

La adopción de medidas cautelares en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre¹

Sumario: RESUMEN.—I. CONSIDERACIONES GENERALES. LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.—II. LA PROYECCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRAS LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, Y SU INCIDENCIA SOBRE LA SEGURIDAD JURÍDICA.—III. REFLEXIONES FINALES.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el régimen jurídico al que han de quedar sujetas las medidas cautelares en los procedimientos tributarios, con especial atención al procedimiento ejecutivo de recaudación. Asimismo se analiza el alcance de la reforma operada en el marco de estas medidas cautelares tras la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, posibilitándose la adopción por parte de la Administración tributaria de las medidas cautelares en cualquier momento del procedimiento cuando así se estime oportuno.

★ Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN" (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

PALABRAS CLAVE: Medidas cautelares, procedimiento de recaudación, procedimiento de inspección, levantamiento, garantía real, delito fiscal, juez, seguridad jurídica.

I. CONSIDERACIONES GENERALES. LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Como es sabido bajo la genérica denominación de medidas cautelares regula la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dentro de la Sección destinada a las garantías, un conjunto de figuras susceptibles de ser calificadas como garantías de carácter procedimental en tanto en cuanto, sin llegar a sujetar plenamente los bienes al cumplimiento de la obligación tributaria permitiendo la realización de su valor, coadyuvan a la consecución de dicha sujeción aseguradora².

Declara el artículo 81.1 de la LGT que *“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, se vería frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado, con expresa mención de los motivos que justifican su adopción”*. Lo dispuesto en el citado precepto es objeto de desarrollo reglamentario a través de los arts. 10, 49³, 54, 73, 84 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se

² En efecto la Ley 58/2003 incluye las medidas cautelares dentro de la Sección de las garantías del crédito tributario, a pesar de que lo idóneo sería, para todas las garantías y, en especial, para las de carácter procedimental, su inclusión en sede de los procedimientos de aplicación de los tributos. Cabe aludir por tanto a la ausencia de un tratamiento sistemático adecuado de las garantías personales y reales, legales y voluntarias, dentro de las obligaciones inherentes a la aplicación de los tributos. Igualmente sería conveniente adoptar un tratamiento sistemático adecuado del garante real, como sujeto pasivo que es de una prestación cautelar, y de una relación accesorio de garantía.

³ Señala por ejemplo este artículo 49.1 del vigente Reglamento General de Recaudación que *“Cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de la garantía necesaria si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro”*. Nótese que la citada previsión ha sido establecida para los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento, pudiendo ser objeto de resolución en un mismo instante la petición de aplazamiento y la medida cautelar que, en su caso, se ordene, a la vista de la situación económico-financiera del deudor y de la naturaleza del bien o derecho que se ofrece. Por su parte en el párrafo tercero se señala que, pudiéndose ya embargar los bienes por el procedimiento ordinario de los arts. 75 a 93, carece de sentido que el deudor ofrezca como medida cautelar el embargo preventivo. Y en el párrafo quinto del citado precepto se veta la posibilidad de ejecutar un embargo preventivo, en tanto en cuanto para la ejecución de cualquier garantía ésta debe haberse convertido antes en definitiva en el procedimiento de apremio. Piénsese que, si bien el embargo preventivo no sirve para enajenar los bienes, sí que posibilita anunciar un procedimiento ejecutivo en ciernes, evitándose que por el juego de la fe pública registral terceros adquirentes de buena fe ignoren que hacia los bienes trabados se dirige un procedimiento ejecutivo.

aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) y de su Disposición Transitoria 2.^a.

Tal y como establece el citado artículo 81 de la Ley 58/2003, las medidas cautelares constituyen un conjunto de medidas de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria cuya utilización se ha visto incrementada en los momentos presentes, caracterizados por la existencia de una situación de crisis económica que, indudablemente, termina incidiendo sobre la recaudación de los tributos.

Con carácter general las medidas cautelares desempeñan una doble función alternativa a la hora de asegurar el cobro del tributo. En determinados casos sustituyen a la garantía real (o personal) propiamente dicha, haciéndola en ocasiones innecesaria. No obstante, en otras situaciones constituyen un anticipo de ésta, a la que coadyuvan con una eficacia variable y de carácter provisional⁴.

De cualquier manera la esencia de las medidas cautelares reside en su celeridad y en su mayor rapidez en la ejecución respecto de aquellas otras que pudiéramos denominar medidas definitivas. Asimismo dichas medidas se caracterizan por la existencia de una mayor claridad derivada del hecho de no tener que cumplir determinados requisitos y por la propia situación jurídica en la que se halla el acreedor de los bienes sobre los que se ejerce la medida que, indudablemente, facilita su ejecución. Precisamente dentro de este proceso de delimitación de las medidas cautelares conviene distinguirlas de las llamadas medidas jurisdiccionales. Son varios los criterios que contribuyen a dicha diferenciación, a saber: el órgano que las ordena (órgano administrativo en el caso de las medidas cautelares y autoridad judicial tratándose de las medidas jurisdiccionales); la falta de requisitos e incluso de necesidad en las primeras (las medidas cautelares); y su provisionalidad, que contrasta con el carácter definitivo de las medidas jurisdiccionales.

Desde un punto de vista estrictamente normativo preceptos tales como los artículos 103.1 de la Constitución y 72 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), representan el fundamento último de la adopción de las medidas cautelares procedimentales. Y es que la eficacia en el desarrollo de la actuación administrativa justifica, en ocasiones, la adopción de determinadas medidas provisionales que, en la mayoría de supuestos, resultan propias de un instante posterior. Así sucede con las liquidaciones cautelares,

⁴ Acerca de la especial naturaleza y del alcance de las medidas cautelares véanse, entre otros, y con carácter general, MARTÍN QUERALT, J., "Las medidas cautelares en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, núm. 67, 1996, pp. 10 y ss., FALCÓN Y TELLÁ, R., "Las medidas cautelares: autonomía administrativa *versus* intervención judicial", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1995, pp. 7 y ss., CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, 1998, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, núm. 103, 1999, pp. 49 y ss., LAGO MONTERO, J. M., *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario español*, Edersa, 1990 y GRAU RUIZ, A., "La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en recaudación", *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, pp. 135 y ss.

con los embargos preventivos, con la retención de pagos, con las prohibiciones de enajenar, etc. Todas estas medidas participan de la existencia de un doble carácter provisional y anticipatorio que contribuye a configurar la medida cautelar dentro de un procedimiento liquidatorio o recaudatorio⁵.

Son varios los requisitos de fondo y de forma que debe reunir una medida cautelar para poder ser adoptada. En primer lugar, ha de resultar proporcional al peligro para la efectividad del crédito del que existan indicios racionales y al daño posible que pueda originar el cobro frustrado o dificultado. En segundo término, ha de ser motivada sin prejuzgar el fondo del asunto. En tercer lugar, no debe producir perjuicios de imposible o difícil reparación. Finalmente, ha de notificarse y ser susceptible de impugnación⁶.

El carácter preventivo de este conjunto de medidas cautelares viene determinado por la concurrencia de dos aspectos. En primer lugar, la anticipación respecto del momento en que naturalmente pudieran ser adoptadas, circunstancia que determina que el legislador las autorice sólo a partir de la propuesta de liquidación, esto es, en un instante anterior al de la liquidación practicada y no ingresada en período voluntario⁷.

En relación con la cuestión relativa al necesario respeto que ha de producirse al principio de proporcionalidad tratándose de un embargo preventivo de participaciones sociales la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 20 de febrero de 2012, vino a ratificar la actuación administrativa consistente

⁵ Obviamente, cada una de estas medidas cautelares procedimentales ofrecen unos rasgos definitivos propios que contribuyen a su diferenciación respecto de las demás. Así, mientras la liquidación cautelar presenta una ejecutividad inmediata en unos casos y diferida en otros, el embargo preventivo impide la ejecución de los bienes, no sirviendo para su enajenación. Sin lugar a dudas el embargo preventivo representa la medida cautelar por excelencia en el ámbito judicial; es la diligencia la que produce la afectación o traba de los bienes, mientras que la anotación en el Registro, para los inscribibles, o el depósito para los no inscribibles, constituyen medidas de aseguramiento del embargo, hallándose ambas al servicio de la operatividad de éste y éste al servicio de la efectividad del crédito; la anotación no altera la prelación para el cobro que el crédito ya tenía ex artículo 77 LGT desde que está en descubierto y operativa en caso de concurrencia, no condicionando la existencia del embargo, publicándolo y reforzando su eficacia frente a terceros. Por lo que respecta a la retención de pagos y a la prohibición de enajenar, ambas medidas ofrecen un grado de ejecutividad significativo al servicio del cobro del tributo, impidiendo el disfrute de dinero y bienes que pudieran llegar a impedir la finalidad de pago; así, por ejemplo, en la retención de pagos se pierde la conexión crédito-cosa que es propia del derecho de retención civil, en el que no se produce la retención de dinero. Debe precisarse no obstante que la prohibición de enajenar, gravar o disponer presenta una eficacia menor que la retención o el embargo preventivo, ya que la Administración no es poseedora o retenedora de la cosa, si bien compele al deudor a no realizar operaciones en perjuicio del acreedor, que podrá ejercitar acciones rescisorias (civiles o penales) frente a las que el deudor no podrá alegar buena fe o desconocimiento de la realidad de la deuda tributaria.

