

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054511

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de mayo de 2014

Vocalía 11.^a

R.G. 6752/2012

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. *Cuantía de las mismas para asegurar el cobro de la deuda.* De acuerdo con lo señalado en el art. 81.5.a) de la Ley 58/2003 (LGT), cuando las medidas cautelares se conviertan en embargo en el procedimiento de apremio, y que tendrán sus efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar, el importe de la deuda a asegurar estaría formada por el principal y el recargo de apremio correspondiente, salvo que la medida cautelar desapareciera por hacerlo las circunstancias que motivaron su adopción, o que se acuerde su sustitución con otra garantía suficiente. 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 deba asegurar el pago del principal y del recargo de apremio ordinario, aunque este último no se haya devengado, y ello es coherente con el hecho de que las medidas cautelares tienen por objeto surtir efecto en la fase de embargo, en la cual resulta aplicable, precisamente, un recargo ejecutivo del 20 por ciento. **(Criterio 1 de 2)** *Ausencia de trámite de audiencia y propuesta de resolución.* Las medidas cautelares se regulan con carácter especial como una de las garantías de la deuda tributaria, por lo que son de aplicación con preferencia a las generales o comunes en caso de conflicto. Esta especialidad viene referida a su vigencia provisional y a la necesidad de que la motivación de su adopción -que sí es un requisito general- esté referida expresamente a la existencia de indicios racionales de que de no ser adoptadas el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado. Asimismo la norma obliga a que las medidas cautelares que se adopten sean proporcionadas, cuestión que debe justificarse en el correspondiente acuerdo. Ahora bien, aunque en su adopción no haya habido trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, ello no puede merecer reparo pues la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar, pudiendo llegar a menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 58, 62 y 81.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (29/05/2014), en el recurso de alzada pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA A.E.A.T., con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, Calle San Enrique 17, contra resolución estimatoria parcial del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 27 de octubre de 2011, relativa a la reclamación nº 46/11787/2010, sobre acuerdo de medidas cautelares, por importe de 660.356,09 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha en fecha 17 de noviembre de 2010, la Delegada Especial de la Agencia Tributaria en Valencia, dictó acuerdo de "adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de los siguientes bienes y derechos titularidad de D. ..., con NIF...

A) Bienes inmuebles:

1. Finca ... del Registro de la Propiedad de Gandia 4, vivienda urbana, inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción Titularidad del interesado en pleno dominio con carácter privativo. Cargas: Hipoteca a favor de BANESTO oír ... euros de principal.

2. Finca ... del Registro de la Propiedad de Gandia 4, urbana, inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción Titularidad del interesado en pleno dominio con carácter privativo. Sin cargas.

3. Finca ... del Registro de la Propiedad de Gandia 4, urbana, inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción Titularidad del interesado en pleno dominio. Sin cargas.

4. Finca ..., de ... Registro de la Propiedad de Albaida, Rustica. Inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción Titularidad con carácter ganancial pleno dominio de una tercera parte indivisa con carácter privativo del interesado y Dñ. Sin cargas.

5. Finca ..., de ... Registro de la Propiedad de Albaida, Rustica. Inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción ... Titularidad pleno dominio con carácter privativo del interesado. Sin cargas.

6. Finca ... de ... Registro de la Propiedad de la Roda, Rustica. Inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción ... Titularidad con carácter ganancial del interesado y Dña. ..., en cuanto al 33% del pleno dominio. Sin cargas.

7. Finca ..., de ... Registro de la Propiedad de Albaida, Rustica. Inscrita en el tomo ..., libro ..., folio ..., inscripción ... Titularidad con carácter privativo en pleno dominio del interesado.

