

LAS MEDIDAS CAUTELARES DE ASEGURAMIENTO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS*

MARÍA RODRIGUEZ-BEREJO LEÓN**

Resumen: El tema de la tutela cautelar es un tema de gran relevancia teórica y práctica en el marco de un Ordenamiento Jurídico complejo, dominado por la lentitud y onerosidad de sus procesos y procedimientos. Esta lección se centra en el análisis de las medidas cautelares tributarias que se pueden adoptar en los procedimientos tributarios con una finalidad aseguradora, sea a efectos del cobro de la deuda o a los efectos de la conservación de pruebas. Su reciente reforma en varios aspectos por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, invita a reflexionar sobre los privilegios procesales de la Administración Tributaria que marcan su auténtica posición de supremacía.

Palabras clave: medidas cautelares, procedimientos tributarios, aseguramiento de la deuda tributaria, privilegios procesales, Administración Tributaria.

Abstract: This article is about the preventive or precautionary measures that can be adopted during administrative tax procedures. It is an important issue in our contemporary judicial systems, named by the slowness and burdensome of its procedures. The issue has been recently reformed in our General Tax Law by Law 7/2012, of the 29th of October and this reform invites us to think about how good it is to maintain administrative procedural privileges.

Key words: preventive measures, precautionary measures, administrative tax procedures, procedural privileges.

SUMARIO: I. LA ENCRUCIJADA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES: FUNCIONALIDAD VS GARANTISMO; II. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: EFECTO Y CLASES; 1. Medidas cautelares en el procedimiento inspector: el aseguramiento de la prueba; 2. Medidas cautelares en el procedimiento de recaudación: el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria; 2.1. La retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria; 2.2. El embargo preventivo; 2.3. La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos; 2.4. La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas deban realizar a los contratistas o subcontratistas; III. PRESUPUESTOS Y LÍMITES DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS; 1. La aplicación de los presupuestos tradicionales al ámbito tributario: *periculum in mora* y *fumus boni iuris*; 1.1. El *periculum in mora* en las medidas cautelares tributarias de aseguramiento; 1.2. El *fumus boni iuris* en las medidas cautelares tributarias;

* Fecha de recepción: 11 de marzo de 2013.

Fecha de aceptación: 17 de abril de 2013.

** Profesora Contratada Doctora (Acreditada a Titular por la ANECA), Universidad Autónoma de Madrid. maria.berejo@uam.es.

2. La interpretación en el ámbito tributario de los límites de las medidas cautelares: el principio de proporcionalidad y los perjuicios de difícil o imposible reparación; IV. BIBLIOGRAFÍA

I. LA ENCRUCIJADA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIAS: FUNCIONALIDAD VS GARANTISMO

El concepto de medidas cautelares pertenece a ese nutrido grupo de conceptos con los que los juristas trabajan, cuya función primordial en la dogmática jurídica es proporcionar claridad y facilidad en la aplicación del derecho al permitir subsumir en ellos diversas figuras jurídicas. Son lo que LARENZ denominara “conceptos clasificatorios”, cuya formación puede tener lugar bien porque el legislador los haya establecido o bien por convención¹. En este caso, se trata de un concepto doctrinal, que como tal no se encuentra recogido en nuestras leyes procesales, ámbito en el que el concepto de medidas cautelares está más desarrollado y ni siquiera existe una regulación sistemática de las mismas, sino una serie de normas dispersas y referidas a medidas concretas². Si esto es así en el ámbito procesal civil y en el administrativo³, el panorama no es muy diferente en el ámbito procesal tributario. Al mismo tiempo, el de las medidas cautelares es un concepto que a pesar de su origen civil pertenece a un “fondo jurídico común” que coincide con la Teoría general del Derecho, aunque no necesariamente de homogénea aplicación en todas sus ramas, porque su regulación puede ser en parte divergente por razón del distinto fin o interés que cada rama del Derecho persigue⁴. Con este trabajo, se trata fundamentalmente de poner en relación los fines e intereses propios del Derecho Tributario con la regulación actual de las medidas cautelares en el ámbito de los procedimientos tributarios y valorar su armonía⁵. Recientemente, 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*⁶ ha incluido la modificación de diversos artículos de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) referidos a la regulación de las medidas cautelares que amplían considerablemente el ámbito material para su adopción. El objetivo, declarado por la propia Exposición de Motivos de la ley, es “perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación”, en

¹ Cfr., LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del derecho*, 2ª edición, Ariel, Barcelona, 1980, p. 217.

² Vid., FERNÁNDEZ, M.A., *Derecho Procesal Civil III*, Barcelona, 1988, p. 342; SERRA DOMÍNGUEZ, M., y RAMOS MÉNDEZ, F., *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 1974, p. 14, CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, p. 30.

³ A este respecto véase CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p.30.

⁴ Como señalara RAMALLO MASSANET, J., “Derecho Fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, vol. XVII, núm. 46, Madrid, 1973, p. 21.

⁵ Siguiendo a LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del derecho...cit.*, p. 219.

⁶ Vid., BOE de 30 de octubre de 2012.

aras de la lucha contra la defraudación fiscal⁷. Esta reforma operada en el artículo 81 de la LGT flexibiliza de manera importante los requisitos previos para la adopción de medidas cautelares en los procedimientos tributarios y amplía considerablemente el ámbito material de éstas en los casos en que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, con la pretensión de dar una mayor agilidad y celeridad a la Administración Tributaria a la hora de adoptar medidas de aseguramiento de la deuda tributaria.

Se refuerzan así los privilegios de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria en una coyuntura de fuerte crisis económica, pero se debilita la protección de los derechos y garantías del contribuyente en la tramitación del procedimiento tributario⁸. Ello vuelve a poner de manifiesto la encrucijada tradicional de las medidas cautelares, particularmente en el ámbito administrativo, situadas en el centro de una tensión entre dos exigencias frecuentemente opuestas de la justicia, la celeridad y la ponderación⁹, pues tienden a hacer posible pronto la efectividad de los actos administrativos, dejando que el problema de la justicia intrínseca de la medida se resuelva más tarde, con la necesaria ponderación¹⁰. En general, la finalidad común y última de las medidas cautelares es asegurar la efectividad de la resolución principal, garantizando el fin del proceso o procedimiento, pero existen importantes matices en función de la naturaleza jurisdiccional o no de las medidas cautelares y por tanto, también, en los principios jurídicos que se sitúan en los dos polos de la balanza en la decisión relativa a la adopción de medidas cautelares.

Este trabajo pretende ceñirse al análisis de los problemas que presenta la adopción de medidas cautelares en los procedimientos tributarios, de gestión, inspección o recaudación, cuya función primordial es garantizar la eficacia de los actos dictados por la Administración tributaria, en beneficio de la propia Administración. Por lo que en este caso la tensión se encuentra entre el principio de eficacia de la Administración (art. 103.1 CE) y la preservación de los derechos y garantías de los administrados contribuyentes, ya que este tipo de medidas puede entrañar una restricción y limitación de sus derechos y de su patrimonio¹¹. No es ésta la misma tensión que está ínsita en las medidas cautelares jurisdiccionales o las otorgadas en vía administrativa que benefician al contribuyente, cuya función es garantizar

⁷ Se trata de la modificación de los apartados 5 y 8 del artículo 81 de la LGT y de la modificación operada en el apartado 6 del artículo 170 de la LGT.