⁶ Véase a este respecto CORCUERA TORRES, A., "Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 175, 1997, pp. 5 y ss.

⁷ Ciertamente una alternativa podría ser adoptar la medida cautelar a partir del instante en el que el tributo se hubiese devengado y no satisfecho en período voluntario, esto es, tratándose de una autoliquidación no ingresada en plazo. Lo cierto es que el artículo 81.4 de la Ley 58/2003 únicamente autoriza su adopción a partir del instante en el que haya mediado propuesta de liquidación administrativa, retrasándose así el instante a partir del cual resulta posible su adopción.

en el embargo preventivo de diversas participaciones sociales de una entidad, cuya titularidad correspondía a la sociedad deudora, para el aseguramiento de las deudas tributarias que pudieran devengarse a cargo de la misma, consecuencia de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria contra ella iniciado. Señaló concretamente la AN en dicho pronunciamiento que del acuerdo de adopción de dichas medidas se desprendía la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se vería frustrado si no se adoptasen las mismas. En dicho acuerdo se razonaba convenientemente acerca de las dificultades de cobro, el riesgo recaudatorio, la proporcionalidad de las medidas, el carácter provisional de las mismas y la procedencia del embargo preventivo, razones todas ellas que llevaron a rechazar las alegaciones de la recurrente, dirigidas principalmente contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, objeto de una impugnación autónoma, así como a confirmar plenamente la legalidad de la medida cautelar adoptada.

Por lo que respecta al segundo aspecto al que aludíamos con anterioridad, el mismo se concreta en la provisionalidad de la medida. Téngase presente que tradicionalmente el artículo 81 de la LGT ha venido reconduciendo a seis meses la duración de cualquier medida. Transcurrido dicho plazo la misma podía convertirse en definitiva, si bien también podía ser sustituida por otra, procederse a su prórroga por otros seis meses⁸ o cancelarse⁹. Lógicamente la Administración dispone de la oportuna discrecionalidad para evaluar en cada caso la adecuación de la medida a adoptar¹⁰.

A través de su Resolución de 10 de septiembre de 2008 el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), acogiendo un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto ante el mismo por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo,

⁸ Esta posibilidad de que la adopción de la medida cautelar, provisional por naturaleza y circunscrita por el legislador a un concreto período de duración de seis meses, pueda verse prorrogada por otros seis meses ha sido objeto de críticas desde determinados sectores de la doctrina. Así, por ejemplo, en opinión de LAGO MONTERO, J. M., “La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación en la ejecución (y II)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2008, p. 63, “No nos parece tan razonable, sin embargo, la posibilidad de que la medida cautelar, provisional por naturaleza, y circunscrita por el legislador a un razonable período de seis meses de duración, pueda ser prorrogada por otros seis meses. Creemos que si la situación de peligro para la efectividad de crédito se mantiene lo correcto sería practicar otra medida cautelar, constituir una garantía por tiempo indefinido hasta que desaparezcan las circunstancias de peligro, más que proceder a la prórroga de la anterior. Y si las circunstancias de peligro han desaparecido o están próximas a desaparecer, lo que procede es la cancelación”.

⁹ Sin perjuicio de lo anterior el deudor podría igualmente, una vez transcurrido el referido plazo de seis meses, solicitar la sustitución de una medida cautelar procedimental por otra de la misma naturaleza o incluso ofrecer una garantía personal o real (caso del aval, depósito, prenda e hipoteca).

¹⁰ Así, por ejemplo, el embargo administrativo preventivo podría pasar a definitivo una vez iniciado el procedimiento de apremio que hubiese llegado hasta dicha fase o, en su caso, podría convertirse en un embargo judicial, siempre y cuando existiese un litigio en el que el acreedor hubiese solicitado la adopción de dicha caución, siendo decretada por el órgano judicial.

llevó a cabo una correcta interpretación sistemática y no exclusivamente literal de lo dispuesto en el artículo 58.3 de la LGT que, como es sabido, dispone que las sanciones tributarias no formarán parte de la deuda tributaria. Ahora bien ello no significa, necesariamente, de acuerdo con dicha interpretación y existiendo un precepto en la propia Ley que establece una remisión en bloque en materia de sanciones al Capítulo IV del Título II de la LGT, que no puedan ser aplicables a dichas sanciones las medidas cautelares previstas con carácter general para las deudas tributarias por el artículo 81 de la LGT 2003, precepto este último integrado dentro de ese Capítulo de la Ley al que se remite su artículo 190.2.

Dada esta situación la principal cuestión que se suscitaba en el recurso de alzada interpuesto al efecto era precisamente la relativa a conectar la adopción de estas medidas cautelares en el seno del procedimiento de recaudación con la suspensión automática de las mismas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 212 de la Ley, tras la interposición por parte del interesado del pertinente recurso. Pues bien, a juicio del TEAC, aun admitiendo la posibilidad de la adopción de la medida cautelar antes de la interposición de dicho recurso, una vez interpuesto el mismo y suspendida, sin garantía, el importe de la sanción, no resultaría posible el mantenimiento de dicha medida cautelar si no se quiere privar de sentido alguno a la suspensión de la ejecutividad del acto sancionador. De hecho el propio artículo 81.5 de la Ley 58/2003 prevé el levantamiento de la medida cautelar si el obligado presenta aval que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar, lo que se producirá normalmente al impugnar la deuda tributaria en sentido propio en vía de reposición o en la económico-administrativa, solicitando la correspondiente suspensión. En suma, concluyó el TEAC que las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT 2003 son aplicables a las sanciones tributarias, por disponer el artículo 190.2 de la citada Ley que será de aplicación a dichas sanciones lo dispuesto en el Capítulo IV de su Título II.

¿Cuáles son los requisitos necesarios para la adopción de las medidas cautelares? De entrada conviene señalar que estos requisitos son importantes, ya que la adopción de una medida cautelar determina el surgimiento de importantes efectos para los obligados tributarios. El primer requisito es, lógicamente, que la deuda tributaria exista. En efecto, la Administración deberá probar que se ha producido el hecho imponible o el presupuesto correspondiente (por ejemplo, en el campo de la responsabilidad), así como su imputación al obligado tributario de que se trate. La prueba, obviamente, corresponderá a la Administración, siendo de aplicación a tal efecto las reglas generales de la prueba. El segundo requisito se concretaría en que la deuda tributaria estuviese liquidada. Esto sería lo lógico, ya que el conocimiento del montante parece necesario. Ahora bien, ha de precisarse que el artículo 81 de la LGT nada señala a tal efecto. Incluso su número 4 habla de que la deuda tributaria “no se encuentra liquidada”.

Asimismo resulta exigible que la medida sea proporcionada al daño que se trata de evitar, circunstancia a la que se refiere el número 2 del artículo 81 de la LGT. También esta proporción ha de ser probada por la Administración, cuestión sin lugar a dudas difícil y que sirve para constatar la necesidad de la liquidación, cuando ello sea posible.

Es necesario, además, que las medidas de que se trate no causen un perjuicio de difícil o imposible reparación. Desde nuestro punto de vista nos hallamos ante un requisito de difícil precisión, con independencia de que resulte lógico. Desde luego, ninguno de los supuestos que recoge el artículo 81 lo es, máxime teniendo en cuenta, como veremos posteriormente, que las medidas adoptadas han de ser siempre temporales.

El acto administrativo a través del cual se ordene la adopción de la medida cautelar ha de estar motivado. A este requisito se refiere el artículo 81.1 de la LGT. Desde nuestro punto de vista se trata de un requisito de carácter general, toda vez que la medida cautelar constituye un acto de gravamen. Finalmente, la medida cautelar ha de ser notificada.

