

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066136

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2017

Vocalía 11.<sup>a</sup>

R.G. 6940/2014

## SUMARIO:

**Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares.** Acuerdo de adopción de medidas cautelares dentro del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria. El art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT) faculta a la Administración a adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria, de carácter provisional y proporcionadas al daño que se pretenda evitar, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. De conformidad con el mencionado artículo, son tres los requisitos necesarios para la adopción de medidas cautelares: la apariencia de buen derecho «*fumus bonis iuris*», el riesgo de que la deuda no sea pagada en caso de su no adopción «*periculum in mora*», y que las citadas medidas han de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y sin que aquellas puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. No se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de las medidas cautelares es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada, si se eliminara el efecto anticipatorio. En consecuencia, el primer requisito para la adopción de la medida cautelar es la existencia de «*fumus bonis iuris*» o apariencia de buen derecho, que se podría definir como aquella situación jurídica dentro de un proceso, en la que si bien existe la incertidumbre sobre su resolución futura, existen los suficientes indicios y probabilidades de verisimilitud y legalidad que la hacen acreedora de la protección del ordenamiento jurídico a través de la institución cautelar. En el ámbito de los responsables tributarios, la apariencia de buen derecho de la Hacienda Pública, viene determinado por el inicio de un procedimiento para la declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria, constituyendo dicho acto administrativo el título jurídico habilitante para la adopción de la medida, siendo ésta un procedimiento de carácter instrumental y subordinado a dicho procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, habiendo señalado el Tribunal Constitucional que la adopción de las medidas cautelares se hace siempre sin prejuzgar la cuestión controvertida y que incluso cuando utilizan el «*fumus boni iuris*» consisten en un juicio probabilístico y con alcance limitado. Pues bien, alega el interesado que la notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se realiza con posterioridad a la notificación del acuerdo de adopción de la medida, hecho que, según su opinión, invalidaría el acuerdo de adopción de las mismas. Efectivamente, para la adopción de medidas cautelares se requiere que exista un procedimiento de aplicación de los tributos -en el presente caso, un procedimiento de declaración de responsabilidad-, y que se haya notificado al interesado la comunicación de inicio del mismo. Toda vez que en el presente caso, la notificación del acuerdo de adopción de medida cautelar se practica con anterioridad a la de la comunicación del inicio de expediente de derivación, en el momento de notificación de la misma, la Administración carecía del título habilitante - «*fumus bonis iuris*» o apariencia de buen derecho- para su adopción. En consecuencia, en el presente caso, la Administración, bien con anterioridad o simultáneamente a la notificación del acuerdo de adopción de la medida cautelar, debió de notificar la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, por lo que su notificación tardía, debe significar que deba anularse el acuerdo de adopción de la medida cautelar al no estar sustentada por un título jurídico válido. **(Criterio 1 de 1)**

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (NFL008311) (LGT), arts. 41, 81 y 98.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **D. Jx...**, con **NIF ...**, con domicilio a efecto de notificaciones en ..., (**X, S.L.**), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (en

adelante TEAR) de la Comunidad Valenciana en la reclamación económico administrativa nº 46/08494/2013, en asunto relativo a acuerdo de adopción de medidas cautelares. La cuantía del recurso es de 271.851,78 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por acuerdo de fecha 4 de abril de 2013, notificado el 10 de mayo siguiente, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) inició respecto del ahora recurrente, procedimiento tendente a la declaración y exigencia de responsabilidad solidaria sobre la base del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003), por deudas y sanciones tributarias generadas por **APDU, S.L.**, NIF ..., por importe de 226.543,15 euros.

Para garantizar el cobro de las deudas y sanciones de las que pudiera ser declarado responsable solidario, mediante acuerdo del Delegado Especial de la AEAT en Valencia de fecha 5 de abril de 2013, notificado el 2 de mayo siguiente y nuevamente el 10 del mismo mes, se adoptó medida cautelar (ex art. 81 LGT de 2003) consistente en el embargo preventivo de determinados bienes inmuebles, urbanos y rústicos, propiedad del interesado, según detalle obrante en las actuaciones.

El interesado –ahora recurrente- promovió contra el mismo, el potestativo recurso de reposición, cuestionando la legalidad de las Medidas Cautelares citadas por, entre otros motivos, ser prematuras, esto es, *“traer causa sobre un procedimiento (derivación de responsabilidad) del cual no tenía conocimiento en el momento de la notificación de este acuerdo”*. La Oficina gestora desestimó el Recurso citado, promoviendo el interesado reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia que registrada con el numero 46/08494/2013, ha sido desestimada en resolución de fecha 18 de septiembre de 2014.

#### Segundo.

No estando conforme con la resolución de la reclamación, que le fue notificada el 29 de octubre de 2014, interpone contra la misma el 26 de noviembre siguiente, el presente recurso de alzada ordinario, aduciendo, en síntesis:

-La notificación del acuerdo de adopción de medidas cautelares (2 de mayo de 2013), es anterior a la notificación del acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad (10 de mayo de 2013): en consecuencia, el acuerdo de medidas cautelares debe ser anulado. En apoyo a su pretensión, cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011 (recurso 2799/2008).

-No se ha analizado la situación patrimonial del recurrente sin la necesaria objetividad.

-El riesgo subjetivo se fundamenta en hechos no probados.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada ordinario los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico-Administrativo Central, de conformidad con los artículos 229.1c), 232, 235 y 241 de la LGT de 2003.

