de retenciones y tributos repercutidos que pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.(...)”

La evolución de las medidas cautelares a través de esta norma experimentó una modificación absolutamente trascendente en relación con la preexistente, afinando el legislador el nivel de exigencia para su adopción en varios aspectos, a los que se referirá el comentario que pasamos a realizar.

El artículo 41 de la LGT recoge la previsión ya existente en la redacción inicial de la LGT, vista más arriba, artículo 37 ya citado, de que los órganos competentes de la Administración Tributaria puedan adoptar medidas cautelares en los supuestos de tramitación de declaraciones de responsabilidad tributaria.

“Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.
2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.
3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.
5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. *Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.*

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”

Por otra parte, en relación con un concreto tipo de responsabilidades solidarias, las dirigidas a dificultar la acción de cobro, el artículo 42.2 LGT señaló lo siguiente:

“(..).2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) *Las 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.*
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.(..)”

Como puede observarse, la propia medida cautelar es objeto de protección a través de la figura de la responsabilidad.

El artículo que contiene la regulación de las medidas que podrían ser objeto de adopción también incorporó importantes novedades.

“Artículo 81. Medidas cautelares.

1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción.

2. 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.

3. Las medidas cautelares podrán consistir en:

- a) *La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.*
- b) *El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.*
- c) *La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.*
- d) *La retención de 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.*
- e) *Cualquier otra legalmente prevista.*

4. Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Si se trata de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

5. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

- a) *Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio 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.*

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado.

- d) *Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.*

6. 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.

7. Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración tributaria podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse.

Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente.”

Las modificaciones más relevantes a las que hay que prestar atención fueron las siguientes:

1.—Se hizo referencia a la notificación expresa de la adopción de la medida cautelar al interesado. Es evidente que, aunque la norma no lo hubiese especificado con anterioridad, tal notificación fue siempre un presupuesto obvio.

2.—En relación con el principio de proporcionalidad, se fijó un límite anudado a la cuantificación de la deuda tributaria como parámetro en la adopción de la medida cautelar. La norma lo que hizo fue positivar lo que más arriba se apuntó: que la cuantía de la deuda se convertía en un elemento de base a considerar en la adopción de las medidas, quizás habría que decir, a considerar en la afección que las mismas establecían del patrimonio del obligado al pago de la deuda.

3.—La norma también incorporaba un listado no tasado de medidas, pero ampliando el catálogo de las expresamente contempladas, incluyendo las prohibiciones de disponer.

4.—La norma prevé la existencia de los supuestos de adopción en el ámbito de los procedimientos de comprobación o inspección, es decir, en la totalidad de los incorporados al texto legal (verificación de datos, comprobación limitada, comprobación de valor, inspección), si bien, de nuevo en relación con el principio de proporcionalidad establece una regla general y una regla especial referidas al momento en el que la medida puede ser adoptada:

- Regla general: desde el momento en el que exista propuesta de liquidación (cuantificación).
- Regla especial: en el caso de que el concepto tributario objeto de comprobación sea una repercusión (IVA) o una retención, la adopción se podría realizar en cualquier momento del procedimiento.

Es preciso recordar en este punto que en los procedimientos de comprobación, y señaladamente el de inspección (que, por su propia naturaleza es el más adecuado para la adopción de medidas cautelares), el propio desarrollo de tu tramitación determina con carácter general que, en un determinado momento, más o menos lejano, según el caso, desde su inicio, el órgano inspector esté en condicio-

nes de poder hacer una cuantificación, inicial, motivada y suficientemente sustentada a estos efectos, de la deuda que podrá finalmente resultar liquidada. Esa valoración inicial cuadra conceptualmente a la perfección con la propia esencia de lo “cautelar” que subyace a la medida, por lo que el legislador autorizó, en estos casos, su adopción.