¿Cabe hablar de la existencia de un *numerus clausus* de medidas cautelares? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. De hecho el artículo 81 de la Ley, después de proceder a su enumeración (retención, embargo, etc.), se refiere igualmente a “cualquier otra legalmente prevista”. Esto está claro. La principal cuestión se plantea entonces en lo que debe entenderse por la expresión “legalmente” prevista. ¿Debe tratarse necesariamente de una ley? ¿Basta con una norma reglamentaria? *A priori*, si nos atenemos a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 58/2003, hay que concluir que no está sujeto a reserva de ley. Sin embargo, si tomamos en consideración la lógica de dicho mecanismo (la reserva de ley) habría que concluir que sí, toda vez que constituye una limitación importante para los ciudadanos.

¿Es discrecional la elección de una medida cautelar? Ciertamente se trata de una cuestión importante, ya que el artículo 81 de la LGT establece varias medidas (además de aquellas que puedan adoptarse legalmente). A mayor abundamiento, no resulta indiferente respecto de los obligados tributarios la adopción de una u otra. Así, por ejemplo, no es igual una prohibición de disponer que la retención de un porcentaje de los pagos que las empresas contraten o subcontraten a la hora de proceder a la ejecución de una obra o a la prestación de un servicio correspondiente al ámbito de su actividad principal de los pagos que realicen a los contratistas o subcontratistas.

En otras palabras, la adopción de una concreta prohibición de enajenar podría no lesionar inmediatamente a un sujeto. Y, en cambio, la práctica de una retención, siquiera parcial, de los pagos a recibir, podría perjudicar gravemente a su financiación. Se plantea así la importancia que adquiere la necesaria motivación de la medida cautelar, debiendo quedar claro por qué se ha adoptado la medida de que se trate. Y, en este sentido, probablemente uno de los motivos

de la impugnación de la medida cautelar sea no estar de acuerdo con la medida cautelar concreta adoptada y sí con otra.

Los efectos derivados de la adopción de la medida cautelar han de ser temporales. En efecto la medida cautelar es, por definición, provisional. Quiere decirse con ello que, transcurrido un cierto, tiempo podrá: levantarse; convertirse en un derecho de garantía estable; o ejecutarse. En este sentido podríamos decir que la medida cautelar se adopta cuando no se puede asegurar el crédito tributario de otra manera con la rapidez necesaria. La LGT mantiene esta tesis. Dice concretamente el legislador tributario que “*sus efectos cesarán desde los seis meses de su adopción*”. El problema que aquí se presenta es el del *dies a quo*. ¿Ha de contarse dicho plazo desde la fecha de su adopción o, por el contrario, desde la fecha de la notificación? Téngase presente además que la adopción de los mecanismos de cesación conllevan la prueba de los obligados tributarios.

Cabe plantearse, por otra parte, si puede resultar adecuado la adopción de medidas cautelares de efecto rápido y de ausencia de procedimiento. Con carácter general el artículo 81 de la LGT ha recogido la adopción de dos tipos de medidas cautelares que, por su urgencia, no requieren de ningún procedimiento. Nos estamos refiriendo, en primer lugar, al embargo preventivo de dinero y de mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Estos dos requisitos anteriormente indicados legitiman la adopción de dicha medida cautelar. Y, en segundo término, se situaría el embargo preventivo de los ingresos de espectáculos públicos que no hubiesen sido declarados previamente.

Las medidas cautelares podrán adoptarse contra los obligados o contra aquellos frente a los que se hubiese presentado “denuncia o querella” por delito contra la Hacienda Pública. Aquí, hasta fechas recientes, la LGT autorizaba a la Administración a adoptar *ope legis* una medida concreta, al referirse a “*la retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que se deban realizar*”. En nuestra opinión se trataba de una autorización explicable y justificada, ya que la no devolución de cantidades podría llegar a constituir la única medida que pudiera llegar a adoptarse, y la existencia de una querella o denuncia contra la Hacienda Pública permite que haya, al menos, “un principio de indicio racional” de frustración del crédito.

Finalmente hemos de referirnos a la cuestión relativa a la recurribilidad contra las medidas cautelares. A nuestro juicio, la adopción de estas medidas requiere de un acto administrativo, ya que se trata de actos de gravamen. Creemos pues que resulta posible la interposición de recurso de reposición. Lo cierto es, sin embargo, que el artículo 227 de la LGT no incluye a las medidas cautelares dentro de los actos reclamables. Por nuestra parte estimamos que, en el hipotético caso de que la medida se hubiese adoptado dentro del procedimiento de recaudación, sí que podría reclamarse. En cambio, tratándose de un procedimiento de gestión la cuestión resulta más dudosa, a pesar de que

podría abrirse un cierto debate. No obstante, el necesario respeto a criterios de justicia y de proporcionalidad nos conduce a adoptar una postura afirmativa.

Todo análisis que pretenda llevarse a cabo, por ejemplo, sobre la adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario destinadas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria ha de tomar como punto de partida el impago de ésta por parte del deudor principal en el período voluntario. Y es que, si bien dicho impago no constituye en sentido estricto una fase del procedimiento de derivación de responsabilidad, sí que representa un primer presupuesto sustantivo necesario para el nacimiento de la obligación del responsable, siendo a partir de ese preciso instante cuando tiene lugar la distinción entre los procedimientos de derivación de responsabilidad subsidiaria y de declaración de responsabilidad solidaria.

Una vez finalizado el plazo de ingreso en período voluntario comienza para el deudor principal el período ejecutivo y, tras la notificación de la providencia de apremio, el procedimiento de apremio. Sabido es, además, que, al amparo de lo establecido en el artículo 28 de la Ley 58/2003, se dispone la aplicación de un recargo ejecutivo del 5 por ciento cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la notificación de la providencia de apremio, así como de un recargo de apremio reducido del 10 por ciento cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo de pago de las deudas apremiadas, y de un recargo de apremio ordinario del 20 por ciento en el supuesto de que no concurriesen las anteriores circunstancias.

Pues bien, con anterioridad a que se produzca la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios (si los hubiera), la Administración asume la potestad de establecer medidas cautelares frente al responsable subsidiario destinadas al aseguramiento del cobro de la deuda, siempre y cuando existan indicios racionales que permitan presumir actuaciones tendentes a impedir la satisfacción de la deuda. Y, a este respecto, corresponde a la Administración la carga de la prueba de la existencia de una conducta elusiva por parte del contribuyente, no siendo suficiente con la concurrencia de un riesgo genérico de insolvencia.

Tal y como afirmó el TEAC en su Resolución de 9 de septiembre de 1998, el acto de imposición de las medidas cautelares presenta una naturaleza de carácter cautelar, no prejuzgando las actuaciones posteriores que puedan llevarse a cabo y limitándose a garantizar a la Hacienda Pública frente a eventuales maniobras elusivas o fraudulentas que hagan inútil la posterior imputación de responsabilidad subsidiaria.

Como seguramente se recordará la antigua LGT, en su redacción otorgada por la reforma de 1995 aludía, de cara a la adopción de estas medidas cautelares, a la necesidad de que existiesen actos del deudor tendentes a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda. Con posterioridad, tras la

entrada en vigor de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se adoptó un presupuesto habilitante definido en términos más amplios, al resultar suficiente con la presencia de “indicios racionales” de que el cobro de la deuda pudiera verse frustrada. No basta pues con la existencia de una mera sospecha de cara a adoptar una medida cautelar, por ejemplo, contra el administrador, debiendo acreditar el órgano de recaudación documentalmente la existencia de enajenaciones patrimoniales que evidencien de forma racional e indubitada que aquél pretende eludir la posible acción administrativa de cobro que pueda ejercitarse.¹¹

En consecuencia la adopción de medidas cautelares dentro del procedimiento de recaudación exige que la Administración pruebe la existencia de una conducta elusiva por parte del contribuyente, no siendo suficiente el riesgo genérico de insolvencia. Dicho de otro modo, su adopción pasa por la apreciación en orden a la existencia de indicios racionales que las justifique, como único medio para evitar la frustración del crédito tributario. Y, tal y como tuvo oportunidad de precisar el TEAR de Andalucía en su Resolución de 21 de julio de 1999, *“Por ‘indicio racional’ debe entenderse la concurrencia de una serie de circunstancias ciertas de las que pueda obtenerse, por inducción lógica, una conclusión sobre un hecho desconocido cuyo establecimiento se pretende. Corresponde, por tanto, a aquel que establece la conclusión, que en este caso no es otra que el riesgo de que se produzca la insolvencia sobrevenida del deudor, averiguar y probar que se dan las circunstancias objetivas y subjetivas que puedan llevar a ese resultado (...) Corresponde al órgano de recaudación probar que concurren circunstancias excepcionales que justifican la adopción de medidas, lo cual habrá de quedar suficientemente acreditado en el acuerdo que al respecto se adopte”*.

