

# Las medidas cautelares para asegurar las pruebas y el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de gestión, inspección y sancionador.

*Carmen Uriol Egido*  
*Miembro de la AEDAF*



VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

Departament de Dret Financer i Història del Dret



Art. 81 LGT



Marco  
general

Potestad para adoptar  
MC que aseguran el  
cobro de la deuda  
tributara



Autotutela  
cautelar

Medidas cautelares

Art. 41.5 LGT (derivación de responsabilidad)

Art. 170.6 LGT (prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad)

Art. 165 LGT (supuestos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de la tercería de dominio)

Garantías de devoluciones en el IVA (art. 118 y 119 LIVA)

- Art. 81 LGT: aseguramiento del cobro de las sanciones tributarias.
- Art. 190.2 de la LGT: “Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta Ley”.
- Resolución del TEAC de 10-9-2008 (recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio)
  - ¿Compatible con el principio de culpabilidad?
  - ¿Sentido con suspensión automática en recurso administrativo?

Otras “medidas cautelares”

Medidas de aseguramiento de prueba

Procedimientos de inspección (art. 146 LGT)

Procedimiento de recaudación (art. 162 LGT)

Procedimiento sancionador (art. 210 LGT)

Procedimiento de recuperación de ayudas de Estado (art. 269.2 LGT)

## Art. 81 LGT. Cuestiones relativas a los presupuestos

Algunas cuestiones relativas a los presupuestos que deben darse para adoptar una MC dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Criterio de la Administración.

Resolución DGT de 13-7-99: “En cada caso concreto, deberá analizarse la procedencia de la adopción de las medidas cautelares, sin que resulte posible fijar un criterio general sobre dicha procedencia, sin considerar las concretas circunstancias concurrentes en cada caso”.

### 1) Fumus boni iuris.

¿Existe por la presunción de legalidad de la liquidación tributaria o de la sanción cuyo cobro se pretende asegurar?

Art. 81.5 LGT: se puede adoptar MC sin que exista una propuesta de liquidación.

¿Principio de proporcionalidad?

2) Periculum in mora: conjunción de 2 factores

Duración del  
procedimiento

+

Aprovechamiento por el obligado  
tributario para realizar  
actuaciones encaminadas a  
dificultar o frustrar el cobro de la  
deuda

Resolución del TEAC 20-7-00:

“conductas realizadas por el obligado al pago de la deuda que puedan provocar su insolvencia o la modificación fraudulenta de la composición de su patrimonio”.



Necesidad de prueba y motivación por AEAT



Contribuyente que dispone de sus bienes:

¿cómo discernir si tal disposición va dirigida a una eventual declaración de fallido o tiene como objetivo la obtención de recursos para satisfacer la deuda?

Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la AEAT

- Instrucción segunda: contribuyente “de riesgo recaudatorio”.
- Los órganos de Inspección “deberán prever desde el comienzo de sus actuaciones la posibilidad de proponer la adopción de medidas cautelares”.

## Art. 81 LGT. Cuestiones relativas a los presupuestos

Resolución del TEAC 9-7-08: anuló MC basada en:

- elevado importe de la deuda tributaria descubierta,
- ausencia de activos suficientes,
- existencia entre los activos de un pagaré con fecha de vencimiento próxima, cuya volatilidad y liquidez inmediata aconsejaba su embargo o aprehensión física,
- y acta firmada en disconformidad.

El TEAC afirma que “en modo alguno se expone ni se justifica en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, la necesidad o conveniencia de adoptar dichas medidas cautelares. Sin embargo tal justificación es absolutamente necesaria para la procedencia de la adopción de dichas medidas cautelares”.

Tales conductas deben apreciarse individualmente.

Resolución del TEAC 20-11-98 “la adopción de medidas cautelares, hacia diversos sujetos pasivos, aun si se fundamenta como en este caso en un mismo y futuro acto de gestión -el acuerdo de derivación de responsabilidad- tiene su origen en razones subjetivas apreciadas por el órgano de gestión a partir de las conductas de cada uno de los interesados (...)”