#### Segundo.

El artículo 81 de la LGT de 2003, sobre medidas cautelares, establece:

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

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

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

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

4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

\* a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

\* b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

\* c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

\* d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

\* e) Cualquier otra legalmente prevista.

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

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

\* a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

\* b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

\* c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

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

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

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

8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán

adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

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

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

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

Por otra parte, el artículo 41.5 de la misma norma, señala:

“Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

(...)”.

### Tercero.

El artículo 81 de la LGT de 2003 faculta a la Administración a adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria, de carácter provisional y proporcionadas al daño que se pretenda evitar, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

De conformidad con el artículo 81 de la LGT de 2003, son tres los requisitos necesarios para la adopción de medidas cautelares: la apariencia de buen derecho “*fumus bonis iuris*”, el riesgo de que la deuda no sea pagada en caso de su no adopción “*periculum in mora*”, y que las citadas medidas han de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y sin que aquellas puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. No se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de las medidas cautelares es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada, si se eliminara el efecto anticipatorio.

En consecuencia, el primer requisito para la adopción de la medida cautelar es la existencia de “*fumus bonis iuris*” o apariencia de buen derecho, que se podría definir como aquella situación jurídica dentro de un proceso, en la que si bien existe la incertidumbre sobre su resolución futura, existen los suficientes indicios y probabilidades de verisimilitud y legalidad que la hacen acreedora de la protección del ordenamiento jurídico a través de la institución cautelar.

En el ámbito de los responsables tributarios, la apariencia de buen derecho de la Hacienda Pública, viene determinado por el inicio de un procedimiento para la declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria, constituyendo dicho acto administrativo el título jurídico habilitante para la adopción de la medida, siendo ésta un procedimiento de carácter instrumental y subordinado a dicho procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, habiendo señalado el Tribunal Constitucional en Sentencia 105/1994 de 11 de abril (Fundamento Jurídico Tercero), que la adopción de las medidas cautelares se hace “*siempre sin prejuzgar la cuestión controvertida y que incluso cuando utilizan el fumus boni iuris consisten en un juicio probalístico y con alcance limitado*”.

Alega el recurrente que la notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad se realiza con posterioridad a la notificación del acuerdo de adopción de la medida, hecho que, según su opinión, invalidaría el acuerdo de adopción de las mismas.

Como se ha visto en las normas transcritas, los artículos 41.5 y 81.5 de la LGT de 2003 requieren para la adopción de medidas cautelares que exista un procedimiento de aplicación de los tributos (en el presente caso, un procedimiento de declaración de responsabilidad), por lo que procede analizar que debe entenderse por la existencia de tal procedimiento.

El artículo 98.1 de la LGT de 2003, estipula:

*“Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.”*

En consecuencia, la existencia de un procedimiento de declaración de responsabilidad requiere que se haya notificado al interesado la comunicación de inicio del mismo. Toda vez que en el presente caso, la notificación del acuerdo de adopción de medida cautelar se practica con anterioridad a la de la comunicación del inicio de expediente de derivación, en el momento de notificación de la misma, la Administración carecía del título habilitante (fumus bonis iuris o apariencia de buen derecho) para su adopción.

Como señala el interesado en sus alegaciones, este es el criterio, compartido por este Tribunal Central, que ha seguido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de junio de 2011, en el recurso 2799/2008, donde el Alto Tribunal señala en su Fundamento de Derecho TERCERO:

(...)

*Es preciso resaltar que, aun cuando la obligación del responsable se ligue al presupuesto establecido por la Ley, su exigibilidad requiere necesariamente, salvo excepción legal, un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine el alcance y extensión de la misma, de conformidad con lo prevenido en los artículos 174 a 176, a lo que ha de añadirse que la derivación de la acción administrativa a los responsables tributarios subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (artículo 41.5 de la Ley General Tributaria).*

*En todo caso, el mismo precepto, al referirse a la declaración de responsabilidad señala que "Con anterioridad a esta la declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley", lo cual plantea de modo inmediato si la "anterioridad" puede ser referida también a la iniciación del procedimiento de declaración de responsabilidad.*

*La respuesta deber ser negativa por varias razones.*

*En primer lugar, si el legislador hubiera querido que la adopción de la medida cautelar fuera de posible adopción antes de la iniciación del procedimiento, lo hubiera manifestado expresamente, dada la trascendencia de la aplicación de este tipo de medidas.*

*En segundo lugar, la medida cautelar se adopta para asegurar que al presupuesto determinante de la exigencia de responsabilidad seguirá la efectividad de la misma mediante el cobro de la deuda tributaria que corresponda exigir al responsable.*

*Por otra parte, la admisión de medidas cautelares sin haberse iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad iría contra el principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9.3 de la Constitución, ya que se legitimaría la adopción de las mismas sin tener el más mínimo indicio de la concurrencia de los presupuestos de responsabilidad tributaria. Y si tales indicios se dan, no se comprende porque razón no se inicia el procedimiento y se adopta, simultánea o posteriormente, la medida cautelar.*

(...)"

En consecuencia, en el presente caso, la Administración, bien con anterioridad o simultáneamente a la notificación del acuerdo de adopción de la medida cautelar, debió de notificar la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, por lo que su notificación tardía, debe significar que deba anularse el acuerdo de adopción de la medida cautelar al no estar sustentada por un título jurídico válido.

Por lo anterior, no resulta necesario entrar a valorar el resto de alegaciones formuladas por el interesado.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en el recurso de alzada interpuesto,



**ACUERDA:**

ESTIMARLO, anulando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.