La adopción de las medidas cautelares queda pues condicionada a la prueba de que el deudor está llevando a cabo actuaciones tendentes al vaciamiento de su patrimonio frente a la Hacienda Pública, concurriendo por ello tanto un riesgo de impago como la actitud elusiva del deudor. Ahora bien, el peligro para los intereses del Tesoro que justifica la adopción de medidas cautelares ha de limitarse al ocasionado por las actuaciones del deudor tendentes a evitar la efectividad de la acción de cobro, no pudiendo reconducirse al genérico riesgo de insolvencia del deudor.

Inicialmente, al amparo de la antigua LGT de 1963, el establecimiento de medidas cautelares no resultaba posible frente al responsable solidario, restringiendo el artículo 37.5 de la citada Ley su adopción para los responsables subsidiarios. Se argumentaba a este respecto que carecería de sentido el establecimiento de estas medidas cautelares en aquellos supuestos en los que la Administración puede dirigirse al responsable solidario para exigirle

¹¹ Véase a este respecto BARRACHINA JUAN, E., “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (II)”, *Gaceta Fiscal*, núm. 168, 1998, p. 44.

el pago una vez vencido el período de ingreso voluntario para el deudor principal.

Lo cierto es que la Ley 58/2003 terminó admitiendo la adopción de medidas cautelares tanto frente a los responsables solidarios como ante los subsidiarios. En efecto, se extiende a los responsables solidarios la posibilidad de adoptar estas medidas cautelares a través del régimen que preveía para los subsidiarios el artículo 37.5 de la antigua Ley de 1963, disponiendo el artículo 41.5 de la Ley 58/2003 que *“Con anterioridad a la declaración de responsabilidad la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares y realizar actuaciones de investigación”*¹².

Admite así el citado artículo 41.5 de la LGT 2003, relativo al procedimiento contra los responsables, la posibilidad de adoptar medidas cautelares y de realizar actuaciones de investigación en relación con los futuros responsables propias de las actuaciones de la inspección o de los órganos de recaudación. Ahora bien, tal y como se ha apuntado, ya con anterioridad el artículo 37.5 de la antigua LGT de 1963 permitía la adopción de medidas cautelares con anterioridad a la declaración¹³.

Lógicamente la adopción de estas medidas cautelares se producirá siempre y cuando los indicios racionales de que el cobro pueda llegar a verse frustrado o dificultado (que, como ya sabemos, constituyen el presupuesto habilitante de la medida cautelar) se aprecien y motiven en relación con el responsable solidario al que se vaya a afectar dicha medida.

Como es sabido la antigua LGT de 1963 se refería a la adopción de medidas cautelares en su artículo 37.3, de conformidad con el cual *“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”*. Esta remisión reglamentaria efectuada por la antigua Ley quedaba, en la práctica, vacía de todo contenido, ya que ni el antiguo Reglamento General de Recaudación de 1968 ni el de 1990 determinaron en qué podrían consistir, limitándose únicamente este último a

¹² A este respecto puede consultarse el trabajo de FALCÓN Y TELLA, R., “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núms. 15-16, 2003, pp. 11 y ss.

¹³ Señala no obstante el TS, mediante Sentencia de 21 de febrero de 2013, que es nula la medida de embargo cautelar adoptada sobre una finca al haberse acordado antes del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias. A través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal vino a estimar el recurso interpuesto frente a una sentencia que confirmó el acuerdo de adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de una finca, afectas al débito que pudiese determinar el inicio frente a la recurrente de un procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, por las deudas tributarias pendientes de otra entidad. De conformidad con lo declarado por el TS la adopción de medidas cautelares respecto de los responsables tributarios vienen referidas al período que abarca desde la iniciación del procedimiento contra los mismos hasta su conclusión y consiguiente declaración de responsabilidad. Y, en el presente caso, al no haberse iniciado aun el procedimiento de responsabilidad solidaria, debió declararse la nulidad de la medida de embargo cautelar adoptada.

precisar en su artículo 14.4 que *“Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda”*.

Al amparo de esta situación, y como consecuencia de la indeterminación que caracterizaba a las citadas medidas, el responsable subsidiario se encontraba imposibilitado para conocer qué medidas concretas podrían ser acordadas por los órganos de recaudación antes de la previa declaración de fallidos de los deudores principales y, en su caso, de los responsables solidarios. Ni que decir tiene que ello terminaba por condicionar sus legítimas posibilidades de oponerse a la adopción de todas aquellas medidas que le afectasen directa y personalmente.

Tras la reforma operada en la antigua LGT por la Ley 25/1995, su artículo 37.5 pasó a disponer que *“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”*. Tal y como tuvo oportunidad de precisar CHECA GONZÁLEZ¹⁴, esta alusión a la posible adopción de medidas cautelares “dentro del marco legalmente previsto” contenida en el citado precepto mantenía el grado de indefinición que existía ya con anterioridad a la reforma acometida por la Ley 25/1995, de 20 de julio. De cualquier manera el referido marco legal al que aludía el artículo 37.5 de la antigua Ley quedaba integrado por los arts. 72 de la LRJ-PAC (regulador de las medidas provisionales y que nada añadía en lo referente al contenido de las medidas cautelares) y 128 de la LGT de 1963, modificado por las Leyes 66/1997, de 30 de diciembre, y 50/1998, de 30 de diciembre. Debe precisarse no obstante que este último precepto se refería a la adopción de medidas cautelares respecto de una deuda que ya estuviese liquidada, pudiendo llegar a plantear su aplicación al responsable al que aún no le hubiese sido notificada formalmente su situación diversas cuestiones conflictivas.

En la actualidad, como hemos tenido oportunidad de precisar, bajo la genérica denominación de medidas cautelares regula la Ley 58/2003 dentro de la sección dedicada a las garantías un conjunto de medidas tradicionalmente caracterizadas como procedimentales y que, sin sujetar plenamente los bienes al cumplimiento de las obligaciones tributarias permitiendo la realización de su valor coadyuvando a la consecución de tal sujeción aseguradora.

Tal y como establece el ya analizado artículo 81 de la LGT en su apartado primero, para asegurar el cobro de la deuda tributaria la Administración puede adoptar medidas cautelares de carácter provisional siempre y cuando existan

¹⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., en la obra colectiva *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 159.

indicios racionales de que, en otro caso, se vería frustrado o gravemente dificultado. Dicha medida cautelar ha de ser notificada al afectado, con expresa mención de los motivos que justifiquen su adopción¹⁵.

A la hora de regular la competencia necesaria para la adopción de estas medidas cautelares la LGT se refiere sólo a la competencia de la Administración. Ahora bien, ¿de qué órgano debe tratarse? ¿de cualquiera? ¿ha de tratarse del órgano que esté conociendo? Desde nuestro punto de vista el legislador se está refiriendo al órgano de gestión o de recaudación de que se trate¹⁶. No obstante, conviene tener igualmente presente aquello que señalen las normas internas de la AEAT e incluso las normas generales de la LRJAP-PAC como subsidiarias. Por otra parte el artículo 59 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 (RGGIT) nada declara a este respecto.

Este problema de la competencia es pues importante ya que, como acabamos de indicar, ni la LGT ni el RGGIT efectúan atribuciones de competencia específicas. En consecuencia habrá que ver aquello que establezcan las circulares de atribución de competencias internas, que regularán separadamente la competencia funcional. E, insistimos, en último término habría que acudir a la LRJAP-PAC, que es de aplicación general. Hay que recordar además que la medida cautelar, debido a su importancia, adquiere la consideración de acto administrativo, lo cual resulta importante a efectos de su recurribilidad.

Sabido es que en aquellos supuestos en los que la deuda resulta satisfecha una vez notificada la providencia de apremio, el procedimiento ejecutivo finaliza con la satisfacción del crédito de la Hacienda Pública. En cambio, si se desatiende la providencia de apremio y, en consecuencia, no se ingresa la deuda en los plazos correspondientes, el procedimiento ejecutivo sigue su curso, tal y como señala el artículo 167.4 LGT.

Dado que el procedimiento de ejecución se refiere, en la mayoría de los casos, a la universalidad de bienes que integra el patrimonio del deudor debe examinarse, con carácter preferente, la posibilidad de ejecución o aplicación de bienes singulares en aquellos casos en que existe la afección de un bien individual a una deuda tributaria concreta. Y es que antes de proceder al embargo, si la deuda tributaria estuviese garantizada mediante aval, hipoteca, prenda u

¹⁵ Contiene además el citado precepto una referencia a las medidas cautelares que otras leyes dispongan. Así sucede con los artículos 162 de la LGT 2003 y 10 del RGR de 2005, en los que se establece que los funcionarios de recaudación podrán adoptar las medidas cautelares recogidas en el artículo 146 de la Ley 58/2003 previstas para el procedimiento de inspección. Y es que, para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue su existencia o exhibición, podrá adoptarse el precinto, depósito o incautación de mercancías o de productos sometidos a gravamen.