3) Finalidad de la medida cautelar: asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Supuesto de desviación de poder. Dificultad de la prueba de la intencionalidad.

### 4) La proporcionalidad.

Art. 81.3 LGT: “Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. **En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación**”.

- Determina la validez de la medida cautelar.
- Criterio que permitirá efectuar un adecuado control tanto en vía administrativa como en vía judicial.

Triple vertiente.

1) Principio de idoneidad. Presupuestos.

2) Principio de necesidad: elegir MC menos restrictiva y durante el tiempo estrictamente necesario.

Art. 81.6 LGT permite, a instancia de parte, solicitar la sustitución de la MC por otra garantía que se estime permitente.

3) Principio de proporcionalidad en sentido estricto. Límite infranqueable: en ningún caso se podrán producir perjuicios de imposible o difícil reparación.

## Art. 81 LGT. Cuestiones relativas a los presupuestos

Sobre el principio de proporcionalidad...

1) Atención a la Jurisprudencia TEDH sobre art. 1 del Protocolo núm.1 (intromisión en el derecho de propiedad para garantizar el pago del impuestos).

- STEDH 1-4-99 (caso Lemoine). Hipoteca legal dirigida a asegurar el cobro de diferentes deudas tributarias. Se admitió a examen: la garantía hipotecaria exigida era desproporcionada.
- STEDH 23-2-95 (caso Gasus). Las medidas que establezcan los Estados para garantizar sus tributos: “debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido”.
- STEDH 9-10-08 (Caso Formister Enterprises Limited). Se considera desproporcionado el embargo de unas acciones durante más de doce años en el marco de una investigación por delitos económicos.

Sobre el principio de proporcionalidad...

2) Orientación TC (STC 218/1994 o ATC 64/2002): Perjuicios con efectos meramente patrimoniales, al tener un contenido eminentemente económico, no puede ser considerado como un perjuicio de imposible reparación.

Este criterio es frecuentemente utilizado por los Tribunales para desestimar recursos interpuestos contra la adopción de medidas cautelares (STSJ Cantabria 20-4-07, SAN 29-6-09 o 19-9-11)



Sobre el principio de proporcionalidad...

2) Orientación TC (STC 218/1994 o ATC 64/2002): Perjuicios con efectos meramente patrimoniales, al tener un contenido eminentemente económico, no puede ser considerado como un perjuicio de imposible reparación.

Este criterio es frecuentemente utilizado por los Tribunales para desestimar recursos interpuestos contra la adopción de medidas cautelares (STSJ Cantabria 20-4-07, SAN 29-6-09 o 19-9-11)

## Art. 81 LGT. Cuestiones relativas a los presupuestos

Vulneración del principio de proporcionalidad en algunos supuestos.

- Cuantía de los embargos preventivos ¿deuda + recargo ejecutivo + costas?
  - SAN 19-11-10 confirmó una MC deuda + posible recargo apremio
  - Resolución del TEAC 29-5-14: “la posibilidad general de la conversión de los efectos de las medidas cautelares en embargos del procedimiento de apremio supone que el acuerdo de medidas cautelares debe asegurar el pago del principal y del recargo de apremio ordinario, aunque este último no se haya devengado”
- Quiebra desde el momento en que una MC se puede adoptar sin que exista propuesta de liquidación.
- En los supuestos de MC relacionadas con el delito fiscal.

### 5) La motivación.

- SAN 29-6-09: el acuerdo debe hacer una exposición razonada de las causas por las cuales se precisa, de manera preventiva, garantizar el importe de la deuda tributaria.
- ¿Breve trámite de audiencia previsto en el art. 181.5 RGGI?
- “Papel mojado”: la aplicación de la jurisprudencia que considera la falta de motivación como un defecto formal que permite la retroacción de actuaciones.

Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Art. 81.6 e) LGT
  
- Art. 81.8 LGT

- Art. 81.6 letra e) de la LGT

MC respecto de las liquidaciones de los elementos de la obligación tributaria vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública (art. 250 LGT).