B) Devoluciones acordadas por la Administración:

1. IRPF ejercicio 2004 importe de 7.024'46 euros mas intereses de demora
2. IRPF ejercicio 2007 importe de 7.382'92 euros mas intereses de demora
3. IRPF ejercicio 2008 importe de 8.027'06 euros mas intereses de demora
4. IRPF ejercicio 2009 importe de 2.875'17 euros mas intereses de demora

C) Devoluciones pendientes de acordar por la Administración:

- 1 IRPF ejercicio 2002 importe solicitado 3.311'99 euros
- 2 IRPF ejercicio 2003 importe solicitado 8.200'07 euros
- 3 IRPF ejercicio 2005 importe solicitado 6.870'48 euros

Todo ello al objeto de garantizar un importe de 660.356'09 euros. 550.296'74 en concepto de principal y 110.059'35 en concepto de recargo de apremio ordinario".

Segundo.

Contra el citado acuerdo, el interesado interpuso la reclamación nº 46/11787/10 ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, reclamación que fue estimada parcialmente, confirmándose el acuerdo impugnado, en base a que, "CUARTO.- Las medidas cautelares pueden ser definidas "latu sensu" como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado proceso jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado que, en caso contrario, podría verse dificultado. Se trata, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales que, además, deben ser adoptadas, de proceder, con carácter de urgencia.

De la naturaleza y finalidad de este tipo de medidas, así como de la lectura de la normativa expuesta, se deducen los presupuestos que toda medida cautelar, en cuanto medida restrictiva de derechos, debe respetar en todo caso. Así, han de observarse escrupulosamente una serie de principios cuya vulneración, en su caso, produciría de inmediato la nulidad del acto: legalidad, motivación, proporcionalidad, apariencia de buen derecho ("fumus boni iuris"), riesgo de infructuosidad del procedimiento de no adoptarse las medidas cautelares ("periculum in mora") y la fianza.

Para la adecuada valoración y seguridad en cuanto a la procedencia o improcedencia del acto impugnado, debe efectuarse la pertinente matización de cada uno de estos principios, de acuerdo con lo siguiente:

1.- Principio de legalidad. Aunque pudiera estimarse prolija la valoración de este principio, resulta obvio que las medidas cautelares están ínsitas en una norma con rango de ley y, para estos supuestos, como ya se ha indicado, lo están en la LGT. Desde esta perspectiva, la institución cautelar no puede vulnerar derechos constitucionales al existir una norma jurídica legal que permite su adopción, debiendo llevarse a efecto mediante resolución fundada en la que, entre otras cuestiones, se demuestre su necesidad para la consecución del fin pretendido, que no es otro que el cobro de la deuda tributaria que el deudor pretende eludir o dificultar.

Por otra parte, la propia esencia en cuanto a la existencia de las medidas cautelares tiene su fundamento en la propia Constitución que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1), señalando, al determinar el contenido de la potestad jurisdiccional, además de la propia función juzgadora, la de ejecutar lo juzgado (artículo 117.3). Así, pues, podemos establecer dos tipos de medidas cautelares, las jurisdiccionales y las no jurisdiccionales, siendo estas últimas las que son objeto de estudio en el ámbito del Derecho administrativo y, más concretamente, en el del ordenamiento tributario. No obstante, el hecho de que las medidas cautelares afecten a derechos y libertades fundamentales (libertad, propiedad, domicilio, intimidad, etc.) obliga al

establecimiento de límites a su posibilidad de adopción, que sirvan de garantía al afectado frente a un posible abuso de la Administración tributaria.

2.- Motivación. La medida cautelar adoptada –en el presente supuesto el embargo preventivo de los bienes y derechos arriba indicados- ha de quedar materializada en un acto administrativo en el que la Administración tributaria demuestre pormenorizadamente todos los elementos de hecho y derecho que concurren en el caso de que se trate, exigencia esta que tiene como finalidad lógica impedir el desamparo o situación de indefensión en la que puede verse envuelta la persona afectada.