¹⁶ Así tuvimos ocasión de ponerlo de manifiesto en nuestro trabajo “Medidas cautelares y procedimiento ejecutivo de recaudación”, *Tribuna Fiscal*, núm. 259, 2012, p. 14.

otra garantía, se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento de apremio.

A esta posibilidad alude el artículo 168 de la LGT al señalar que *“Si la deuda estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. Ahora bien la Administración tributaria puede optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, precisando los bienes que resulten suficientes al efecto. En estos casos la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos”*.

Queda claro por tanto que, en primer lugar, se procederá a ejecutar la garantía existente, ya se trate de aval, prenda, hipoteca o cualquier otra. Ahora bien, la Administración puede optar igualmente por embargar y ejecutar antes otros bienes del deudor cuando la garantía en cuestión no resulte proporcionada a la deuda garantizada, o cuando lo solicite el propio deudor, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos la garantía quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Una importante duda que suscita el artículo 168 LGT es la relativa a la utilización siempre, en este caso, del procedimiento de apremio. Desde nuestro punto de vista cabe estimar que en determinados supuestos el mismo no será necesario, siendo suficiente con la notificación del impago del deudor principal al garante (avalista o fiador solidarios) para que opere el juego propio de la garantía.

Más sencilla se presenta la ejecución del depósito en dinero efectivo o en valores públicos en aquellos casos en los que estos pueden ser negociados en el mercado correspondiente. En dichos supuestos no parece que el período ejecutivo deba de abrirse, con la consecuencia de no exigencia de recargo de apremio e interés de demora a partir del vencimiento de la deuda garantizada que procedería si se abriera. Téngase presente que el pago puede resultar inmediato a la notificación, y lo mismo la aplicación del dinero efectivo o los valores públicos.

Parece más lógico en estos casos proceder a aplicar la doctrina de la derivación de responsabilidad, diseñada como es sabido en relación con los responsables, que permite dar audiencia al garante y que va más allá de un requerimiento de pago. En efecto, creemos que será necesario el acto administrativo correspondiente y su notificación. De hecho, la no exigencia del recargo de apremio cuando se fijan estas garantías específicas por suspensión del acto impugnado parece sugerir esta conclusión.

Piénsese además que resulta absurdo la apertura de un período ejecutivo contra un tercero (fiador o avalista) que desconoce si la deuda ha sido pagada a su vencimiento por el deudor. Se hace necesaria en consecuencia una derivación de responsabilidad y notificación al tercero que ha prestado la correspondiente garantía. El propio RGR parece permitir esta interpretación a la hora

de regular el requerimiento de pago al garante, de manera que sólo en el caso de impago del garante, una vez requerido el ingreso de la deuda hasta el límite garantizado, procederá la exigencia del interés de demora, recargo de apremio y, en suma, el correspondiente procedimiento de ejecución.

En consecuencia estimamos que cuando el artículo 168 de la LGT establece que *“La ejecución de las garantías se realizará a través del procedimiento de apremio”* se está ignorando la posibilidad de que la garantía pueda haber sido prestada en período de pago voluntario, por ejemplo, al solicitarse la suspensión de una liquidación impugnada ante los Tribunales Económico-Administrativos. Al mismo tiempo se está desconociendo el significado jurídico de la solidaridad de deudores, haciendo incurrir a los obligados tributarios en gastos inútiles por cuanto la garantía no les libra del apremio; e incluso resulta perjudicial para la propia Hacienda Pública, porque la garantía no alcanza el recargo de apremio, debiendo continuarse el procedimiento ejecutivo sólo para cobrarlo.

Refiriéndose precisamente a la suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias como consecuencia de la adopción de medidas cautelares analizó el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña en su Sentencia de 3 de diciembre de 2009 un supuesto en el que se produjo la constitución en vía administrativa de garantía suficiente, comprensiva de la deuda tributaria y de los intereses de demora, y con extensión de sus efectos a la vía jurisdiccional. Y, dado que la Administración no aportó elemento probatorio alguno del que poder inferir que la demora en el ingreso de la deuda tributaria garantizada pudiera llegar a implicar una efectiva vulneración de sus intereses, concluyó el Tribunal que debía mantenerse la suspensión, ya que los intereses generales no se veían gravemente perturbados como consecuencia de la adopción de la medida cautelar, si bien la finalidad legítima del recurso podría llegar a verse afectada, dado el montante de la liquidación.

Cabe igualmente la posibilidad de que la Administración pueda realizar actos preliminares de aseguramiento simultáneamente a la realización de la garantía individual. Ya el antiguo RGR señalaba a este respecto que *“(...) Si el órgano de recaudación estimase insuficiente la garantía podrá, sin esperar a la ejecución de la misma, proceder al embargo preventivo de otros bienes del deudor”*. A esta posibilidad se refiere en la actualidad el apartado séptimo del artículo 74 del vigente RGR, en el que se establece que se podrá continuar el procedimiento de apremio cuando la garantía haya devenido manifiestamente insuficiente, jurídica o económicamente, desde la fecha de su constitución, y sin necesidad de esperar a su ejecución, mediante acuerdo motivado que ha de constar en el expediente.

A nuestro juicio, en el caso de garantía real (ya se trate de hipoteca o de cualquier otro derecho de esta naturaleza) sí que procederá el procedimiento de apremio con las peculiaridades que éste supone en relación con los procedimientos de ejecución no tributarios. No obstante también en este caso resultará preciso el requerimiento al titular de los mismos (cuando no sea el deudor

tributario), planteándose entonces la necesidad de proceder a llevar a cabo una derivación de responsabilidad.

En todo caso, para proceder a la ejecución de las garantías es suficiente con la falta de pago del deudor afianzado, sin que resulte necesario un acto administrativo de derivación de responsabilidad o la audiencia del avalista o fiador¹⁷. Así se declaró, entre otras, en la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 8 de marzo de 2004.

Tal y como hemos tenido oportunidad de precisar con anterioridad señala el artículo 81.3 de la LGT, precepto encargado de regular la adopción de medidas cautelares en el procedimiento tributario, lo siguiente: “3. *Las medidas cautelares podrán consistir en: (...) b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva*”. Añade además el citado artículo 81 de la Ley 58/2003 que “*La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción*”.

No debe confundirse la anotación preventiva de un embargo simple con la anotación preventiva de un embargo preventivo. En este último caso nos hallamos ante una medida cautelar de carácter provisional destinada a obtener una especial garantía en los créditos tributarios como consecuencia del interés público existente en el título calificado. Como es lógico, esta última anotación habrá de ser objeto de solicitud, no pudiendo ser practicada de oficio por el Registrador debido al carácter rogado del procedimiento registral¹⁸.

¹⁷ En efecto, no se prevé que, con carácter previo a la adopción de las medidas cautelares, se dé audiencia al obligado tributario. Tal y como se afirma en el Auto del Tribunal Constitucional 48/2004, de 12 de febrero, “*En principio, a nivel teórico, no es exigible la audiencia previa que se predica para la adopción de medidas cautelares y sin perjuicio de la posterior e inmediata apertura de dicho trámite, como ha sido el caso. Todo ello dentro del marco de la jurisprudencia reacia a la invocación de este principio de audiencia por la vía del artículo 24 de la CE en el ámbito administrativo, pues desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 68/85, de 27 de mayo, se asentó la que resulta doctrina general. Que “la falta de audiencia [de ser exigible] no... habría constituido una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al artículo 105.c de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia cuando proceda*”. Véase igualmente a este respecto lo declarado por la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 20 abril de 2007 en el sentido de que “*Resulta ínsito a la naturaleza propia de la medida cautelar el que ésta pueda adoptarse, llegado el caso y si concurren circunstancias que permitan pensar en la frustración de la medida de dar audiencia previa, que puedan adoptarse antes de ser oído el interesado. Incluso en aquellas que suponen la máxima injerencia para los derechos de la persona, como puede ser la privación de libertad en el ámbito penal, siendo los ejemplos más representativos las entradas y registros e intervenciones telefónicas. Las primeras, notificadas una vez adoptadas, las segundas sólo participadas levantado el secreto de sumario*”.

¹⁸ Tal y como señala el TEAC en su Resolución de 25 de junio de 2008, relativa a la adopción de medidas cautelares al hilo del embargo preventivo de una retención en el pago de los derechos de cobro pendientes que se deriven de sus relaciones comerciales con diversas empresas, tratándose de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notifica la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, desde ese preciso instante, no tiene carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Y, una vez que el crédito o el derecho embargado venza, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso el crédito quedaría afectado a dicha deuda hasta su vencimiento si antes no resulta solventada, lo que en relación con el supuesto analizado venía a desvirtuar el argumento de la recurrente acerca de la imposibilidad de embargar créditos futuros.