⁸ Véase en este sentido la fuerte crítica de SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “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, págs. 174 a 178.

⁹ *Vid.*, CALAMENDREI, P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Argentina, 1945, p. 43; CARNELUTTI, F., *Derecho y Proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, p. 412; LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, p. 33.

¹⁰ CALAMENDREI, P., *Introducción...cit.*, p. 43.

¹¹ *Vid.*, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 7ª ed., Cívitas, Madrid, 2000, p. 566; LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares... cit.*, p. 41.

el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva frente a la necesidad de que la decisión judicial se adopte en el marco de un proceso con todas las garantías¹².

En los procedimientos tributarios, la adopción de medidas cautelares a favor de la Administración Tributaria se justifica en la necesidad de tutelar los intereses públicos, para evitar que éstos puedan ser perjudicados o burlados¹³. Su fundamento reside en especial naturaleza y función de la obligación tributaria y su función-fin de concurrir a la cobertura de los gastos públicos, que hacen que el ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por asegurar la efectividad práctica de la exacción de los tributos¹⁴.

Por otra parte, las medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria manifiestan también una cierta especificidad en su carácter instrumental, pues han sido vistas como un instrumento útil para luchar contra determinadas situaciones de defraudación tributaria y atajar comportamientos de los sujetos obligados al pago ante el apercebimiento de la Administración sobre la existencia de una deuda tributaria¹⁵. Esta utilización es de nuevo patente en la reciente modificación operada en la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre en materia de modificación de medidas cautelares, en donde la propia ley se declara instrumento de “prevención y lucha contra el fraude”. Es evidente que en el ámbito de los procedimientos tributarios, las medidas cautelares que tratan de asegurar la eficacia del acto que ha de dictar la Administración coadyuvan a la aplicación del sistema tributario y son propias de un sistema jurídico de autotutela administrativa, donde es lógico que la Administración tenga la facultad de asegurar preventivamente el crédito tributario¹⁶. Ciertamente, de nada serviría poner todo el celo posible en conseguir la eficacia recaudatoria si cuando se dicta el acto que se pretende ejecutar el deudor se ha colocado en una situación de insolvencia y no existen bienes con los que cobrar¹⁷ y éste es precisamente uno de los “nichos de fraude detectados como posible origen de importantes detracciones de ingresos públicos” que se quiere combatir con la modificación en materia de medidas cautelares tributarias llevada a cabo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre¹⁸.

¹² Véase, a este respecto los trabajos clásicos de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La batalla por las medidas cautelares*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1995, p. 204 y “La nueva doctrina del T.S. sobre Medidas Cautelares: la recepción del principio “*fumus boni iuris*” (auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, *REDA*, núm. 69, 1991, p.70; CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p.30; BACIGALUPO, M., *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 50.

¹³ CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 21; LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 39.

¹⁴ Cfr., RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 30, 1981, p. 181.

¹⁵ CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 14.

¹⁶ FALCÓN Y TELLA, R., “Las medidas cautelares: autotutela administrativa “versus” intervención judicial”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.3, 1995, p. 5.

¹⁷ Cfr., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 40.

¹⁸ Véase, Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012.

Esta dimensión que presentan las medidas cautelares tributarias “asegurativas” como medida adicional para combatir el fraude fiscal, las singulariza notablemente del resto de medidas cautelares del ordenamiento jurídico, pues aunque su característica principal continúa siendo la instrumentalidad, se convierte en una instrumentalidad “doble”: aseguran la eficacia de la decisión principal, facilitando y asegurando anticipadamente su rendimiento práctico, pero también tratan de impedir comportamientos defraudatorios de los contribuyentes¹⁹.

Creo, sin embargo, que se debe ir con cuidado al resaltar esta funcionalidad de las medidas cautelares en materia tributaria porque comienza a ser peligroso poner todo al servicio de la lucha contra el fraude fiscal, sin distinguir adecuadamente lo que sean estrictas medidas anti-fraude o anti-elusión y lo que, en realidad son medidas para hacer más ágil, rápida y eficaz la exigencia y aplicación de los tributos por parte de los organismos de la Administración Tributaria, que básicamente es lo que son las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria²⁰.

No obstante, es preciso decir que esta funcionalidad que cabe apreciar en las medidas cautelares tributarias de aseguramiento del cobro de la deuda y que late detrás de su reciente revisión legislativa, puede entenderse genéricamente amparada en nuestra jurisprudencia constitucional. El Tribunal Constitucional ha avalado, genéricamente, la constitucionalidad de medidas tributarias de diversa índole para luchar contra el fraude fiscal, siempre que ello no contradiga otros principios o valores también protegidos constitucionalmente. En este sentido se pronunciaba en la sentencia 194/2000, de 19 de julio, a propósito de la constitucionalidad de la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, de donde pueden destacarse dos consideraciones:

En primer lugar, el Tribunal señaló que la finalidad de perseguir el fraude fiscal “se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ellas se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art.31.1 CE” y recuerda que, como se dijo en la STC 76/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal “es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria”²¹.

El Tribunal también reconoció *que el legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento (...)*. “Con todo,— advierte el Tribunal— es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a

¹⁹ LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 40; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, *cit.*, p. 153.

²⁰ *Vid.*, en este sentido, la crítica de SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, *cit.*, p. 153.

²¹ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ3.

medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del art. 31.1 CE respecto de las primeras y los arts. 25 y 24 CE respecto de las segundas²².

II. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: EFECTO Y CLASES

Aunque cabe hablar de un concepto general y una finalidad común de las medidas cautelares, las distintas modalidades que pueden adoptarse en cada una de las ramas del ordenamiento permite diferenciar sus efectos y sus clases. Hay tres criterios que se han empleado para su clasificación: el órgano que las adopta, el objeto sobre el que recaen y la finalidad o efecto que se quiere producir con las medidas cautelares²³. Bajo estos tres criterios, veamos en qué se caracterizan las medidas cautelares que pueden adoptarse en los procedimientos tributarios, de gestión, inspección o recaudación.

Según el órgano que las adopta, se distingue entre medidas cautelares jurisdiccionales y no jurisdiccionales, lo cual puede ocurrir en las relaciones en las que intervenga una Administración pública. Esta clasificación contradice, sin embargo, una de las características que tradicionalmente se han predicado de la figura de las medidas cautelares: la jurisdiccionalidad²⁴. Esta característica se predicaba de las medidas cautelares por cumplir una de las funciones propias del proceso, la finalidad aseguratoria, por contener elementos jurisdiccionales típicos, como la declaración con fuerza de cosa juzgada y por ser instrumentales respecto de un ulterior pronunciamiento jurisdiccional²⁵. Es evidente, sin embargo, que en el ámbito de los procedimientos administrativos, también en los tributarios, la Administración puede adoptar medidas cautelares que, idénticas en su contenido y efectos al resto, no se pueden caracterizar de jurisdiccionales. Las medidas cautelares a adoptar durante la tramitación de los procedimientos tributarios son evidentemente medidas cautelares no jurisdiccionales, pues se acuerdan por la Administración en el transcurso de sus procedimientos.