En este caso, examinado el acto impugnado, se observa que su adopción por la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria resulta ajustado a la exigencia de motivación por cuanto, entre otras consideraciones, refleja el origen de la medida, deuda tributaria cuyo pago se intenta asegurar con las medidas cautelares, justificación de las medidas cautelares adoptadas al apreciar el cumplimiento de los principios de tales medidas, resaltando la existencia del riesgo de frustración en el pago de la deuda, derivado fundamentalmente de los antecedentes del interesado que fue objeto de actuaciones de comprobación e inspección que pusieron de manifiesto la ocultación de datos a la Administración, la utilización de medios fraudulentos –actuaciones de ocultación mediante un tercero interpuesto que tenía por fin ocultar los beneficios obtenidos de su participación en una sociedad transparente-. Las actuaciones dieron lugar a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal; en primera instancia el Juzgado de lo Penal condeno al acusado, recurrida la sentencia la Audiencia Provincial lo absolvió si bien dio como probados los hechos que han sido utilizados por la Inspección para la regularización de su situación tributaria; junto a los indicados antecedentes justifican la adopción de las medidas el hecho de que los únicos bienes conocidos –fuera de las devoluciones de escaso importe en relación con la deuda que se persigue- son bienes inmuebles que, por su naturaleza son fácilmente transmisibles.

3.- Proporcionalidad. Como ya se ha indicado, el artículo 81.2 de la LGT sienta el principio de la proporcionalidad entre el valor de los bienes o derechos objeto de las medidas cautelares y el importe del daño que se pretende evitar, rechazando, además, aquellas medidas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

La situación que se contempla en este caso es la de una deuda tributaria cuyo riesgo se trata de evitar, por una cuantía de 660.356'35 euros frente al importe que pretende asegurar, valorados a partir del valor catastral – cuando este existe- o mediante la consulta de precios relativos a otros bienes de similares características, así, los valores netos de los bienes embargados serían

Bien embargado	Valor catast.	Valor mercado	cargas	valor neto
Finca ... de Gandia	79.799'09	159.598'18		174.224'18
Finca ... de Gandia	no existe			36.000'00
Finca ... de Gandia	"			36.000'00
Rustica de La Roda				8.978'04
Finca ... Albaida				111'11
Finca ... Albaida				1.371'15
Finca ... Albaida				1.371'15

Alega el reclamante que la medida le ocasiona perjuicios de imposible o difícil reparación por "...padecer la utilización de una medida cautelar a modo de sanción, se debe hacer mención que esta actuación administrativa ha supuesto de hecho que este contribuyente, estando disconforme con la tesis administrativa del procedimiento inspector, no pueda acceder a la obtención de la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria al recurrir contra la misma"

Entiende este Tribunal que el pretendido perjuicio de difícil o imposible reparación, no queda acreditado y resulta improbable por varias razones: 1ª) Por la posibilidad que tiene el obligado de solicitar la sustitución de la garantía en los términos regulados en el artículo 81.5-c) de la LGT, y 2ª) Por el carácter temporal de las medidas cautelares. limitadas a seis meses, prorrogables por otros seis.

4.- "Fumus boni iuris". Este principio obliga a que el acto administrativo que se adopte por la Administración tributaria sea el más acertado desde el punto de vista jurídico. Este aspecto, en principio y desde un plano general, se entiende cumplido cuando es un órgano de la Administración pública quien promueve la adopción de la medida cautelar en aplicación, a su vez, del principio de presunción de legalidad de los actos administrativos recogidos en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En particular, la adopción de las medidas cautelares requiere que se haya formulado, al menos, "propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección" –artículo 81.4 de la LGT-, fueron notificadas con anterioridad a la fecha de la resolución de la adopción de las medidas que se discuten.

5.- "Periculum in mora". Se hace aquí referencia a la existencia de un riesgo fundado que, para el caso de no adoptarse las medidas cautelares y en tanto el procedimiento de que se trate esté siendo tramitado con la

consiguiente pendencia en cuanto al resultado pretendido –el pago de la deuda tributaria-, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de conseguir el resultado mencionado. Resulta ineludible, pues, hacer la mejor exposición posible por lo que respecta a la naturaleza del riesgo, como elemento primordial que justifica el recurso a las medidas cautelares adoptadas.

