

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064923

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de diciembre de 2016

Vocalía 11.^a

R.G. 3770/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. *Acuerdos de medidas cautelares dictados en el seno dos expedientes respecto de dos deudores solidarios: importe de las medidas cautelares.* El art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) habilita a la Administración tributaria a dirigirse contra todos los causantes de la ocultación de los bienes del deudor principal, cifrándose el límite de los alcances de cada uno de los acuerdos de declaración en la menor de las siguientes cantidades: el Importe de la deuda del deudor principal o el valor de los bienes ocultados por cada uno de los responsables. En este caso, se dictó acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad fijándose su alcance en el importe de la deuda. Al mismo tiempo se dictó acuerdo de medidas cautelares para asegurar dicho alcance por importe de valor inferior a dicho alcance. Nada, por tanto, hay que objetar a la actuación de la Administración tributaria, salvo la duda referente a que también se habían dictado medidas cautelares contra otro deudor solidario por la misma deuda. Resulta cierto que la Administración tributaria no puede cobrar de los distintos responsables solidarios una cifra superior a la deuda del deudor principal, pero hasta entonces dicha Administración debe dirigirse a los distintos responsables solidarios para el cobro de la citada deuda, en este caso, con los límites indicados: el importe total de la deuda del deudor principal o bien el valor de los bienes ocultados. Por tanto, una vez que se ha declarado por la Administración tributaria a una persona responsable solidaria, se convierte en deudor con la Hacienda Pública por el importe del alcance y, si son varios los responsables solidarios, habrá tantas deudas tributarias como responsables solidarios, a fin de garantizar el indicado cobro del crédito tributario. Si bien, la Administración tributaria no puede proceder al cobro a los responsables solidarios por una cifra superior a la deuda del deudor principal, por lo que cuando termine su cobro en un responsable, por ejemplo, ya no podrá dirigirse contra el resto de responsables para proceder a su cobro. Esta conclusión ha de extenderse a las medidas cautelares a fin de asegurar el importe de los distintos alcances de los acuerdos de declaración de responsabilidad que se dicten para el cobro de una misma deuda, como en este caso. Medidas cautelares que no podrán superar individualmente el importe de cada uno de los alcances a que se refieren los distintos acuerdos de declaración de responsabilidad, pero que en conjunto puede abarcar un importe superior a la deuda en sede del deudor principal, con el límite del importe total de los distintos alcances de responsabilidad tributaria ya que son deudas distintas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 35, 41, 42 y 81.

RD 939/2005 (RGR), art.124.

Código Civil, arts. 1.137, 1.144, 1.145 y 1.148.

Constitución Española, arts. 31 y 103.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, calle San Enrique 17, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 17 de diciembre de 2015, relativa a la reclamación nº 03/4259/2015, sobre acuerdo de medidas cautelares, por importe de 169.164,73 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 12 de febrero de 2015, el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Alicante dicto acuerdo de medidas cautelares al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Estas medidas se adoptaron sobre el patrimonio de la entidad **S...**, **SL** en el marco de un procedimiento de derivación de responsabilidad instruido contra ella, en virtud del artículo 42.2.a) LGT, al objeto de trasladarle determinadas deudas tributarias pendientes a cargo del obligado principal **J... S.L.** con NIF

Las medidas cautelares han consistido en el embargo preventivo de dos fincas.

Segundo.

Contra el citado acuerdo, notificado el día 25 de febrero de 2015, la interesada interpuso la reclamación nº 03/4259/2015 ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, alegando, únicamente lo siguiente:

- Falta de proporcionalidad de la medida adoptada. Infracción del artículo 81.3 LGT.

En su acuerdo la Administración justifica la proporcionalidad de la medida comparando el valor atribuido a los bienes embargados cautelarmente (150.000,00 €) con el valor de las deudas que se pretende garantizar (169.164,73 €). Dado que este importe es mayor que aquel concluye que las medidas son proporcionadas. Pero omite que por las mismas deudas se ha iniciado otra derivación de responsabilidad acompañada de medidas cautelares a la mercantil **Z... S.L.**, mediante las que se embargaron fincas con valor de 170.000,00 €.