Según el objeto sobre el que recaen las medidas cautelares, se distingue entre medidas personales y medidas reales o patrimoniales. Las primeras, como es evidente, son medidas que recaen sobre la esfera personal del sujeto afectado, coartando de forma absoluta o relativa su libertad individual, como la detención o la libertad provisional. Las medidas reales o patrimoniales, son aquellas que recaen sobre bienes o derechos del sujeto, limitando sus facultades en relación con ellos, como el embargo preventivo, el depósito de bienes o la

²² Cfr., STC 194/2000, de 19 de julio, FJ5.

²³ Cfr., CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 25.

²⁴ Vid., CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 22; CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 40.

²⁵ CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 40.

fianza²⁶. Las medidas cautelares que se adoptan en los procedimientos tributarios pertenecen a esta clase de las medidas cautelares reales o patrimoniales.

Por último, las medidas cautelares se distinguen unas de otras por la finalidad que persiguen o el efecto que pretenden lograr, que puede ser desde garantizar la entrega de una cosa, el cumplimiento de una obligación o el pago de una deuda. Las medidas cautelares adoptables en los procedimientos tributarios pueden ser de dos tipos, a favor de la Administración o a favor del contribuyente. Este trabajo se refiere a las primeras y éstas responden a una finalidad común: garantizar la eficacia del acto administrativo, beneficiando a la propia Administración²⁷. Es la propia Administración tributaria, en el curso de un procedimiento de gestión, inspección o recaudación, la que decide unilateralmente adoptar la medida que considera más conveniente para asegurar que los efectos que han de emanar del acto administrativo tributario se produzcan eficazmente. Para lograrlo, la medida cautelar ha de ser *funcional* y *homogénea* con la clase de pretensión que haya de ejercitarse o asegurarse, ha de adaptarse perfectamente a la naturaleza del derecho que se pretenda. Hasta el punto de que esta nota ha sido resaltada como la que permite diferenciarlas con el resto de medidas instrumentales existentes en el proceso: “Una medida cautelar es tanto más eficaz cuanto más se parece a la correspondiente medida que integrará la futura ejecución, y sólo la prudencia y el respeto por los derechos de quien aún no ha sido condenado (y puede que nunca lo sea) marcan los límites de esta verosimilitud”²⁸.

El fundamento de este grupo de medidas cautelares, como ya se ha señalado, se encuentra en el principio de eficacia de la Administración consagrado en el artículo 103.1 CE, del que se ha dicho que constituye “un criterio general de actuación de la Administración”²⁹. En todo caso, el principio de eficacia ha de interpretarse en consonancia con otro principio jurídico de mayor valor que también se enuncia aquí en el art. 103.1 CE, que es el principio de vinculación de la Administración a la ley y al Derecho y que se identifica con el interés público presente en los procedimientos tributarios. La ley, así, es más que un límite para la Administración y funciona también como meta, de tal modo que la Administración ha de tender siempre a su correcta aplicación si quiere realizar el interés público. En el ámbito tributario, la Administración no debe exigir aquellos tributos que no hayan sido legalmente impuestos, pero al mismo tiempo debe liquidar y exigir aquellos que hayan sido legalmente establecidos, por lo que la ley es límite e impulso para la Administración³⁰.

²⁶ *Vid.*, CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 26.

²⁷ LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 34.

²⁸ FERNÁNDEZ, M.A., *Derecho Procesal Civil III*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1994, p. 376.

²⁹ *Cfr.*, BAENA DEL ALCÁZAR, M., “Artículo 103.1 y 2. Los principios reguladores y la estructura de la Administración”, en AAVV., *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, t. VIII, EDERSA, Madrid, 1999, p. 402; LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 40.

³⁰ *Vid.*, TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Colonia, 1993, p.165; RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Cívitas, Madrid, 1987, p. 203.

Ello significa que el principio de eficacia no blindará por completo a la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares en los procedimientos tributarios y no le permite *recurrir indiscriminadamente a la medida cautelar, sin mayor control que la mera decisión subjetiva del órgano encargado de adoptarla y antes incluso de que pueda calibrarse su proporcionalidad e idoneidad*³¹. Ello, aún a pesar de que la reforma operada en el artículo 81 de la LGT por la Ley 7/2012 permite a la Administración adoptar la medida cautelar en cualquier momento del procedimiento y no como hasta ahora, que solamente se podían adoptar medidas cautelares tras la comunicación de la propuesta de liquidación³². Sin embargo, el mandato para la Administración de actuar con plena sujeción a la ley y al Derecho implican que su actuación está sujeta a control ulterior a través de la motivación del acto, donde se debe acreditar de forma “suficiente”, de acuerdo con el art. 81.5 de la LGT, que concurren los presupuestos para su adopción (apartado 1 del art. 81 LGT) y que se han observado los límites jurídicos que para ello dispone el propio art.81.3 de la LGT.

1. Medidas cautelares en el procedimiento inspector: el aseguramiento de la prueba

Entre las medidas cautelares que se pueden adoptar durante la tramitación de los procedimientos tributarios y que responden también a la finalidad genérica de asegurar la eficacia del acto administrativo cabe incluir, no sólo a las que estrictamente aseguran el cobro de la deuda, sino también las que se dirigen a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se trata de las medidas a las que se refiere el artículo 146 de la LGT en el marco del procedimiento de inspección, donde “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”³³. Son medidas que se dirigen a conservar o adquirir de forma preventiva datos probatorios que permitan a los órganos de inspección realizar una futura liquidación o evitar tener que recurrir al método de estimación indirecta de la base imponible porque falten datos fácticos que permitan una determinación directa de la deuda tributaria, lo que puede resultar perjudicial para los intereses de la Administración Tributaria³⁴.

³¹ En este sentido, de acerada crítica, se manifiesta SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, *cit.*, p. 173.

³² Véase el nuevo apartado 5 del art. 81 de la LGT, que queda redactado como sigue: “*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.*»

³³ *Cfr.*, Art. 146.1 de la LGT.

³⁴ *Cfr.*, LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 52.

De acuerdo con el artículo 146 de la LGT: “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”.

De la lectura de este artículo se desprende que ésta no es una lista cerrada, sino que el órgano inspector puede acordar cualquier otra que considere necesaria para el aseguramiento de medios de prueba y que no existe tampoco un orden de prelación entre las medidas citadas en el precepto³⁵. Por tanto, es el órgano administrativo el que debe elegir el tipo de medida cautelar, ponderando su elección entre la que resulte más conveniente para el interés público y la que respete mejor las garantías de los ciudadanos³⁶. Esta elección deberá estar presidida por las dos notas características de las medidas cautelares antes comentadas, *funcionalidad* y *homogeneidad*, y es precisamente la introducción de un cláusula general que abre el abanico a otras posibles medidas cautelares innominadas lo que mejor garantiza estas características³⁷.