Riesgo subjetivo. El obligado tributario ha desarrollado una conducta de incumplimientos tributarios que han sido objeto de comprobación por la inspección que han dado lugar a actuaciones jurisdiccionales y determinado hechos probados en esta vía judicial penal, esencialmente la utilización indebida del régimen de transparencia fiscal con el fin de eludir la tributación de los beneficios reales de determinada operación.

Riesgo objetivo. Determinado por el importe de la deuda cuyo cobro se pretende asegurar y el valor de los bienes conocidos unido a su fácil transmisibilidad, conforme se expuso anteriormente. En este caso, la apreciación del riesgo no tiene mayor dificultad, el importe embargado es inferior a la deuda que se reclama sin que conste la existencia de otros bienes.

6.- Fianza. Dado que la medida cautelar, en tanto que supone la ejecución anticipada del resultado del procedimiento, determina la ventaja inicial de una de las partes del mismo sobre la otra, origina un desequilibrio que debe ser compensado adecuadamente, mediante una fianza, con cargo a la cual debe ser indemnizada la parte afectada por la medida si, a la luz de la resolución por la que finalice el procedimiento, ésta acaba resultando improcedente. No obstante, cuando la parte solicitante de la medida es una Administración pública no tiene sentido la fianza, dada la citada presunción de legalidad de los actos administrativos y la capacidad ilimitada de los entes públicos de afrontar posibles indemnizaciones por daños y perjuicios.

QUINTO. Por lo que respecta a las alegaciones de la reclamante relativas a la procedencia o no del apremio el examen del expediente y demás antecedentes revela que, con fecha 20 de septiembre de 2010 la Inspectora Regional dictó acuerdo confirmando el acta por el IRPF, practicando liquidación de la que resulta una deuda a ingresar de 339.593,31 euros. Dicho acuerdo fue notificado el 23 de septiembre de 2010.

Como consecuencia de la cuota puesta de manifiesto en las actuaciones inspectoras antes mencionadas, se tramitó un expediente sancionador, dictándose por el Inspector Regional acuerdo, en fecha 20 de septiembre de 2010, por el que se procede a la imposición de la sanción grave correspondiente a la infracción cometida por importe de 210.703,43 euros. Dicho acuerdo fue notificado el 23 de septiembre de 2010.

Contra dichos acuerdos, en fecha 19 de octubre de 2010, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico administrativas que registradas con los números 46/10039/2010 y 46/10040/2010 han sido desestimadas en resolución de fecha 30 de junio de 2011.

Conforme a la fecha de notificación de las liquidaciones el periodo para el pago finaliza (artículo 62 de la Ley 58/2003) el 5 de noviembre de 2010 por lo que dictado el acuerdo de adopción de medidas cautelares se dicta el 29 de septiembre de 2010 y notificado el 25 de octubre siguiente no se había finalizado el plazo para el pago ni, en consecuencia, iniciado el periodo ejecutivo por lo que resulta improcedente la inclusión del recargo de apremio en el importe de la medida cautelar, si bien atendido el importe de la deuda en voluntaria la exclusión del recargo de apremio no altera las anteriores consideraciones acerca de la conformidad a Derecho de las medidas, tan solo el importe a garantizar.

De acuerdo con lo expuesto y a juicio de este Tribunal las medidas cautelares son conformes a Derecho, debiendo confirmarse tanto estas si bien reduciendo el importe en el del recargo de apremio, no exigible en la fecha del acuerdo.

Así pues, concurriendo todos y cada uno de los requisitos que la Ley y la doctrina jurisprudencial que la interpreta exigen para la adopción de las medidas cautelares, éstas resultan plenamente ajustadas al ordenamiento jurídico, con el limite indicado”.

Tercero.