Por tanto, el valor total de los bienes embargados cautelarmente de las dos mercantiles para asegurar las mismas deudas asciende a 320.000,00 € (150.000,00 € de una más 170.000,00 € de la otra), mientras que las deudas a garantizar ascenderán, como máximo, a 169.164,73 €, por lo que conjuntamente son claramente desproporcionadas.

La citada reclamación nº 03/4259/2015 fue estimada parcialmente en resolución del Tribunal Regional de fecha 17 de diciembre de 2015, en relación exclusivamente de la proporcionalidad de la medida cautelar, dado que:

“Como ya se ha indicado, el artículo 81.3 LGT sienta el principio de la proporcionalidad entre el valor de los bienes o derechos objeto de las medidas y el importe del daño que se pretende evitar. En este caso, el daño que se pretende evitar sería el impago del crédito público. La norma proscrib, además, aquellas medidas que pudieran producir perjuicios de difícil o imposible reparación.

La situación que se contempla en este caso es el de unas deudas tributarias que se le pueden llegar a exigir y cuyo riesgo de impago se trata de evitar, por una cuantía total de 169.164,73 €, que se corresponden con un principal por 140.970,61 €, y con un recargo de apremio de 28.194,12 €.

El valor de los bienes inmuebles sobre los que recae la medida es inferior (150.000,00 €) al importe de las deudas que se le pretenden derivar al reclamante por lo que, en sede del presunto responsable -ahora reclamante-, se respetaría el principio de proporcionalidad.

Este Tribunal coincide con la Administración actuante en que la medida cautelar no produce perjuicios de difícil o imposible reparación ya que el obligado tributario tiene la posibilidad de solicitar la sustitución de la medida cautelar adoptada, por otra garantía que sea suficiente, en los términos regulados en el artículo 81 LGT. Además, el embargo cautelar no supone una limitación del uso o disfrute del inmueble, o incluso de la posibilidad de su gravamen o enajenación (en este último caso siempre con la carga del embargo cautelar). No consta, ni se alega, que el obligado haya solicitado dicha sustitución de garantías.

Por otro lado, el carácter temporal de la medida cautelar, limitada a seis meses, prorrogables por otros seis, constituye una salvaguarda legal que minimiza los perjuicios que pudieran ocasionarse. Una vez se complete, en su caso, el período de un año -si se prorrogan las medidas-, el órgano administrativo debe levantar la medida, sustituirla por otra garantía equivalente o convertirla en embargo definitivo.

Quinto.

En este punto vamos a abordar la única alegación efectuada por el reclamante, que señala que se ha contravenido el principio de proporcionalidad ya que omite que por las mismas deudas se inició otra derivación de responsabilidad acompañada de medidas cautelares a la mercantil Z... S.L., mediante las que se embargaron fincas con valor de 170.000,00 €.

Por tanto, el valor total de los bienes embargados cautelarmente a las dos mercantiles asciende a 320.000,00 € (150.000,00 € de la hoy reclamante más 170.000,00 € de las fincas del otro responsable), mientras que las deudas a garantizar ascenderán, como máximo, a 169.164,73 €, por lo que consideradas conjuntamente, son claramente desproporcionadas.

Así pues, se le están derivando exactamente las mismas deudas a dos mercantiles, la reclamante y a Z... S.L. Así, cada uno de estos dos posibles responsables solidarios se sitúa junto al deudor principal detentando una especie de obligación accesoria de garantía -están obligados a la prestación material consistente en el pago de las cantidades debidas-. Lo anterior no es sino aplicación de la normativa reguladora de la institución de la responsabilidad (art. 35 y ss. LGT).

Por tanto, en el caso que nos ocupa hay, al menos, tres deudores de las deudas impagadas -un deudor principal y dos responsables solidarios- existiendo una suerte de coexistencia de deudores. Como, además, estamos ante dos posibles responsables solidarios por las mismas deudas, cada uno de ellos se sitúa en el mismo plano que el deudor principal, si bien han incurrido en presupuestos de hecho de responsabilidad distintos.