El desarrollo de estas medidas cautelares se contiene en el artículo 181 del Reglamento General de las Actuaciones y de los Procedimientos de Gestión e Inspección (RGAPGIT), que detalla cómo se realizarán algunas de las medidas cautelares típicas que se pueden adoptar en el procedimiento de inspección³⁸:

El precinto se realizará mediante la ligadura sellada o por medio de cualquier otro medio que permita el cierre o atado de los libros, registros, equipos electrónicos o el resto de bienes o elementos de prueba, para que no se abran sin la autorización o control de los órganos de inspección.

El depósito del resto de los elementos de prueba consistirá en ponerlos bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.

La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble, adoptando las medidas que fuesen precisas para su adecuada conservación.

El apartado 4 del art.181 del RGAPGIT obliga a documentar mediante diligencia la adopción de cualquiera de estas medidas cautelares, señalando que en ella se hará constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción, dándose un plazo de cinco días al obligado tributario para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, quien en el plazo de quince días deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada³⁹.

³⁵ De hecho, el artículo 181 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAPGIT), se refiere a “las medidas cautelares que sean necesarias para el aseguramiento de los medios de prueba”.

³⁶ Cfr., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 53.

³⁷ Cfr., CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 38.

³⁸ Cfr., Art. 181.2 del RGAPGIT.

³⁹ Cfr., Art. 181.5 del RGAPGIT.

La función de estas medidas cautelares es adquirir preventivamente pruebas que posteriormente podrían ser de muy difícil o imposible obtención, frustrando con ello el éxito de los planes de inspección. Su fundamento, pues, puede anclarse en los mismos principios que fundamentan el aseguramiento y la preconstitución de pruebas en el proceso penal porque existe cierta similitud con ellas⁴⁰. En ambos casos, hay dos razones procesales que constituyen su fundamento. Por un lado, la *finalidad procesal de descubrimiento de la verdad* y la necesidad de evitar que por la imposibilidad futura de practicar un determinado medio de prueba se pierdan sus resultados para el proceso⁴¹. Por otro, la *presencia de un interés público* en el procedimiento, que justifica que en ocasiones haya de excepcionarse la observancia rígida de las garantías procesales o procedimentales en pos de la necesidad de otros bienes jurídicos esenciales⁴², en este caso el deber de contribuir⁴³.

2. Medidas Cautelares en el procedimiento de recaudación: el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria

A este grupo pertenecen las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT para asegurar el cobro de las deudas en el procedimiento de recaudación, las que se pueden adoptar en el marco de la derivación de la acción de cobro a los responsables de acuerdo con el art. 41 de la LGT y las que se pueden adoptar en la tramitación de aplazamientos y fraccionamientos ex art. 49.2 del Reglamento General de Recaudación (RGR).

Su finalidad, como ya se expuso, en consonancia con el carácter instrumental de la tutela cautelar, es asegurar la posible satisfacción futura del cobro de la deuda, no producen una satisfacción de la pretensión deducida en el procedimiento tributario.

A continuación expondremos sucintamente la lista de medidas cautelares contenidas en el art. 81.4 de la LGT, que no agota las posibles medidas cautelares que pueda adoptar la Administración a estos efectos puesto que el propio art.81.4 *in fine* se encarga de mencionar la posibilidad de adoptar “cualquier otra legalmente prevista”.

⁴⁰ De estas cuestiones me he ocupado anteriormente, véase RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007, pp. 86 y ss.

⁴¹ *Vid.*, entre otras, SSTC 137/1988, de 7 de julio, FJ 2º.

⁴² *Vid.*, STC 41/1991, de 25 de febrero, FJ 2º, con cita de las SSTC 107/1985, FJ 2º; 182/1989, FJ 2º.

⁴³ No obstante, no puede dejar de comentarse, que la proliferación en la atribución de poderes crecientes a la Administración Tributaria ha hecho aflorar las críticas sobre el celo en la protección del deber de contribuir. Al respecto, SÁNCHEZ PEDROCHE recoge la crítica de CASADO OLLERO sobre que el deber de contribuir “se haya revelado como el verdadero “super deber constitucional”, es decir, el deber más tutelado y protegido de la CE, por encima incluso de los derechos fundamentales”. *Cfr.*, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, cit., p. 153.

2.1. La retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria

Esta suele ser la primera clase de medida cautelar que adopta la Administración Tributaria, por su facilidad y por tratarse de una cantidad líquida de dinero⁴⁴. Objeto de la retención podrá ser cualquier supuesto de devolución que proceda de cantidades ingresadas en concepto de tributos, sea por ingresos indebidos como por ingresos anticipados debidos, como consecuencia de pagos a cuenta o devoluciones en el IVA como consecuencia de exceso de cuotas soportadas sobre las devengadas. Con la referencia a “otros pagos”, se incluyen otros supuestos de cantidades a pagar por la Administración Tributaria por razones diversas, por ejemplo, las devoluciones que la Administración debe realizar por otros conceptos, como podría ser la devolución del ingreso correspondiente a la providencia de apremio de una multa de tráfico que se anula⁴⁵.

2.2. El embargo preventivo

Es, sin duda, la medida cautelar por excelencia: el embargo preventivo de bienes y derechos. El embargo como medida cautelar no debe confundirse con el embargo ejecutivo, que se dirige directa e inmediatamente al cobro forzoso de la deuda. No obstante, la medida cautelar puede convertirse en ejecutiva tal como se desprende de lo dispuesto en el apartado 6 del art. 81 de la LGT. En la doctrina, a pesar de que la legislación no efectúa un reenvío expreso, se entiende que son aplicables las normas de la ejecución del embargo en el procedimiento de apremio. En cuanto al objeto del embargo, podrán serlo todos los bienes y derechos del obligado al pago, si bien se ha apuntado que parece más claro que puedan embargarse bienes temporalmente indisponibles, ya que este tipo de embargo está destinado al aseguramiento y no a la ejecución forzosa.

Respecto al aseguramiento del embargo, la LGT sólo se refiere a la anotación preventiva del embargo, aunque señala “en su caso”⁴⁶, por lo que podrá asegurarse por cualquiera de las modalidades a que se refiere el art. 170 de la LGT.

Además el apartado 7 del art.81 de la LGT regula dos supuestos especiales de esta modalidad de medida cautelar: 1) el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas y 2) el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

⁴⁴ Cfr., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 55.

⁴⁵ Cfr., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 56.

⁴⁶ Cfr., Art. 81.4. b) LGT.

Respecto a esta modalidad de embargos, es necesario señalar su escasa relevancia práctica, quizá debido a lo escaso de su utilización por la falta de información de la Administración o por su incomodidad al exigirle a la Administración personarse en el lugar de realización. Su adopción lógicamente irá vinculada a tributos como el IAE y el IVA y, en menor medida, al IRPF o al IS.