Pues bien, con carácter general el embargo preventivo podrá ser solicitado como medida cautelar sobre los bienes del responsable tributario subsidiario como consecuencia de una providencia de apremio notificada al sujeto pasivo, siempre y cuando concurren en dicho responsable subsidiario las condiciones que, de conformidad con lo establecido en el artículo 42 de la Ley Hipotecaria, posibilitan la práctica de la referida anotación preventiva de embargo.

Mediante Sentencia de 29 de junio de 2009 analizó la AN, al hilo de la cuestión relativa a la motivación del acuerdo de adopción de medidas cautelares, la conformidad a Derecho de un acuerdo de adopción de medidas cautelares consistente en el embargo preventivo de ciertos créditos, la prórroga de dichas medidas cautelares por un período de seis meses y el acuerdo de conversión en definitivas de dichas medidas.

En primer lugar se estudiaba la consideración de dichas medidas cautelares como una garantía, constituyendo su adopción por parte de la Administración una facultad recogida actualmente, en lo que se refiere al supuesto suscitado consistente en un supuesto de responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad empresarial, en los artículos 41.5 y 81 de la LGT. Y, al objeto de reforzar su razonamiento, la Audiencia se acogió a la doctrina jurisprudencial y, en concreto, a sus Sentencias de 26 de mayo de 1994, 24 de septiembre de 1999 y 19 de abril de 2003, que reproducían en parte, además de lo dispuesto en los artículos 41.5 y 81 de la LGT, una referencia concisa, a pesar de que no se trate de actos dictados en materia tributaria, a la doctrina del Tribunal Constitucional.

Destacó además la Audiencia la motivación del acuerdo en lo que se refiere tanto a los indicios de sucesión empresarial como al riesgo de frustración recaudatoria y a las razones que puedan conducir al mismo. Tal y como establece el artículo 41.5 de la LGT, dicha situación se hace especialmente patente en los supuestos de sucesión en la actividad empresarial, mientras se tramita el procedimiento oportuno y se dicta el acuerdo declarando responsable solidario al sucesor. Y es la necesidad de preservar al máximo de forma preventiva los intereses de la Hacienda Pública la que determina que, salvo en supuestos muy excepcionales, queden relegadas a un segundo plano los eventuales perjuicios que pueda llegar a sufrir el afectado que, al tener un contenido eminentemente económico, adolecen de la consideración de perjuicios de imposible reparación.

II. LA PROYECCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRAS LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, Y SU INCIDENCIA SOBRE LA SEGURIDAD JURÍDICA

Como es sabido 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, introdujo importantes modificaciones en el ámbito de las medidas cautelares, permitiendo su adopción en cualquier momento del procedimiento cuando se estime, en su caso, la concurrencia de los presupuestos establecidos al efecto¹⁹.

En primer término la citada Ley modificó el artículo 81.5 de la LGT, señalándose que las medidas cautelares reguladas en dicho precepto 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 (indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado) y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3 del citado precepto (adoptándose medidas proporcionales al daño que se quiera evitar, en la cuantía estrictamente necesaria y siempre que no sean de difícil o imposible reparación).

A resultas de esta modificación se permite pues la adopción de la medida cautelar en cualquier momento del procedimiento cuando se estime, en su caso, la concurrencia de los presupuestos establecidos en el propio precepto. Recuérdesse a este respecto que, al amparo de la anterior redacción, se permitiría dicha adopción con carácter general desde el momento en que existiese propuesta de liquidación, salvo en los casos de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, supuestos estos en los que la medida podía ser adoptada en cualquier momento del procedimiento. En cambio a la luz de la presente reforma la medida podrá adoptarse en cualquier momento del procedimiento con independencia del concepto tributario de que se trate en cada caso, siempre y cuando concurren los presupuestos del apartado 1 del artículo 88 y se respeten los límites de su apartado 3 del precepto.

Desaparece así la limitación que, con anterioridad, afectaba básicamente al delito fiscal, al exigirse con carácter general que para que se pudieran adoptar medidas cautelares se hubiera extendido acta de inspección, excluida en los supuestos de delito fiscal. A la luz de la presente reforma las medidas cautelares podrán adoptarse a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos, siempre y cuando concurren las circunstancias que las justifiquen, y al margen de la extensión del acta de inspección²⁰.

¹⁹ Véase a este respecto, con carácter general, 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", en la obra colectiva (Dir.: Tejerizo López, J. M. y Coord.: Calvo Végez, J.), *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal. 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*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 137 y ss.

²⁰ Recuérdesse a este respecto que, con anterioridad, la adopción de medidas cautelares en el seno del procedimiento inspector sólo podía tener lugar después de incoadas las actas de inspección, salvo en determinados supuestos donde existieran eventuales deudas tributarias relativas a cantida-

Ciertamente el hecho de que la medida cautelar pueda ser adoptada no existiendo todavía una propuesta de liquidación puede casar mal con el necesario respeto que ha de producirse a los límites establecidos en el artículo 81.3 de la LGT así como con el principio de proporcionalidad respecto de la cuantía necesaria para cubrir el importe de la deuda que se asegura²¹.

En todo caso se trata de unas medidas de carácter preventivo o de garantía del crédito tributario. En relación con las mismas estima SÁNCHEZ PEDROCHE²² que la imposibilidad existente con anterioridad de que pudieran adoptarse hasta el momento mismo de la propuesta de resolución resultaba lógica, ya que con carácter previo se hacía necesario constatar la existencia de una deuda concreta pendiente de pago y de importe cuantificable, al objeto de que la medida adoptada resultase proporcionada a la suma que se pretendiese asegurar con la cautela.

Lo cierto es que, al amparo de la reforma operada, cabe afirmar que, de cara a su adopción, es suficiente con la existencia de un procedimiento administrativo, siempre y cuando existan indicios racionales que frustren, impidan o dificulten gravemente la exacción del tributo. En todo caso no puede olvidarse que la adopción de dicha medida deberá ser razonable o idónea para proteger el interés general, así como proporcionada a los daños que trate de evitar y a aquellos otros que pueda ocasionar. No podrá recurrirse de manera indiscriminada a su adopción, la cual habrá de resultar idónea, debiendo estimarse por parte del órgano competente que su cobro pueda verse imposibilitado, y debiendo concurrir además una serie de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. Dichas medidas habrán de adoptarse en el seno de un procedimiento válidamente iniciado, no resultando admisible su adopción con anterioridad a dicho inicio. En este sentido cabe plantearse hasta qué punto respeta las garantías mínimas el hecho de que la adopción de la medida cautelar pueda quedar desvinculada de cualquier momento propio de la fase liquidativa.

Destaca además CALVO ORTEGA²³ la supresión operada de la facultad que, al amparo de la anterior regulación, tenía el interesado de proponer la sustitución de una garantía por otra lo que, en mi opinión, merece un juicio negativo, ya que era necesario el acuerdo de la Administración.

des retenidas o repercutidas a terceros (caso del IVA repercutido y no ingresado y de las cantidades retenidas y no ingresadas).

²¹ Véase en este sentido MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias", *Boletín Crónica Tributaria*, núm. 2, 2013.

²² SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 359, 2013, p. 173.

²³ 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", ob. cit., p. 146. En opinión del citado autor se trataba de un mecanismo solvente y flexible.

Por otra parte, y debido a que la práctica y el análisis de los resultados ponen de manifiesto que es preciso adoptar medidas que permitan facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de los órganos de la Agencia Tributaria acerca de por qué se dan las circunstancias que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar, la Ley 7/2012 modificó la regulación aplicable con la finalidad de avanzar en la lucha contra el fraude más agravado planteando, en primer lugar, la modificación de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal, considerando su carácter de medidas excepcionales y provisionales que sólo pretenden someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a results del proceso penal, resulta cuestionada en virtud de los hechos acreditados que permiten la adopción de la medida cautelar administrativa. La posibilidad de adoptar medidas cautelares se extiende así a otros supuestos en los que la investigación judicial no tenga su origen en actuaciones de comprobación e investigación desarrollados por la Administración tributaria.

Ciertamente, y tal y como se ha encargado de poner de manifiesto PARRA BENÍTEZ²⁴, la nueva regulación del artículo 81.8 de la LGT se introduce a results de las dificultades que planteaba la aplicación del régimen general de las medidas cautelares en el ámbito penal. Y es que la aplicación del citado régimen general en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública se topaba con la dificultad de que en dichos casos no se podía hablar de la existencia de deuda liquidada, dado que la inicial deuda tributaria no se encuentra formalmente liquidada²⁵. A results de la citada situación el régimen general aplicable a las medidas cautelares no permitía a la Administración tributaria retener aquellas devoluciones que se hubiesen acordado en favor

²⁴ PARRA BENÍTEZ, F., “Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, *Tribuna Fiscal*, núm. 266, 2013, p. 69.