Así pues, dado que el apartado 3 del art. 81 LGT señala que 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, este Tribunal tiene que acoger la alegación aducida ya que el importe total, es decir las deudas derivadas a ambos son exactamente las mismas, por lo que una vez garantizado su importe total -incluyendo el recargo de apremio-, ya no cabría añadir más embargos cautelares, so pena de vulnerar este artículo y apartado. Considera, por tanto, esta Sala que el examen del cumplimiento del requisito de proporcionalidad debe hacerse considerando dos parámetros:

- Por un lado, el importe de las deudas perseguidas que se pretende garantizar, incluyendo el recargo.
- Por otro, el valor atribuido a todos los bienes embargados cautelarmente para asegurar las mencionadas deudas perseguidas.

Son estos dos elementos los que deben compararse y ponderarse, de forma que si el valor de los bienes embargados cautelarmente supera el importe de las deudas perseguidas y sus posibles recargos, se estará contraviniendo el requisito de proporcionalidad.

De los datos aportados, y de los antecedentes obrantes en este Tribunal se aprecia la tal vulneración por lo que, aún estando bien adoptadas las medidas cautelares, se ha vulnerado el requisito de proporcionalidad debiendo modularse los embargos efectuados, de forma que se ajusten estrictamente a la deuda perseguida que se pretende asegurar”.

Tercero.-

Disconforme con la resolución del Tribunal Regional, notificada el día 17 de febrero de 2016, la actora interpuso el presente recurso el día 14 de marzo siguiente. Puesto de manifiesto el expediente el día 4 de abril de 2016, la actora formuló sus alegaciones en escrito presentado el día 21 de abril de 2016, aduciendo que la mercantil S..., SL fue objeto de una medida cautelar por importe de 150.000 euros, como responsable solidaria al amparo del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria de las deudas del obligado tributario J..., SL, por cuantía de 169.164,73 euros.

Por otra parte, paralelamente se adoptaron medidas cautelares sobre la entidad por importe de 170.000 euros sobre el patrimonio de la entidad Z..., SL, como responsable solidario del mismo deudor principal y la misma deuda, en aplicación igualmente del mencionado artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria.

En relación a dichas medidas cautelares, el Tribunal Regional estimó que se infringía el principio de proporcionalidad, dado que se adoptaron dos medidas cautelares a dos contribuyentes distintos por importe de 150.000 y 170.000 euros, respectivamente, para garantizar el cobro de la misma deuda 169.164,73 euros, en sede

del deudor principal. Medidas cautelares adoptadas para asegurar el cobro de dos acuerdos de declaración de responsabilidad, dictados al amparo del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria.

Sin embargo, la actora aduce que la Administración tributaria está habilitada para adoptar medidas cautelares por el importe total de la deuda del deudor principal, dado que los dos responsables indicados son responsables solidarios y al amparo del artículo 1144 del Código Civil el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente.

Puesto de manifiesto el expediente a la entidad S..., SL, formuló sus alegaciones el día 9 de junio de 2016, en el sentido de que ha de considerarse conforme a derecho la resolución del Tribunal Regional, y cita la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de junio de 2015, en materia de suspensiones con garantía.

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.

El artículo 81 de la LGT, establece que:

“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.

Tercero.

Las medidas cautelares han de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. Por tanto, debemos interpretar el término estrictamente, es decir, si dicho requisito permite que puedan dictarse varios acuerdos de medidas cautelares para asegurar el pago de la misma deuda en sede del deudor principal, siendo que el importe de cada uno de dichos acuerdos abarque individualmente la totalidad de dicha deuda, o bien señalar que los distintos acuerdos de medidas cautelares no pueden superar en su importe total a asegurar la cifra de la deuda del deudor principal.

Cuarto.

El artículo 41.1 de la LGT señala que la Ley podrá configurar como responsable solidarios, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. Responsables que tienen el carácter de obligados tributarios, a tenor del artículo 35.5 de dicha Ley.