2.3. La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos

Esta es una medida cautelar incorporada al elenco de medidas cautelares del procedimiento de recaudación con la LGT de 2003. Se trata de un mecanismo previo a la adopción de un posible embargo, sin tener los efectos que sobre la solvencia general del afectado puede tener el embargo, por lo que en la medida en que su adopción sea posible puede resultar más adecuada desde la óptica del principio de proporcionalidad, límite indiscutible a observar en la adopción de medidas cautelares. La eficacia con relación a terceros de esta medida se encuentra supeditada a su incorporación a los registros públicos.

2.4. La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas deban realizar a los contratistas o subcontratistas

La letra d) del art. 81.4 de la LGT establece la posibilidad de esta medida cautelar que también fue introducida en la LGT de 2003. Se trata de la posibilidad de retener un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal, realicen a los contratistas o subcontratistas. Se dice “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”⁴⁷.

Se trata de una medida cautelar que también responde al perfil de medida anti fraude, cuya introducción en el Ordenamiento Tributario se hace paralelamente a la introducción del supuesto de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.f) de la LGT, que sustancialmente respondió al intento por evitar que la desconcentración de obras y servicios sirva para eludir las obligaciones tributarias por parte de los empresarios pagadores en connivencia con sus comitentes⁴⁸. En ellas late la pretensión por parte del legislador tributario de atajar

⁴⁷ Cfr., art. 81.4. d) de la LGT.

⁴⁸ Cfr., DELGADO PACHECO, A., “¿Hasta dónde llega la responsabilidad derivada de contratas y subcontratas?”, Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 11/2004, p. 31; RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La Responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios*, Thomson-Aranzadi, p. 20.

diversos fraudes tributarios que pueden cometerse en los supuestos de subcontratación: el beneficio de la operación se deja en sede del contratante y el contratista o subcontratista, que es quien realmente presta el servicio o ejecuta la obra se queda con el IVA repercutido o con las retenciones practicadas; que una entidad despatrimonializada sea la que preste el servicio a un tercero y que subcontrate con una entidad vinculada, quedándose el beneficio en ésta última, o que el subcontratista emita facturas falsas o de favor que reducen la carga fiscal del empresario pagador⁴⁹. Puesto en relación con el supuesto de responsabilidad en la contratación y subcontratación de obras y servicios de idéntico supuesto de hecho, esta medida cautelar debería funcionar como mecanismo preventivo para no acudir a la figura de la responsabilidad, aunque su utilidad práctica es dudosa ya que es el pagador el que debe realizar la retención, sin que tenga obligación de efectuar el ingreso en la Hacienda Pública⁵⁰.

III. PRESUPUESTOS Y LÍMITES DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1. La aplicación de los presupuestos tradicionales al ámbito tributario: *periculum in mora y fumus boni iuris*

Dada la multiplicidad de medidas cautelares que existen en nuestro Ordenamiento Jurídico y la ausencia de una regulación unitaria y sistemática de las mismas, es difícil determinar los requisitos o presupuestos necesarios para su adopción, pues no está claro que éstos deban ser comunes y generales a todas las medidas cautelares⁵¹. Por el contrario, la necesaria adaptación de la medida cautelar al derecho cuya efectividad pretende cautelar, debe influir lógicamente en la intensidad con que se exige la presencia de un requisito u otro. Así, existen importantes diferencias en función de que se trate de una medida cautelar jurisdiccional o administrativa, de que su finalidad primordial sea garantizar la tutela judicial efectiva o garantizar la eficacia de la Administración o de que se enmarquen en un tipo de procedimiento u otro.

No obstante, la doctrina procesalista ha señalado que cualquier regulación positiva debe tener presentes los presupuestos básicos de las medidas cautelares, que pueden verse reducidos o modificados en algunos supuestos concretos, pero nunca pueden ser suprimidos

⁴⁹ Vid., RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La Responsabilidad Tributaria...cit.*, p. 20; BLÁZQUEZ LIDOY, A., “Obligados Tributarios” en PALAO TABOADA, C., (coord.), *Comentario Sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 105.

⁵⁰ Vid., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 61.

⁵¹ Vid., CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 38.

íntegramente⁵². Estos presupuestos son principalmente dos: el llamado *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*⁵³.

1.1. *El periculum in mora en las medidas cautelares tributarias de aseguramiento*

El *periculum in mora* consiste en el peligro que para una futura ejecución representa el tiempo que el juicio declarativo tarda en sustanciarse. Este peligro está en la propia definición de las medidas cautelares, que fueron definidas por CALAMENDREI como “una anticipación provisional de ciertos efectos de la decisión definitiva, dirigida a prevenir el daño que podría derivarse del retraso de la misma”⁵⁴. Es precisamente la conjura de este peligro lo que fundamenta la medida cautelar, que sólo tiene sentido si hay un derecho que necesita una protección provisional y urgente, a raíz de un daño ya producido o de inminente producción, mientras dure un proceso o un procedimiento en el que se discute precisamente una pretensión de quien sufre dicho daño o su amenaza⁵⁵. Por ello, como señalara CALAMENDREI, la medida cautelar ha de basarse en un preventivo cálculo de probabilidad sobre la existencia de ese peligro o daño, que además debe ser un cálculo que alcance a la certeza y no a la mera verosimilitud⁵⁶. Es preciso, además que los daños que fundamenten la adopción de la medida cautelar sean reales, efectivos y concretos, aunque ello no significa que hayan de ser actuales, puede tratarse de un daño futuro y eventual. El daño, se dice además en una expresión jurídica ya clásica, ha de ser *de difícil o imposible reparación*, lo que no significa necesariamente que sea irreversible⁵⁷.

En el caso de las medidas cautelares que aquí estamos examinando, cuya finalidad es asegurar la eficacia de la Administración tributaria garantizando el cobro de la deuda tributaria o asegurando los medios de prueba en la actividad inspectora, el peligro que se trata de conjurar por medio de ellas es el *peligro de infructuosidad*⁵⁸: esto es que cuando se dicte la resolución principal en vía administrativa sea imposible o muy difícil llevarla a efecto. El daño que se pretende evitar puede producirse a través de maniobras fraudulentas

⁵² Cfr., SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Introducción” en SERRA DOMÍNGUEZ, M., y RAMOS MÉNDEZ, F., *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 1974, p. 7.

⁵³ Otros serían la fianza y la pendencia de un proceso principal, pero puesto que nuestro análisis se ciñe a las medidas cautelares de los procedimientos tributarios a favor de la Administración, prescindiremos de su análisis pues no es tan relevante.

⁵⁴ CALAMENDREI, P., *Introducción...cit.*, p. 22; CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 42.

⁵⁵ CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 42.

⁵⁶ CALAMENDREI, P., *Introducción...cit.*, pp. 63 y 65.

⁵⁷ CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...cit.*, p. 42.