- Exigencia de la nueva redacción del art. 305.5 CP.



permite liquidar conceptos vinculados al delito

- Art. 305.5. CP: quiebra la prevalencia de la jurisdicción penal sobre el procedimiento administrativo.

Procedimiento penal por delito +

potestad de liquidar,  
adoptar MC y recaudar  
deuda tributaria

- ¿Absurdo jurídico de pronunciamientos contradictorios?
- ¿Principio de seguridad jurídica o el derecho a la tutela judicial efectiva? (Boix y Grima)

- ¿Principio de proporcionalidad?

STC 177/1999, el simple sometimiento a un proceso o procedimiento supone por sí mismo una carga o gravamen para el ciudadano, “la articulación procedimental del ne bis in ídem”.

- Duración: 24 meses
- No se debe olvidar que notificada una liquidación al contribuyente respecto de elementos vinculados con un posible delito, o bien se pagará en periodo voluntario, o bien será ejecutada por la Administración, pero dicha liquidación, **posteriormente, puede ser modificada por una resolución judicial** o que incluso **no aprecie delito alguno por inexistencia de obligación tributaria** (art. 257.2 LGT).
- ¿Principio de proporcionalidad?

- Inciso final del art. 81.6 e) de la LGT: si el Juez, de oficio o a instancia de parte, acuerda la suspensión de las actuaciones de ejecución y la AEAT hubiera adoptado MC, deberá notificarlas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial hasta que éste adopte la decisión sobre su conservación o levantamiento.
- Problema: no hay plazo establecido para que el Juez decida.
- El Juez parece tener competencia respecto de estas MC únicamente si hay suspensión de las actuaciones de ejecución.
- ¿Debemos entender que al Juez ya no le afecta el plazo máximo de 24 meses?



- Nada dice la LGT respecto de la revisión de estas medidas cautelares.
  - ¿Competencia?
  - Si hay suspensión de la ejecución y el Juez decide sobre ellas
- Resolución del TEAC de 17-12-15: Juez penal decide si existe periculum in mora o si la medida resulta desproporcionada (Resolución sobre el art. 81.8 LGT)
- En el resto de los casos: revisión en vía administrativa.

- MC para un supuesto concreto

Formalización de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o que se haya dirigido un proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado liquidación

- MC

- Contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios
- Asegurar cualquiera de los conceptos a que se refiere el art. 126 CP (responsabilidad civil + multa + indemnización + costas procesales)

- Intromisión en la potestad jurisdiccional del art. 589 LECRIM.
- La posibilidad de que la Administración tributaria asegure el cobro de la multa derivada de la posible comisión de un delito –cuya existencia, autoría y cuantía, está por determinar-. ¿Principio de presunción de inocencia?
- Problema: no hay plazo para que el Juez admita a trámite la denuncia o querrela, y, por tanto, se pronuncie sobre la MC.
  - Art. 132 CP: plazo 6 meses, a los solos efectos de interrupción de la prescripción. ¿Y las MC adoptadas?

- Revisión. Resolución del TEAC 17-12-2015
  - «la medida cautelar podrá mantenerse hasta que el juez adopte su propia decisión sobre la adopción de medidas cautelares en el procedimiento penal, de conformidad con lo previsto en esta materia por la Ley de Enjuiciamiento Criminal y será dicho juez el que decida si existe periculum in mora o si la medida resulta desproporcionada, sin que este Tribunal deba pronunciarse respecto a dicha cuestión».
- La AEAT avanza, adoptando la medida cautelar, para que el Juez sea el que considere si concurren o no los motivos que justifican su adopción.
- SAN de 24 de marzo de 2014 anuló una medida cautelar que no fue ratificada judicialmente

## ¿Solución?

- Regulación ex novo.
- “Deberían adoptarse ab initio por el Juez competente en el proceso incoado por delito contra la Hacienda Pública, no sólo porque estamos ya en un proceso penal en el que la competencia la tiene el Juez, sino porque su adopción puede chocar frontalmente con el derecho a la presunción de inocencia” (Martin Queralt).