5.—Si la norma anterior nada decía en cuanto a la vigencia temporal de la medida cautelar, el legislador de 2003 sí tuvo en cuenta esta circunstancia. Y lo hizo para acotar temporalmente aquella, situando la vida de las medidas en un plazo primigénio de 6 meses, que podía verse modificado por las circunstancias tasadas en el mismo texto incorporadas, que, además de las obvias preexistentes (levantamiento, conversión en medida ejecutiva en el marco del procedimiento de apremio), se vieron completadas con dos relevantes:

- La posibilidad de que el interesado solicitase su sustitución por otras que garantizaran, económica y jurídicamente, con la misma fiabilidad el cobro, incluyendo además la obligación de acceder a la sustitución cuando la ofrecida hubiese sido un aval.
- La ampliación por otros 6 meses cuando así se motivase de manera suficiente por los órganos de la Administración Tributaria competentes al efecto.

6.—Se permitía, en el caso de judicialización de un expediente de comprobación por su remisión al ámbito penal, que determinadas medidas cautelares fuesen adoptadas, aún después de haberse producido dicha remisión, en orden a asegurar el cobro de lo que finalmente pudiese resultar del pleito, que, en el caso de condena, se traducía en la correspondiente responsabilidad civil.

Pero a través de la Ley 58/2003 no sólo se introdujeron modificaciones sustantivas vía artículo 81, sino que, sin movernos de las medidas cautelares relacionadas con el aseguramiento del cobro, también se introdujo una referencia a las mismas en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos.

En efecto, a partir de esa modificación el artículo 82 LGT establece lo siguiente:

“Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta ley.(...)”.

En la norma tributaria a la que nos estamos refiriendo, en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos siempre se ha integrado la regla general de la obligación de garantizar el pago de los mismos mediante la constitución de la correspondiente garantía.

Cuando la deuda tributaria a la que se refiere el aplazamiento o fraccionamiento se encuentra en periodo voluntario de ingreso no es posible la acción ejecutiva, es decir, la Administración Tributaria no puede desplegar el procedimiento de apremio y trabar bienes mediante embargos ejecutivos en sentido estricto.

Sí es posible, sin embargo, adoptar medidas cautelares. Pero aquellas exclusivamente serán hábiles a los efectos de garantizar el aplazamiento si han sido solicitadas por el contribuyente.

Se trata de supuestos en los que no existen indicios de que el cobro vaya a verse dificultado o impedido, por lo que carece de sentido la adopción en los casos para los que está pensado el artículo 81. El legislador configuró esta posibilidad a los solos efectos de poder limitar el coste que para el obligado tributario puede suponer la formalización de garantías reales en beneficio de la Hacienda Pública,

coste que se ve drásticamente minorado si ésta última actúa mediante la adopción de dichas medidas de aseguramiento.

Pero en todo caso la decisión es discrecional para la Administración Tributaria.

La penúltima modificación en el artículo vigente tuvo origen la disposición final primera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, mediante el que se produjo la transposición de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

En efecto, a través de aquella transposición se introdujeron dos importantes modificaciones en el texto, en concreto en los apartados 1 y 2 del artículo 81, que quedaron redactados de la siguiente forma:

“Artículo 81. Medidas cautelares.

1. *Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.*

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. *Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.(...)”*

Los comentarios que pueden hacerse son los siguientes:

1.—En el apartado 1 desaparece la especificación de que la deuda a cuyo aseguramiento del cobro va dirigida la medida deba ser tributaria, por lo que la norma tributaria es expresamente inclusiva, a partir de ese momento, de cualquier deuda de derecho público como beneficiaria de la adopción de la medida cautelar (bien es cierto que este beneficio ya venía amparado por la remisión de la Ley General Presupuestaria a la Ley General Tributaria para que los mecanismos de aseguramiento de la deuda tributaria también se apliquen a las demás de derecho público).