⁵⁸ Cfr., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p.117. Siguiendo la distinción elaborada por CALAMANDREI entre peligro de infructuosidad y peligro de tardanza de la medida principal. CALAMENDREI, P., *Introducción...cit.*, p. 73.

de los obligados al pago, presentes o futuros, tendentes a colocarse voluntariamente en una situación artificiosa de insolvencia o de fallido.

La regulación positiva de este presupuesto en el ámbito administrativo difiere sensiblemente. En el ámbito general del Derecho Administrativo, el art. 72 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC) sólo exige la existencia de “elementos de juicio” suficientes para asegurar la resolución que pudiera recaer. En el ámbito tributario, el artículo 146 de la LGT no concreta este presupuesto, simplemente permite la adopción de medidas cautelares en el procedimiento inspector “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”⁵⁹. Lo cual implica que el juicio sobre la adopción de la medida cautelar habrá de estar basado en tal peligro, pero el órgano administrativo no viene obligado a priori a demostrar la existencia y realidad del daño.

En relación con el aseguramiento del cobro de las deudas tributarias, el art. 81 de la LGT sí es más explícito al respecto, permitiendo que la Administración adopte medidas cautelares “cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”. En la anterior regulación de estas medidas cautelares por el antiguo art. 128 de la LGT de 1963, la existencia de estos indicios racionales se concretaba en la exigencia de que el deudor realizase actos que tendieran “a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública”. Suprimida esta concreción, los indicios se pueden identificar con las conductas descritas por la Administración tributaria como indiciarias de este peligro a través de varias de sus Instrucciones: el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales para atribuir al cónyuge bienes o derechos de mayor valor o más fácil localización; la aportación de bienes a sociedades patrimoniales de las que sus familiares directos son accionistas mayoritarios; la cesión de bienes o actividades económicas a otras entidades; las operaciones de vaciamiento patrimonial como la utilización de sociedades de un grupo empresarial para acumular la deuda y otros posibles⁶⁰.

Con respecto a estos indicios, la jurisprudencia ha exigido respecto de ellos que reúnan ciertos requisitos: que sean plurales, que estén probados, que sean periféricos o concomitantes y que entre ellos y el hecho que se trata de demostrar haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

En relación con la exigencia de pluralidad, no obstante, la jurisprudencia también ha admitido la fuerza probatoria de un solo indicio. En general esta exigencia se pone de manifiesto en las Instrucciones de la Administración Tributaria que se refieren a “actuaciones” u “operaciones” de los obligados al pago.

⁵⁹ *Cfr.*, art. 146.1 de la LGT.

⁶⁰ *Vid.*, LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p.119.

La exigencia de que los indicios estén plenamente probados es una exigencia jurídica propia del razonamiento presuntivo o inferencial al que dan base los indicios. En el ámbito tributario, se ha insistido también en la exigencia de que los indicios existan de forma clara y suficiente, sin que basten las meras valoraciones por parte de la Administración Tributaria y en que éstos pongan de manifiesto de manera efectiva el riesgo de ocultación de bienes o de pruebas, revistiendo una trascendencia que justifique la medida cautelar de que se trate⁶¹.

Por otra parte, en el ámbito tributario el art. 81 de la LGT liga el perjuicio para la Hacienda Pública a que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado. De acuerdo con los arts. 76 de la LGT y 61 a 63 del Reglamento General de Recaudación, el cobro se verá frustrado cuando la deuda tributaria no pueda hacerse efectiva en el procedimiento ejecutivo por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables. De forma que, en la medida en que existan responsables tributarios sobre los que no se haya actuado, la Administración Tributaria no podría justificar la medida en el peligro de que el cobro se vea frustrado. En relación con el otro presupuesto, que el cobro se vea “gravemente dificultado”, la doctrina también ha insistido en que no basta cualquier dificultad, sino que ésta ha de ser grave. No existe, por ejemplo, tal grave dificultad, cuando la Administración Tributaria retiene devoluciones derivadas del pago de tributos a contribuyentes inmersos en un procedimiento de comprobación e investigación por otros tributos, con el fin de facilitarse el pago de la deuda que se derive de la futura liquidación⁶².

El problema es que la reciente reforma operada en el art. 81 de la LGT ha añadido un nuevo apartado 5, que permite la adopción de las medidas cautelares reguladas en este artículo *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* que concurren los presupuestos señalados en el apartado 1 y se respetan los límites señalados en el apartado 3. Con ello, se desdibuja notablemente la necesidad de probar debidamente los actos del deudor tendentes a alcanzar la situación de insolvencia en perjuicio de la Hacienda Pública, por cuanto con la mera iniciación del procedimiento se hace posible la adopción de la medida cautelar. No podemos compartir, sin embargo, algunas de las críticas ya vertidas a este nuevo párrafo del precepto, como que con ello se acredita *ope legis* la concurrencia de los presupuestos de la medida cautelar⁶³, pues con este nuevo párrafo no se exime a la Administración del deber de acreditar de forma motivada y suficiente que concurren tales presupuestos.

⁶¹ Cfr., FALCÓN Y TELLA, R., “Las medidas cautelares: autotutela administrativa “versus” intervención judicial”, *Quincena Fiscal*, núm. 3/1995, p. 121.

⁶² Cfr., LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p.124.

⁶³ En este sentido, la crítica de SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, *cit.*, p. 176.

1.2. El *fumus boni iuris* en las medidas cautelares tributarias

Más delicado puede resultar, sin embargo, en el marco del nuevo artículo 81 de la LGT, la apreciación del segundo de los presupuestos típicos de las medidas cautelares, el llamado *fumus boni iuris*, la apariencia de buen Derecho. En virtud de este presupuesto, la adopción de la medida cautelar sólo es posible cuando el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable. Es necesario, pues, un juicio de probabilidad y verosimilitud de que la resolución principal declarará el derecho en sentido favorable a aquél que solicita o adopta la medida cautelar y tal juicio no puede ser de certeza porque las medidas cautelares se basan en la urgencia.

La tutela cautelar en el ámbito de los procesos administrativos tiene algunas peculiaridades importantes respecto a este presupuesto del *fumus boni iuris*, como ya ha señalado la doctrina administrativa, pues se trata de comprobar de un lado la aparente existencia de un derecho o interés del administrado o recurrente y de otro la probabilidad de que el acto administrativo sea ilegal. En el ámbito de los procedimientos tributarios y las medidas cautelares que aseguran la eficacia de la Administración, no se exige expresamente la existencia del *fumus boni iuris*, quizá porque va implícito en la presunción de legalidad de los actos administrativos⁶⁴. Sin embargo, esta exigencia quizá debiera cambiar a la luz del nuevo apartado 5 del art. 81 de la LGT, pues al hacer posible la adopción de medidas cautelares sin que la deuda se encuentre liquidada ya no puede decirse en estos casos que exista un acto administrativo que se presume válido.

Hasta ahora, normalmente en el caso de las medidas cautelares reguladas en el art. 81 de la LGT, que tratan de garantizar la efectividad de la providencia de apremio, no nos encontramos ante un proceso declarativo. La liquidación se presume válida, por la prerrogativa de autotutela de que goza la Administración y lo único que se trata es de garantizar la ejecución de un acto que se presume válido⁶⁵. A partir de ahora, la Administración Tributaria podrá adoptar cualquiera de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT en cualquier momento de la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos, siempre que pueda acreditar la concurrencia de los presupuestos para su adopción.