Contra la citada resolución del TEAR, notificada el 24 de noviembre de 2011, la recurrente interpuso el presente recurso de alzada el 23 de diciembre siguiente, alegando que el Tribunal Regional se refiere en su resolución al recargo de apremio incluido en la medida cautelar, estableciendo su improcedencia por el hecho de que el momento del establecimiento de dicha medida cautelar no se había devengado el citado recargo. Sin embargo, la actora considera que no se ha tenido en cuenta lo señalado en el artículo 81.5.a) de la LGT, que señala que los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde la adopción, salvo que se conviertan en embargo en el procedimiento de apremio, que tendrá efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar. En este sentido, salvo que desapareciera por hacerlos las circunstancias que motivaron su adopción (apartado b del artículo 81 de la LGT), o que se acuerde su sustitución por otra garantía que se estime suficiente (apartado c del citado artículo 81), su conversión en embargos del procedimiento de apremio supone que se ha devengado el correspondiente recargo de apremio de 20%, que el importe del embargo también debe cubrir. Situación extensible al supuesto del recargo de apremio sobre sanciones, sin que para la adopción del

acuerdo de medidas cautelares sea necesario el trámite de audiencia, dada su naturaleza especial, como excepción a lo señalados en los artículos 34.1.m) y 99, apartados 1 y 8, de la Ley General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada 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 y 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Segundo.

En el presente caso, en relación con la conformidad de la inclusión del importe del recargo de apremio en el acuerdo de medidas cautelares, se ha de señalar que el importe de las deudas tributarias a asegurar su pago estaba formado por una liquidación y una sanción, notificadas el 23 de septiembre de 2010. Conforme a la citada fecha de notificación, el período de pago finalizó el 5 de noviembre de 2010 (artículo 62 de la Ley General Tributaria), por lo que, como señala el TEAR, cuando se dictó el acuerdo de medidas cautelares el 29 de septiembre de 2010 (notificado el 25 de octubre de 2010), no había finalizado el plazo de pago en período voluntario y no se había devengado el recargo de apremio al no haber comenzado el período ejecutivo.

Sin embargo, dicha conclusión no es motivo para la reducción del importe de la deuda a asegurar su cobro del acuerdo de medidas cautelares como ha acordado el Tribunal de instancia, en el importe correspondiente al recargo de apremio sobre la deuda tributaria (liquidación y sanción, a los efectos del acuerdo de medidas cautelares), por el hecho de que en el momento de su adopción no se había devengado el recargo de apremio.

En efecto, el artículo 81 de la Ley General Tributaria regula las medidas cautelares “para asegurar el cobro de la deuda tributaria”, en cuyo contenido se integran los recargos del período ejecutivo, a que hace referencia el artículo 58.2 de la citada Ley.

Así, de acuerdo con lo señalado en el artículo 81.5.a) de la Ley General Tributaria, cuando las medidas cautelares se conviertan en embargo en el procedimiento de apremio, y que tendrán sus efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar, el importe de la deuda a asegurar estaría formada por el principal y el recargo de apremio correspondiente. Salvo que la medida cautelar desapareciera por hacerlo las circunstancias que motivaron su adopción (artículo 81.5.b, LGT), o que se acuerde su sustitución con otra garantía suficiente (artículo 81.5.c, LGT). Por lo que, 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, ya que ello es coherente con el hecho de que las medidas cautelares tienen por objeto surtir efecto en la fase de embargo, en la cual resulta aplicable, precisamente, un recargo ejecutivo del 20%, como señaló este Tribunal Central en resolución de 7 de julio de 2012 (RG:. 3433/11). En el mismo sentido, sentencias de la Audiencia Nacional, de fecha 30 de enero de 2012 y 19 de noviembre de 2010.

Tercero.