Obsérvese, además, que se hace referencia a que la adopción se hará por la Administración tributaria que sea competente para la recaudación de la deuda, separando claramente dicha gestión recaudatoria de la titularidad del crédito, dando plena cobertura, por tanto, a la adopción de medidas cautelares en relación con el cobro de deudas de derecho público de titularidad de Administraciones públicas distintas de aquella que desarrolla dicha gestión. Piénsese en el caso real y cotidiano: la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollando las actuaciones recaudatorias relacionadas con deudas de titularidad de una Comunidad Autónoma o de una Entidad Local por mor de mandato legal o, en su caso, en virtud de convenio suscrito al efecto.

2.—La segunda modificación atañe a la cada vez mayor colaboración entre Administraciones Tributarias internacionales.

La medida cautelar también podrá ser adoptada en el marco de las actuaciones de asistencia mutua entre Estados o entre el Estado español y organizaciones internacionales o supranacionales, en atención a la normativa internacional que así lo prevea, y muy específicamente, las derivadas de las Directivas que integran el Derecho de la Unión Europea.

También como consecuencia de la trasposición referida, se incorporó a la LGT el artículo 177 terdecies que señala lo que a continuación se indica en su apartado 3:

“(...) Artículo 177 terdecies. Suspensión del procedimiento de recaudación.

1. *Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad*

internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

2. Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

3. Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. *La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley.(...)*”.

Es decir, en el desarrollo de la asistencia mutua destinada al cobro de deudas de titularidad de terceros Estados o entidades internacionales o supranacionales, se prevé la existencia de los denominados procedimientos amistosos, a cuyas resultas queda condicionada la propia existencia del crédito cuyo cobro se pretende efectuar por España en prestación de la reiterada asistencia. En estos casos la previsión normativa determina la suspensión de dichas actuaciones salvo que concurran los mismos supuestos que habilitarían para la adopción de medidas cautelares en el ámbito doméstico, en cuyo caso será de aplicación el artículo 81 LGT que se reprodujo más arriba.

Y llegamos al texto actualmente vigente, en cuya configuración ha incidido 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.

A través de esta modificación se han visto alterados los apartados 5 y 8 del precepto que venimos comentando, que han evolucionado de la siguiente forma:

“(...)5. 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.(...)

(...)8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.(...)”.

Los comentarios que vienen al caso son los siguientes:

1.—El apartado 5 constituye la evolución natural de la norma en cuanto al momento en el que la medida cautelar puede ser adoptada.

Recuérdese que la redacción originaria conllevaba a la existencia de que una deuda liquidada.

Posteriormente se pasó a admitir la posibilidad de que la medida cautelar fuese adoptada sin deuda liquidada en los procedimientos de comprobación e inspección, fijándose una regla general de cuantificación (propuesta de liquidación) y una excepcional según la cual en supuestos de IVA y Retenciones tal propuesta no era necesaria.

Pues bien, la norma vigente lo que ha hecho ha sido convertir lo que era una regla especial, la citada en el párrafo anterior, en la regla general: cumpliéndose los paradigmas fijados en los apartados 1 y 3 del precepto, es decir, existencia de indicios racionales y principio de proporcionalidad, la medida podrá ser adoptada en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, cualquiera, y en cualquier momento de su desarrollo.

2.—La segunda modificación también resulta de calado, y hay que vincularla a la evolución de la norma tributaria previendo que las actuaciones administrativas de comprobación e investigación se judicialicen en el ámbito penal como consecuencia de la tramitación de expedientes por presunto delito contra la Hacienda Pública.

El texto anterior ya contemplaba, recuérdese, la posibilidad de adoptar determinadas medidas cautelares aún cuando se hubiese producido la remisión del expediente a sede judicial penal por presunto delito contra la Hacienda Pública.

La nueva redacción lo que hace es ampliar la posibilidad de adopción en aquellos supuestos en los que la causa penal por delito contra la Hacienda Pública no hubiese tenido origen en actuaciones de comprobación por parte de la Administración Tributaria (por ejemplo, como consecuencia de una denuncia formulada por parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado derivadas de investigaciones de actividades presuntamente delictivas).