La regulación anterior tenía el inconveniente de dejar fuera del supuesto de hecho algunos de los casos más graves y habituales de peligro del cobro de la deuda tributaria, como eran las insolvencias voluntarias provocadas durante el curso del procedimiento inspector y los supuestos de autoliquidaciones positivas presentadas sin ingreso⁶⁶. Supuestos en los que el obligado tributario presenta la autoliquidación y solicita el aplazamiento o fraccionamiento del pago o en que el contribuyente, sociedad mercantil, cumple formalmente con sus obligaciones, pero no hace el ingreso de la deuda, con el fin de evitar actuaciones

⁶⁴ Como sugiere LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p.141.

⁶⁵ LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p.141.

⁶⁶ Véase, LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, pp.142 a 146.

inspectoras que podrían desembocar en la derivación de responsabilidad a los administradores⁶⁷. El cambio introducido respecto a la posibilidad de adoptar medidas cautelares en cualquier momento de la tramitación de los procedimientos evidencia la instrumentación de las medidas cautelares en la lucha contra el fraude. El peligro es que ello facilite un cierto automatismo en la apreciación de los presupuestos legitimadores de las medidas cautelares, sobre todo por lo que respecta al *fumus boni iuris*, en la medida en que éste pueda entenderse fácilmente acreditado ante la mera existencia de un procedimiento iniciado y la posible deuda derivada del expediente administrativo. No creo, sin embargo, como ha afirmado algún autor, que con ello *se desplace de alguna manera la carga de la prueba* respecto a la concurrencia de los presupuestos legitimadores de la medida cautelar⁶⁸. La carga de la prueba de que en la adopción de la medida se han respetado éstos y sus límites sigue recayendo sobre la Administración por expresa dicción legal⁶⁹.

En el caso de las medidas cautelares que se adoptan para asegurar la prueba en las actuaciones inspectoras, el presupuesto del *fumus boni iuris* aparece con menos claridad y su apreciación deberá hacerse por la Administración Tributaria en el marco de las potestades que el Ordenamiento le atribuye para el ejercicio de su función inspectora, pero con pleno sometimiento a la ley y al Derecho.

2. La interpretación en el ámbito tributario de los límites de las medidas cautelares: el principio de proporcionalidad y los perjuicios de difícil o imposible reparación

Coincido con la afirmación de que verdaderamente son los privilegios procesales de la Administración ligados a la ejecutividad y “ejecutoriedad” de los actos administrativos, lo que verdaderamente singulariza la actuación administrativa, más allá de la función, competencia o potestad ejercida⁷⁰. “Lo determinante es la posición procesal de la Administración en el cumplimiento de sus tareas”, que no necesita del Juez para imponer directamente sus decisiones⁷¹. Esto es algo que se pone de manifiesto en la regulación de las medidas cautelares tributarias y por ello esta es una materia donde tiene mucha importancia la determinación e interpretación de los límites jurídicos que pesan sobre la actuación administrativa.

⁶⁷ A este fraude específico del área de recaudación se refiere el Plan de Prevención del Fraude Fiscal en su apartado III, epígrafe 9.1.7: “son empresas en que por sus características resulta insuficiente la gestión recaudatoria tradicional, bien porque no existe posibilidad de embargo de bienes, o porque las cantidades embargadas son inferiores a las nuevas declaraciones presentadas, lo que conduce a un incremento sistemático de la deuda pendiente”.

⁶⁸ Cfr., SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, *cit.*, p. 176.

⁶⁹ Cfr., Art. 81.1 y en relación con el 81.3 de la LGT.

⁷⁰ Vid., VELASCO CABALLERO, F., *Administraciones Públicas y Derecho a la tutela judicial efectiva*, Bosch, Barcelona, 2003, p. 61.

⁷¹ Cfr., VELASCO CABALLERO, F., *Administraciones Públicas...cit.*, p. 61.

Como ya se ha dicho, no basta la simple existencia del procedimiento administrativo para que pueda adoptarse sin más la medida cautelar, es necesario que el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable y con una probabilidad cualificada. Además, la medida cautelar deber ser razonable, es decir, idónea para proteger el interés general y necesaria en el sentido de que no exista otra que siendo igualmente eficaz para proteger ese interés general resulte menos gravosa para el contribuyente⁷². Estas exigencias se concretan en los dos límites esenciales que pesan sobre las medidas cautelares: que no produzcan en ningún caso un perjuicio de difícil o imposible reparación y que sean proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda⁷³.

Los daños irreparables sobre la esfera jurídica del contribuyente pueden producirse y deberán evitarse a toda costa, pues el artículo 81 de la LGT dice que “en ningún caso se adoptarán” las medidas cautelares cuando éstas puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Puesto que la dicción legal no deja margen de libre apreciación a la Administración, el contribuyente no puede invocar perjuicios eventuales o inciertos, sino que debe aportar una prueba sólida que acredite la gravedad e irreparabilidad del daño derivado en conexión con la medida que se pretenda evitar. Esta prueba debería aportarse por el contribuyente en el correspondiente trámite de audiencia y presentación de alegaciones, pero lo cierto es que este trámite no aparece contemplado en la normativa y la práctica administrativa demuestra que las medidas cautelares se adoptan sin audiencia ni puesta de manifiesto del expediente. El delicado equilibrio que exige la correcta adopción de medidas cautelares haría aconsejable que esta práctica quedara reservada para los casos de extrema urgencia⁷⁴, sin embargo el legislador no parece haber compartido esta opinión. Es más, lo cierto es que la Administración Tributaria podrá acordarlas desde el momento en que pueda acreditar de forma suficiente que se dan los presupuestos y límites para su adopción. Ello significa que el legislador atribuye a la Administración la carga de la prueba respecto de los presupuestos y los límites de la medida cautelar, pese a que ello implica que en su caso la Administración asume la carga de una prueba “diabólica”: que la medida no produce un perjuicio de imposible o muy difícil reparación.

La otra gran limitación de las medidas cautelares es el respeto al principio de proporcionalidad, un principio clave en el panorama contemporáneo para reconsiderar a la luz de la Constitución todas las posiciones de supremacía de la Administración⁷⁵. Pues, como se ha señalado: “La posición jurídica de superioridad de la Administración, plasmada en potestades, prerrogativas y privilegios, sólo tiene justificación en cuanto sea una medida proporcionada para la consecución de los fines de interés general que tiene confiados: debe

⁷² Cfr., SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, *cit.*, p. 174.

⁷³ Cfr., Art. 81.3 de la LGT.

⁷⁴ Como sugiere LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p.110.

⁷⁵ *Vid.*, VELASCO CABALLERO, F., *Administraciones Públicas...cit.*, p. 62.

tratarse de una desigualdad no discriminatoria, justificada de acuerdo con el principio de proporcionalidad⁷⁶.