Respecto del apremio sobre la sanción, ha de reiterarse lo señalado por este Tribunal Central en la resolución del recurso de alzada en unificación de criterio, de fecha 10 de septiembre de 2008 (RG:. 4503/08), en el sentido de la inclusión del recargo de apremio en el concepto de deuda tributaria cuyo aseguramiento de pago se pretende, ya que “TERCERO: El artículo 58 de la Ley General Tributaria no sólo define lo que es deuda tributaria, haciendo además enumeración de aquéllas que la componen, sino que excluye expresamente de su significado o contenido a las sanciones al establecer que “3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria,....”. De ello resulta que las sanciones no forman parte, en ningún caso, de la deuda tributaria. Ahora bien, la Ley ha dispuesto en la regulación de las sanciones tributarias que se les apliquen determinadas normas relativas a las deudas tributarias. Así, el citado artículo 58.3 concluye “...pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”, disposición que se reitera en el artículo 190.3. Por otro lado, el apartado 2 del mismo artículo 190 dispone que “Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley”. Hay además algunas otras disposiciones que remiten las sanciones a la regulación general, en algunos aspectos. Así pues, la razón por la cual son de aplicación a las sanciones las disposiciones relativas al aplazamiento y compensación de las deudas tributarias así como los periodos voluntario y ejecutivo de pago y por supuesto, las medidas cautelares, es que se trata de un mandato de la Ley General Tributaria. Para concluir la argumentación, es necesario indicar que la aplicación de un precepto legal ha de hacerse a la vista de los demás que forman la propia norma, y no como se ha hecho por el Tribunal Regional y la entidad reclamante, esto es,

considerar la aplicabilidad de dos artículos -el 58.3 para excluir las sanciones de la deuda tributaria, y el 81.1 para determinar que las medidas cautelares son de aplicación sólo a tal deuda-, olvidando que la propia norma determina, en el artículo 190.2 que las medidas cautelares sí son de aplicación asimismo a las sanciones, al estar incluidas en el capítulo IV del título II, precisamente relativo a la deuda tributaria”.

Cuarto.

Finamente, la Ley General Tributaria no ha previsto el tramite de audiencia en el procedimiento de adopción de medidas cautelares, ya que “SEGUNDO: Respecto de la ausencia de propuesta y trámite de audiencia y alegaciones con carácter previo a dictar el acuerdo de adopción de medidas cautelares, añadiremos a lo ya dicho por la Administración tributaria y por el Tribunal Regional lo siguiente:

En la LGT de 2003 se contienen normas tanto de carácter general como especial y la aplicación de unas y otras ha de hacerse teniendo presente el principio de especialidad cuando haya aparente conflicto entre ellas, siguiendo lo dispuesto en el artículo 1.4 del Código Civil. De acuerdo con este principio, el precepto especial se aplicará con preferencia al general, por ser la voluntad específica y concretamente expresada por el legislador para un supuesto determinado. Así pues, como normas generales del procedimiento están las contenidas en el capítulo II del título III de la LGT de 2003 (art. 97 a 116), denominado precisamente “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en cuyo artículo 99.8 se señalan los casos en los que con carácter general puede prescindirse del trámite de audiencia previo –y como lógica consecuencia, de la posibilidad de formular alegaciones asimismo con carácter previo a la resolución que haya de recaer-. La adopción de medidas cautelares no constituye ninguno de los casos contemplados en este apartado, porque no se trata de actas de inspección suscritas con acuerdo ni tampoco se trata de un procedimiento en el que se dé posterior trámite de alegaciones.

Por el contrario, las medidas cautelares se regulan con carácter especial como una de las garantías de la deuda tributaria en el título II de la LGT de 2003, capítulo IV “Deuda tributaria”, sección 5ª “Garantías de la deuda tributaria”, por lo que las normas que contienen son de aplicación con preferencia a las generales o comunes en caso de conflicto, como hemos indicado. Y es en el artículo 81.1, párrafo segundo en el que después de indicar cuándo se puede adoptar una medida cautelar y para qué, se recoge el siguiente precepto: “La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción”, porque es éste el momento en el que el interesado tendrá noticia de la medida adoptada y podrá impugnarla, dado que en su adopción no ha habido trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, precisamente por su naturaleza de medida provisional de garantía de la deuda tributaria. Hay además otros preceptos en este mismo artículo 81 que son también especiales para las medidas cautelares y que en consecuencia sólo se aplican a ellas. Nos referimos a su vigencia provisional y a la necesidad de que la motivación de su adopción –que sí es un requisito general- esté referida expresamente a la existencia de indicios racionales de que de no ser adoptadas el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado. Asimismo la norma obliga a que las medidas cautelares que se adopten sean proporcionadas, cuestión que debe justificarse en el correspondiente acuerdo. Por otra parte, la utilización de los términos general y especial lo son siempre en relación con algo: lo recogido en el artículo 81 de la LGT de 2003, apartados 1 a 6, constituye la regulación general de las medidas cautelares tributarias (que incluye normas especiales respecto del procedimiento tributario general), existiendo además normas especiales respecto de esa regulación general de las medidas cautelares, recogidas en los artículos 81.7, 146 y 162 de la LGT de 2003.