Además de lo anterior se especificó en la norma que la medida podía ir dirigida contra el patrimonio tanto del sujeto pasivo como de cualquier otro que, en el marco del procedimiento judicial, hubiese sido identificado como presunto responsable, directo o indirecto, del pago de las cantidades que se derivasen de la causa.

En todo caso, la adopción de estas medidas queda sometida a la valoración del órgano judicial competente.

Esa modificación entronca, y así literalmente se contempla en la redacción del apartado 8 que se ha transcrito, con la nueva Disposición adicional decimonovena de la LGT, en la que se establece lo siguiente:

“Disposición adicional decimonovena. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública.

En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal.”

Como puede observarse, lo que aquí se regula es la posibilidad de que los órganos de la Administración tributaria puedan seguir desplegando las actuaciones de investigación patrimonial aún en el caso

de que ya se hubiese producido la tan reiterada remisión a sede judicial del expediente administrativo por presunto delito contra la Hacienda Pública.

En este punto, y habiendo examinado la evolución del precepto hasta llegar al día de hoy, parece oportuno reproducir el mismo en su configuración vigente:

“Artículo 81. Medidas cautelares.

1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

3. 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.

4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

- a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.*
- b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.*
- c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.*
- d) La retención de 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.*
- e) Cualquier otra legalmente prevista.*

5. 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.

6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio 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.*

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida

cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado.

- d) *Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.*

7. *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.*

8. *Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.*

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.”

Pero este comentario quedaría incompleto si no se hiciese referencia a una modificación que, operada en sede de Ley Orgánica, debe necesariamente determinar una modificación en el ámbito de las medidas cautelares en el corto plazo.

Nos referimos a la que se ha operado en el Código Penal, a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

A través de esa norma se ha modificado de forma sustantiva el artículo 305 del Código Penal, y en lo que ahora nos interesa, se ha dado nueva redacción al apartado 5 del precepto, con siguiente literal:

“(…)5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.(…)”.

Como consecuencia de ésta modificación se hace precisa la adaptación de la LGT para acuñar el procedimiento por el que se regirán las actuaciones de los órganos de comprobación en esos supuestos de liquidación en caso de delito contra la Hacienda Pública.

Además, el hecho de que en esas liquidaciones se vayan a desplegar con normalidad las actuaciones recaudatorias y entre ellas las de aseguramiento, hace precisa también la adaptación de la regulación de las medidas cautelares al nuevo escenario dibujado por el legislador orgánico.

2. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ASEGURAMIENTO DE LA PRUEBA

Hasta este momento estas notas se han dedicado a glosar la evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario cuando aquellas tienen por finalidad el aseguramiento de patrimonio para hacer efectivo el cobro ya sea de la deuda tributaria ya sea de una responsabilidad civil derivada de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Pero la adopción de medidas tiene otro campo natural de actuación: el aseguramiento de la prueba.

La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, a la que más arriba se hizo referencia, modificó varios aspectos de la LGT vigente en aquel momento, la Ley 230/1963, que afectaban a este ámbito.

Así, en el ámbito de la Inspección de los tributos el artículo 142 LGT quedó redactado de la siguiente forma:

«Artículo 142.

1. Los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético, que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los inspectores de los tributos en el domicilio, local, escritorio, despacho u oficina de aquél, en su presencia o en la de la persona que designe.
2. Tratándose de registros y documentos establecidos por norma de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.
3. Para la conservación de la documentación mencionada en los apartados anteriores y de cualquier otro elemento de *prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria*, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.»

Como puede observarse, la terminología utilizada es perfectamente homologable a la que más arriba se indicó en el ámbito del aseguramiento del cobro, pero la finalidad es claramente distinta, ya que el precepto que se ha reproducido a todas luces tiene como objetivo la conservación de elementos de prueba determinantes de la deuda tributaria.

Los elementos nucleares siguen siendo:

- La proporcionalidad.
- La no causación de daños de imposible o difícil reparación.
- La provisionalidad temporal.
- La tasación de las medidas.

La norma vigente, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mantiene en lo esencial la regulación del año 1995, siendo la redacción vigente la siguiente:

“Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.