El propio Tribunal Constitucional ha fiscalizado la observancia del principio de proporcionalidad en la tutela cautelar, partiendo del postulado de que “una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar⁷⁷. Siguiendo la propia doctrina constitucional, el juicio de proporcionalidad sobre una medida restrictiva de derechos fundamentales, comporta un triple juicio: un juicio de idoneidad, para comprobar si la medida contribuye a conseguir el objetivo propuesto; un juicio de necesidad, para comprobar que no exista otra medida más moderada para la consecución del propósito que se quiere obtener y un juicio de ponderación o proporcionalidad en sentido estricto, para comprobar que de ella derivan más ventajas o beneficios para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto⁷⁸.

En el caso de las medidas cautelares de “aseguramiento” que se pueden adoptar durante la tramitación de los procedimientos tributarios, la proporcionalidad ha de ser observada en una doble vertiente: cualitativa y cuantitativa.

En su vertiente cualitativa, la adecuación de la medida vendrá determinada por el triple juicio que comporta el principio de proporcionalidad. En la esfera tributaria es importante recordar a este respecto, como ya hemos visto en páginas precedentes, que el propio Tribunal Constitucional ha insistido en que no basta con que el fin perseguido por la medida sea constitucionalmente lícito, sino que es indispensable además que las consecuencias que resultan de la actuación administrativa sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido superen el juicio de proporcionalidad⁷⁹. Así, a priori podría pensarse que una retención de una devolución causa menos perjuicio que un embargo preventivo sobre el contribuyente, pero es conveniente no inclinarse por valoraciones apriorísticas.

El aspecto cuantitativo de la proporcionalidad de la medida cautelar queda recogido expresamente en el artículo 81.3 de la LGT que señala: “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”. Esta precisión, no incluida en la redacción originaria del antiguo artículo 128 de la LGT, se incluyó para poner coto a la práctica administrativa de retener toda la devolución cuando se trataba de asegurar el cobro de una deuda inferior en su importe. Ahora el precepto no deja duda alguna.

⁷⁶ GÓMEZ FERRER, R., “Incidencia de la Constitución sobre el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 150/1999, p. 167. El principio de proporcionalidad es un principio clave en el Derecho Tributario europeo, como evidencia la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y también se ha declarado exigible en relación con las medidas cautelares tributarias de los Estados miembros.

⁷⁷ *Vid.*, STC 108/1984, de 26 de noviembre.

⁷⁸ *Cfr.*, STC 198/2003, de 10 de noviembre.

⁷⁹ Véase, especialmente SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ3; 194/2000, de 19 de julio, FJ5.

Con la inclusión del nuevo apartado 5 del artículo 81 de la LGT, este aspecto de proporcionalidad cuantitativa pasa a primera línea de análisis. Hasta ahora, venía siendo el argumento más esgrimido para cuestionar la adopción de medidas cautelares en los supuestos de deudas tributarias no liquidadas. Ahora, al posibilitarse su adopción genéricamente durante la tramitación de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, la Administración debería poner sumo cuidado en motivar adecuadamente la determinación de la cuantía estimada del importe de la deuda⁸⁰. Precisamente es este punto de la regulación de las medidas cautelares tributarias por la Ley 7/2012, que desliga la adopción de la medida cautelar de la fase de liquidación, uno de los que más críticas ha despertado por su desproporción. Sin embargo, la proporción o desproporción de la medida dependerán del uso ponderado que de ello haga la Administración, aunque es indudable que el cambio introducido aumenta la posición de privilegio procesal de la Administración Tributaria porque amplía la posibilidad de imponer coactivamente sus propias decisiones sin necesidad del juez⁸¹.

En este mismo sentido, la modificación operada en el apartado 8 del artículo 81 de la LGT por la Ley 7/2012, intensifica también la ejecutoriedad de la Administración Tributaria en materia de medidas cautelares y por tanto su posición de privilegio. El nuevo apartado 8 del art. 81 de la LGT permite la adopción de medidas cautelares de cualquier tipo en los supuestos en que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, incluyendo también los casos en que la denuncia no proceda de una previa actuación de la Inspección Tributaria, pudiéndose dirigir las medidas cautelares en relación con cualquiera de los mencionados o incluidos en la querrelas. La crítica a este apartado no se ha hecho esperar, habiéndose señalado que ello “supone una genuina invasión de las competencias judiciales por parte de la Administración”⁸². Indudablemente, la reforma conlleva un rotundo espaldarazo a la “ejecutoriedad” de las actuaciones administrativas en el ámbito de los procedimientos tributarios y a la posición procesal privilegiada de la Administración⁸³.

IV. BIBLIOGRAFÍA

BACIGALUPO, M., *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

BAENA DEL ALCÁZAR, M., “Artículo 103.1 y 2. Los principios reguladores y la estructura de la Administración”, en AAVV., *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, t. VIII, EDERSA, Madrid, 1999.

⁸⁰ El tenor literal del art. 81.5 de la LGT no lo recoge, pero doctrinalmente se había señalado la conveniencia de su exigencia expresa, véase LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares...cit.*, p. 206.

⁸¹ VELASCO CABALLERO, F., *Administraciones Públicas...cit.*, p. 61.

⁸² SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “Modificaciones operadas...”, cit., p. 178.

⁸³ Sobre la opción, que aquí he acogido, entre “ejecutoriedad” y “ejecutividad” como criterio distintivo del privilegio procesal de la Administración, véase VELASCO CABALLERO, F., *Administraciones Públicas...cit.*, p. 63.

- CALAMENDREI, P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Argentina, 1945.
- CARNELUTTI, F., *Derecho y Proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971.
- CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Cívitas, Madrid, 1991.
- CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- DELGADO PACHECO, A., “¿Hasta dónde llega la responsabilidad derivada de contratas y subcontratas?”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* 11/2004.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Las medidas cautelares: autotutela administrativa “versus” intervención judicial”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.3, 1995.
- FERNÁNDEZ, M.A., *Derecho Procesal Civil III*, Barcelona, 1988.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 7ª ed., Cívitas, Madrid, 2000.
- GÓMEZ FERRER, R., “Incidencia de la Constitución sobre el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 150/1999.
- LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del derecho*, 2ª edición, Ariel, Barcelona, 1980.
- LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, p. 33.
- ORTELLS RAMOS, M., *Las medidas cautelares*, La Ley, Madrid, 2000.
- RAMALLO MASSANET, J., “Derecho Fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, vol. XVII, núm. 46, Madrid, 1973.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., en “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.
- SERRA DOMÍNGUEZ, M., y RAMOS MÉNDEZ, F., *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 1974.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Las garantías del crédito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Cívitas, núm. 30, 1981.
- RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2007.
- *La Responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios*, Thomson-Aranzadi.
- TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Colonia, 1993, p.165; RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Cívitas, Madrid, 1987.
- VELASCO CABALLERO, F., *Administraciones Públicas y Derecho a la tutela judicial efectiva*, Bosch, Barcelona, 2003.