La Dirección General de Registros y del Notariado, en resolución de 1 de octubre de 2005 (Boletín Oficial del Estado de 17 de noviembre de 2005) se pronuncia precisamente sobre esta cuestión al declarar procedente la anotación preventiva de un embargo efectuado al amparo del artículo del artículo 128 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, vigente con anterioridad a la LGT de 2003, cuya redacción es prácticamente igual en lo que aquí se discute a la contenida en el artículo 81 de esta última. En la resolución indicada se dice (penúltimo párrafo, in fine): “4. En cuanto a la notificación al deudor, la no necesidad de la misma deriva de las siguientes consideraciones: a) la necesidad de evitar que la Administración vea frustrada su legítima expectativa de obtener el pago de las deudas tributarias; b) la contemplación por la Ley General Tributaria de la facultad de la Administración Tributaria de adoptar medidas cautelares previas al inicio del procedimiento de apremio (cfr. su artículo 128); c) la limitación temporal de estas medidas cautelares previas, que han de ser confirmadas una vez iniciado el apremio administrativo o dejadas sin efecto en el plazo máximo de seis meses (cfr. artículo 128 de la Ley General Tributaria); d) la no previsión legal específica de esta necesidad de previa notificación del embargo preventivo, para su anotación en el Registro de la Propiedad ni su necesaria derivación los principios registrales de legitimación y tracto, como lo evidencian los artículos 42 de la Ley Hipotecaria, en relación con el artículo 139 del Reglamento Hipotecario, y con los artículos 553, 580, 587 y 629 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y e) la específica previsión en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, de la adopción de medidas cautelares sin previa audiencia del afectado (cfr. artículo 733 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), así como la equiparación legal entre los

mandamientos judiciales de embargo y los expedidos por el órgano competente para el procedimiento de apremio administrativo (cfr. artículo 134 de la Ley General Tributaria). Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto.”

Interesa además citar la sentencia de 10 de febrero de 1992 del Tribunal Constitucional, relativa a las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 1.219/1988 y otras, que si bien se refiere a una cuestión civil, razona sobre la naturaleza misma de la medida cautelar, y resulta de aplicación en el ámbito publico: “Como ya se ha dicho, el embargo preventivo es decretado inaudita parte deudor, pero ello no puede merecer reparo de inconstitucionalidad, pues en sí misma considerada la orden de embargo no es más que una medida cautelar, cuya emisión no requiere una plena certeza del derecho provisionalmente protegido, ni es forzoso tampoco que se oiga con antelación a quien la sufre (ATC 186/1983). Es más, la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar, y siempre la retrasaría en detrimento de su eficacia, lo cual podría llegar a menoscabar el derecho a tutela judicial efectiva, reconocido en el art. 24 de la Constitución, pues la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso.” (fundamento jurídico 7”).

En base a lo cual, al haberse acreditado la existencia de los requisitos para la adopción de las medidas cautelares, ha de confirmarse el acuerdo impugnado en cuyo importe ha de incluirse el recargo de apremio de la deuda.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

Estimarlo, anulándose la resolución del Tribunal Regional y confirmándose el acuerdo de medidas cautelares.

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