1. En el procedimiento de inspección 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.

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.

2. 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.

3. 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.”

Dos son las diferencias fundamentales respecto de la normativa anterior a juicio de quién esto escribe:

- La medida se adopta no ya para asegurar la prueba de los elementos determinantes de la deuda tributaria, sino para asegurar la prueba de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias. El concepto de obligación tributaria es mucho más amplio que el de deuda tributaria y no queda circunscrito al sujeto pasivo.
- Se establece un mecanismo de seguridad en manos de un órgano distinto del que está desarrollando la actuación inspectora.

En la normativa vigente, el desarrollo de las medidas cautelares adoptadas al amparo de lo dispuesto en el artículo citado se encuentra en 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en concreto en su artículo 181.

Del desarrollo reglamentario, que sólo afecta a este tipo de medidas cautelares cabe extraer otra diferencia fundamental respecto de las que se dirigen al aseguramiento del cobro: que las que ahora comentamos no son susceptibles de recurso o reclamación independiente, sino que la eventual improcedencia de las mismas sólo podrá plantearse en el seno de la impugnación que se haga de la resolución que ponga fin al procedimiento inspector.

La causa es clara: mientras que la afcción patrimonial por mor del artículo 81 LGT determina la operatividad inmediata de los instrumentos de impugnación contra la medida, en el caso de las medidas de aseguramiento de la prueba permitir el recurso directo contra las mismas podría determinar su inoperatividad impidiendo la continuación del procedimiento de comprobación.

Hace un instante se hizo el comentario de que la redacción del artículo 142 vigente iba más allá que la de su antecedente, ya que ahora lo que se asegura es la prueba de la existencia de obligaciones tributarias, no de la deuda tributaria. Y se afirmó que, entre otras cosas, la nueva redacción permite la adopción de medidas de este tipo en relación con personas que no tienen la condición de sujeto pasivo.

En efecto, esas medidas también pueden adoptarse en el seno de las actuaciones de los órganos de recaudación, no de inspección, habida cuenta del desarrollo por aquellos de procedimientos llamados a determinar la existencia de personas respecto de las que se puede predicar la existencia de una obligación tributaria vinculada a la originaria nacida en sede de sujeto pasivo: los responsables.

No ha de olvidarse que la declaración de responsabilidad tributaria no es otra cosa de una de las manifestaciones de la acción de cobro.

A ese fin sirve el artículo 162 LGT:

“Artículo 162. Facultades de la recaudación tributaria.

1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, *los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación* podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en

el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y *podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.*

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley.

2. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se hubiesen dictado, se podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de dichas resoluciones o requerimientos, mediante acuerdo del órgano competente.”

Dicho lo anterior, nada obsta para que dicha declaración de responsabilidad pueda ser realizada en el seno del procedimiento de inspección, tal y como así reconoce la propia LGT. En ese caso la adopción de medidas cautelares vía artículo 142 no perderá su sentido de aseguramiento de la prueba de la existencia de obligaciones tributarias.

Y por supuesto, nada obsta para que se puedan simultanear ambos tipos de medidas cautelares, las dirigidas al aseguramiento del cobro y las dirigidas al aseguramiento de la prueba.

La evolución de la norma reguladora de las medidas cautelares dirigidas al aseguramiento de la prueba también afectó al ámbito de las infracciones y sanciones.

En efecto, en el artículo 203 de la LGT se establece una sanción específica para el caso de que se incurra en infracción administrativa tributaria como consecuencia de la realización de actuaciones del obligado tributario tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración Tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

En este sentido el artículo 203.6 LGT señala:

“Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

(...)6. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de las *medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de esta ley*, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.(...)”.

Más allá, la norma también prevé la posibilidad de adopción de medidas cautelares para asegurar la existencia de la prueba de cara al procedimiento sancionador:

“Artículo 210. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria.

1. En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley.

2. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

3. *En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley.*

4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.



En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.”