²⁵ Tal y como ha señalado SENDÍN CIFUENTES, J. L., “Medidas de aseguramiento del crédito tributario en periodo voluntario”, *Carta Tributaria Monografías*, núm. 11, 2013 (consultado en www.laleydigital.com), con anterioridad a la reforma articulada a través de la Ley 7/2012 la Administración Tributaria podía acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que debiera realizar en la cuantía que se estimara necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse, limitándose el alcance de dichas medidas a devoluciones u otros pagos para garantizar solamente la responsabilidad civil derivada del delito y no la multa que pudiera imponerse. La adopción de dichas medidas por la Administración debía ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, manteniéndose hasta que este último adoptara la decisión procedente. Por el importe de la devolución o el pago retenido no existía riesgo de distracción de bienes, manteniéndose dicho importe en garantía de la eventual responsabilidad civil derivada del delito. Añade asimismo el citado autor en su trabajo que “Al lado de esta opción la AEAT también investigaba el patrimonio de los sujetos pasivos y proponentes, en su caso, al órgano judicial la adopción de determinadas medidas cautelares, pero, a diferencia del caso de retención de devoluciones, solamente era una propuesta que exigía pronunciamiento expreso del órgano judicial. En ausencia de pronunciamiento expreso no había medida cautelar y existía riesgo cierto de distracción de bienes y de frustración del cobro futuro”.

del obligado tributario que se encontrase denunciado por un delito contra la Hacienda Pública²⁶.

Pues bien tras la modificación operada las medidas cautelares adoptables en el ámbito penal no se limitan al embargo de pagos y de devoluciones tributarias, sino que se amplía el elenco de medidas propias del artículo 81 de la LGT, adelantándose así en vía administrativa las medidas cautelares judiciales y asumiendo la Administración el protagonismo de las medidas cautelares necesarias para garantizar la responsabilidad derivada de delito, conservando en todo caso el órgano judicial la potestad de poder convertir dichas medidas en judiciales o, en su caso, de levantarlas.

Se permite pues adoptar las cautelas, no ya solo cuando se trate de delitos contra la Hacienda Pública, sino también en cualesquiera otros supuestos en los que la Administración tributaria tuviera interés y se pretendiese garantizar deudas cuya recaudación sea competencia de aquélla. Esta modificación se complementa, además, con la adopción de un mandato legal a la Agencia Tributaria para la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda Pública. Y ello con el objetivo último de dotar de mayor seguridad jurídica a la actuación de la Hacienda Pública.

Señala el artículo 81.8 de la LGT al amparo de su vigente redacción que cuando, con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, se hubiese formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública o se hubiese dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en dicho precepto, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena²⁷.

²⁶ Debido precisamente a ello, ya con motivo de la reforma introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, se permitió acordar exclusivamente la adopción de la medida cautelar de retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos en relación a las personas denunciadas, querelladas o imputadas por delito contra la Hacienda Pública, si bien ello limitado siempre a la cuantía suficiente para cubrir la responsabilidad civil derivada de delito, imponiéndose además la obligación de notificar la retención al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, manteniéndose dicha medida hasta que el órgano judicial adoptase la decisión procedente. De este modo se pretendía evitar el riesgo derivado de la falta de cobro de la responsabilidad civil derivada de delito, permitiéndose a la Administración tributaria retener el conjunto de los pagos que tuvieran pendientes de devolver al imputado afectándolos a dicha responsabilidad.

²⁷ Tiene lugar en consecuencia una remisión a las medidas cautelares reguladas en el artículo 81.4 de la LGT, las cuales se concretan en las siguientes: retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria; embargo preventivo de bienes y derechos del que se practicará, en su caso, anotación preventiva; prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos; 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; y cualquier otra legalmente prevista. Por su parte el apartado 7 del artículo 81 de la LGT alude a otras dos medidas cautelares: el embargo preventivo de dinero y mercancías que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrían 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. De este modo se amplía el ámbito de aplicación de las medidas cautelares a cualesquiera otros delitos que no tuviesen su origen en un procedimiento de comprobación o de investigación inspectora, pudiendo adoptarse las medidas cautelares del artículo 81.8 de la LGT en cualquier proceso penal que no sea por un delito contra la Hacienda Pública en los que pueda estar interesado. Dichas medidas podrán ser adoptadas cuando, en el seno de un proceso penal por el que se persiga cualquier tipo de delito, se estime necesario garantizar una deuda cuya recaudación competa a la Administración tributaria. En estos supuestos las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal²⁸.

Como es sabido el citado precepto del Código Penal establece que aquellos pagos que se efectúen por el penado o por el responsable civil subsidiario se imputarán a la reparación del daño causado y a la indemnización de los perjuicios, a las costas procesales así como a la multa. De este modo las medidas cautelares se podrán adoptar tanto en relación al responsable penal como respecto del responsable de la responsabilidad civil derivada de delito, de la multa y de las costas procesales, debiendo quedar identificados en la denuncia o querella, así como el título de responsabilidad que se les imputa. En todo caso parece claro que las cuantías referidas en el artículo 126 del CP operarán como límite aritmético de cara a la adopción de las medidas cautelares.

Tiene lugar además la ampliación de las deudas cautelables, no ya solo a la responsabilidad civil derivada de delito, sino también a la pena de multa y a las costas procesales. Y ello como consecuencia de la reforma introducida en el artículo 305.5 del CP por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. Habiéndose adoptado la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria se notificaría al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, manteniéndose hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

establecimiento y que no hubieran sido declaradas y el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

²⁸ Estas cuantías se concretan pues en las siguientes: la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios; la indemnización al Estado por el importe de los gastos que se hubieran hecho por su cuenta en la causa; las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago; las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado, sin preferencia entre los interesados; y la multa.

Tratándose de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública podrán adoptarse las medidas cautelares recogidas en el artículo 81.8 de la LGT desde el instante en que concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 180 de la Ley 58/2003, sin que concurra ningún género de duda de cara a considerar que la presentación de la denuncia ante el Ministerio Fiscal permite la adopción de dichas medidas cautelares. No obstante, tratándose de aquellos delitos en los que la Hacienda Pública tenga interés, será necesario que se hayan incoado las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales²⁹.

En resumen, a resultas de la citada modificación la Administración tributaria podrá adoptar las medidas cautelares en sede administrativa, aun cuando el expediente de comprobación ya se hubiese judicializado por haber sido remitido para su tramitación penal por presunto delito contra la Hacienda Pública, superándose así la limitación establecida en el artículo 180 de la LGT. Y es que lo dispuesto en el artículo 81.8 de la LGT, que permite adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de la cuantía debida aún cuando el expediente de comprobación se haya judicializado por haber sido remitido para su tramitación penal por un presunto delito fiscal, parece superar la limitación establecida en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, que exige la suspensión del procedimiento administrativo mientras se tramite el correspondiente proceso judicial. Desde nuestro punto de vista el necesario respeto al principio de no concurrencia de sanciones tributarias habría de impedir la continuación del procedimiento administrativo, incluso a efectos de adoptar las medidas cautelares necesarias³⁰.

Sin perjuicio de que la Administración tributaria no deba paralizar el procedimiento de comprobación e investigación cuando se inicien actuaciones penales (debiendo dicho procedimiento continuar hasta su finalización permitiendo la adopción de medidas cautelares destinadas a asegurar la deuda tributaria que pudiera resultar), sí que habrá de paralizarse el procedimiento sancionador tributario en el supuesto de que éste hubiera sido iniciado, al objeto de garantizar la aplicación de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT. Dicho de otro modo, habría de paralizarse el procedimiento destinado a determinar la culpabilidad del presunto infractor y la correspondiente sanción.

La referencia a la necesidad de paralizar el procedimiento alude pues exclusivamente al procedimiento sancionador y no al de comprobación e

²⁹ Adviértase en todo caso que el artículo 81.8 de la LGT no establece plazo alguno para que el Juez se pronuncie sobre el mantenimiento o levantamiento de la medida, anticipando la Administración tributaria la adopción de la misma en su calidad de auxiliar del órgano judicial, de manera que resultaría asimilable a la conversión en medida cautelar judicial a efectos de retrotraer su eficacia.

³⁰ Recuérdese a este respecto que el principio de no concurrencia de sanciones tributarias obliga a la paralización del procedimiento sancionador mientras se resuelve la posible existencia de un delito fiscal, debiendo producirse a tal efecto la suspensión del procedimiento administrativo destinado a probar la culpabilidad del presunto infractor.

investigación, que podrá continuar, pudiendo llegar a adoptarse en el desarrollo del mismo aquellas medidas cautelares que resulten necesarias para garantizar el cobro de la deuda tributaria y de las demás cuantías que, en su caso, pudieran derivar de una sentencia condenatoria por delito fiscal.³¹

Téngase presente por otra parte que si el procedimiento de comprobación e investigación se suspende sin propuesta de liquidación en los supuestos de posible delito fiscal, cabrá la posibilidad de que las medidas provisionales que, en su caso, se adopten, lo sean sin conocimiento del importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretendan asegurar, lo que podría llegar a vulnerar el necesario respeto que ha de producirse al principio de proporcionalidad.

Asimismo se tiene presente el hecho de que el origen de la actuación jurisdiccional no esté en un procedimiento de comprobación e investigación tributario, señalando, en este caso, el momento a partir del cual se podrá adoptar la medida, siempre en sede administrativa. Finalmente tiene lugar la indicación de las personas contra las que se podrá adoptar dicha medida así como la necesidad de su notificación.

Adviértase que es la propia Administración tributaria la que adopta la medida, plenamente vigente y eficaz desde el instante de su adopción. El juez penal únicamente podrá convertir la medida cautelar tributaria en medida jurisdiccional o bien acordar su levantamiento, no hallándose en consecuencia estas medidas cautelares, a pesar de ser provisionales, sujetas a la caducidad de seis meses prorrogables. En todo caso la vigencia de las cautelas reguladas en el artículo 81.8 de la LGT queda fuera del régimen de caducidad previsto en el apartado sexto del citado precepto³², quedando aquellas a expensas de su conversión en medidas jurisdiccionales o de su eventual levantamiento por el

³¹ Véase en este sentido MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias”, *Boletín Crónica Tributaria*, núm. 2, 2013, para quien “La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario, y los diferentes principios y finalidades que guían cada uno de ellos, nos lleva a afirmar que el principio non bis in idem no debe desplegar efecto alguno fuera del procedimiento sancionador, de manera que el procedimiento de liquidación debe llegar a su fin, y una vez iniciado el procedimiento sancionador, y apreciados indicios de delito, ha de pasarse el tanto de culpa al órgano judicial competente, suspendiéndose entonces dicho procedimiento hasta el pronunciamiento del Tribunal”.

³² Dispone concretamente el citado apartado sexto que “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”.

juez penal. Y es que cuando la medida cautelar se adopte con motivo de la remisión del expediente por posible delito fiscal sus efectos se extenderán hasta la decisión del órgano judicial competente sobre su levantamiento o conversión.

Los eventuales destinatarios de las medidas cautelares podrán serlo, tanto los sujetos penalmente responsables como los civilmente responsables exentos de la responsabilidad penal. Y la responsabilidad cautelable incluye, no ya solo la propia responsabilidad civil derivada del delito, sino también la pena de multa y las costas procesales. Dicha responsabilidad cautelable opera además como límite cuantitativo de cara al aseguramiento de la deuda.

Tal y como ha precisado CALVO ORTEGA³³, tras la reforma introducida por la Ley 7/2012, la medida cautelar podrá extinguirse antes de los seis meses previstos en la LGT o bien podrá durar más de dicho tiempo. Se elimina así la extinción automática de la medida a los seis meses lo que, en opinión del citado autor, ha de estimarse contrario al principio de seguridad jurídica. Y ello con independencia de que pueda tener lugar su levantamiento a solicitud del sujeto pasivo dirigida al órgano judicial de que se trate y de que la decisión de éste sea necesariamente motivada. Ciertamente el artículo 81.5 de la LGT, en su anterior redacción, contemplaba la ampliación del plazo “mediante acuerdo motivado sin que la ampliación pueda exceder de seis meses”. Se trataba, en nuestra opinión, de un criterio lógico que, sin embargo, no ha quedado recogido en el nuevo número 5 del precepto.

Esta modificación introducida en el apartado 8 del artículo 81 de la Ley 58/2003 ha de conectarse con la desaparición de las limitaciones que, con anterioridad, figuraban en el apartado 5 del citado precepto, concediéndose así a la Administración una amplia potestad para la adopción de medidas cautelares en los supuestos de delito fiscal, incluidos aquellos que hubiesen sido iniciados al margen de la Administración tributaria³⁴. Y, en los procesos por delito contra la Hacienda Pública, se atribuye a los órganos de recaudación de la AEAT competencias para realizar investigaciones sobre el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras medidas.

III. REFLEXIONES FINALES

Con motivo de la reforma operada en el artículo 81 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y

³³ 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”, *ob. cit.*, p. 142.

³⁴ Recuérdese a este respecto que, con anterioridad, el proceso penal paralizaba las actuaciones de la AEAT, tal y como recuerda MERINO JARA, I., “Medidas cautelares”, *Boletín Crónica Tributaria*, núm. 1, 2013.

presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se ha adelantado la intervención de los órganos de recaudación en los procedimientos de gestión tributaria, fomentándose la adopción de medidas cautelares desde el inicio del procedimiento. En efecto, se contempla la posibilidad de que la Agencia Tributaria tome medidas cautelares para evitar que el deudor alegue su insolvencia. En este sentido se adelanta el momento en que la Agencia Tributaria podrá adoptar medidas cautelares en casos de procedimientos tributarios y de delito fiscal.

Esta modificación de la regulación aplicable permitirá la adopción de las medidas cautelares en cualquier momento del procedimiento cuando así se estime oportuno. Significa ello que se permitirá a la Agencia Tributaria adoptar medidas cautelares en los procesos penales. De este modo la Agencia Tributaria asumirá competencias de los jueces, pudiendo adoptar medidas cautelares en procesos por delito fiscal sin intervención inicial del juez. Se contempla por ejemplo que, mientras un juez instruya una causa penal, el Fisco pueda embargar al deudor, competencia que hasta la fecha correspondía al órgano judicial. El nuevo artículo 81 de la LGT faculta además a la inspección para adoptar cualquier tipo de medida cautelar (no sólo la retención de devoluciones), incluso cuando se haya pasado el tanto de culpa a la autoridad judicial, o aunque el procedimiento penal no se haya iniciado a instancias de la Administración.

Tal y como ha señalado a este respecto FALCÓN Y TELLA³⁵ cabe plantearse hasta qué punto respeta el principio de seguridad jurídica el hecho de adoptar un embargo administrativo cuando existe una instrucción penal en curso para garantizar el mismo crédito cuya defraudación ha motivado la querrela o denuncia. Tal y como apunta el citado autor, si la Administración considera que en estos casos es necesaria una medida cautelar lo que debe hacer es solicitarla a través de la Abogacía del Estado.

En cambio lo que parece preverse en el presente caso es que sea suficiente con que la adopción de la medida se comunique al Ministerio Fiscal y al órgano jurisdiccional *a posteriori*, a efectos de su conversión judicial o levantamiento. No parece además que sea competencia del juez de instrucción entrar a revisar la actuación administrativa. Por el contrario la prejudicialidad penal exige que la Administración se abstenga de actuar y confíe en las decisiones del juez.

Por nuestra parte estimamos que el hecho de que se posibilite que la Administración adopte medidas cautelares de cualquier tipo tras la presentación de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública (comprendiendo

³⁵ FALCÓN Y TELLA, R., "El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2012 (consultado en www.westlaw.es).

también aquellos supuestos en los que la denuncia no proceda de una previa actuación de la Inspección Tributaria y posibilitando dirigir la medida en relación con cualquiera de los sujetos incluidos en la querella) podría llegar a representar una intromisión de la Hacienda Pública en el ejercicio de las competencias judiciales³⁶.

³⁶ Un criterio diverso es defendido en cambio por 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”, ob. cit., p. 146, para quien esta adopción de medidas fuera de un procedimiento administrativo va a eliminar las dudas que podrían plantearse en relación con la necesidad o no de un procedimiento estrictamente tributario, al mismo tiempo que va a facilitar su adopción; a juicio del citado autor “Hay que tener en cuenta, con la vista puesta en la seguridad jurídica del sujeto pasivo, que siempre es necesaria la motivación suficiente, lo que constituye un requisito general de la medida cualquiera que sea la base jurídica de ésta. Será dicha motivación suficiente la que cierre el paso a cualquier actuación arbitraria o excesiva de la Administración. Por otra parte, ya el número 7 del artículo 81 de la LGT autorizó la adopción de medidas aunque limitada a la retención de pagos que debía de hacer efectiva la Administración tributaria”.