En ese caso, el deudor principal tenía una deuda con la Hacienda Pública de 169.154,73 euros, dictándose dos acuerdos de declaración de responsabilidad por la ocultación de bienes de dicho deudor al amparo de lo

establecido en el artículo 42.2.a) de la LGT. Al mismo tiempo, para asegurar el cobro del importe de los dos acuerdos de declaración de responsabilidad, se dictaron dos acuerdos de medidas cautelares por importe de 150.000 euros y 170.000 euros, es decir que para el cobro de una deuda de 169.164,73 euros, se embargaron bienes por la cifra de 320.000 euros, que a juicio del Tribunal de instancia vulnera el artículo 81.3 de la citada Ley.

El artículo 42.2.a) de la LGT, establece:

“También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a. Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria (...).”

Es decir, el citado precepto habilita a la Administración tributaria a dirigirse contra todos los causantes de la ocultación de los bienes del deudor principal, cifrándose el límite de los alcances de cada uno de los acuerdos de declaración en la menor de las siguientes cantidades:

- El Importe de la deuda del deudor principal.
- El valor de los bienes ocultados por cada uno de los responsables.

En este caso, se dictó acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad fijándose su alcance en el importe de la deuda de 169.164,73 euros. Al mismo tiempo se dictó acuerdo de medidas cautelares para asegurar dicho alcance por importe de 150.000 euros, es decir por un valor inferior a dicho alcance.

Nada, por tanto, hay que objetar a la actuación de la Administración tributaria, salvo la duda referente a que también se habían dictado medidas cautelares contra otro deudor solidario por las misma deuda y por una cifra de 170.000 euros.

No obstante, ya hemos dicho que la Administración tributaria debe dirigirse contra los distintos responsables solidarios que han colaborado en la ocultación de los bienes del deudor para el cobro de la deuda, a fin de garantizar el cobro del crédito tributario.

Resulta cierto por tanto que la Administración tributaria no puede cobrar de los distintos responsables solidarios una cifra superior a la deuda del deudor principal, pero hasta entonces dicha Administración debe dirigirse a los distintos responsables solidarios para el cobro de la citada deuda, en este caso, con los límites indicados: el importe total de la deuda del deudor principal o bien el valor de los bienes ocultados.

Por tanto, una vez que se ha declarado por la Administración tributaria a una persona responsable solidaria, se convierte en deudor con la Hacienda Pública por el importe del alcance y, si son varios los responsables solidarios, habrá tantas deudas tributarias como responsables solidarios, a fin de garantizar el indicado cobro del crédito tributario. Si bien, la Administración tributaria no puede proceder al cobro a los responsables solidarios por una cifra superior a la deuda del deudor principal, por lo que cuando termine su cobro en un responsable, por ejemplo, ya no podrá dirigirse contra el resto de responsables para proceder a su cobro.

Esta conclusión ha de extenderse a las medidas cautelares a fin de asegurar el importe de los distintos alcances de los acuerdos de declaración de responsabilidad que se dicten para el cobro de una misma deuda, como en este caso. Medidas cautelares que no podrán superar individualmente el importe de cada uno de los alcances a que se refieren los distintos acuerdos de declaración de responsabilidad, pero que en conjunto puede abarcar un importe superior a la deuda en sede del deudor principal, con el límite del importe total de los distintos alcances de responsabilidad tributaria ya que son deudas distintas.

No obstante, volvemos a repetir, si la Administración tributaria procede al cobro de la deuda del deudor principal con cargo a un responsable, la Administración tributaria cesará el cobro respecto al resto de responsables, dado que se ha procedido al cobro de la deuda, y deberá dejar sin efecto las medidas cautelares dictadas contra los mismos. Recordemos que son medidas provisionales y preventivas dictadas para asegurar el cobro del crédito tributario.

Por tanto, en este caso, existían dos alcances de responsabilidad y para su futuro cobro se dictaron dos medidas cautelares por importe de 150.000 Y 170.000 euros, aunque la deuda del deudor principal solamente era de 169.164,73 euros. De modo que cuando la Administración tributaria cobrara la deuda citada, de cualquiera de

los dos responsables, cesaría su actuación para el cobro de la misma deuda al otro responsable y debería dejar sin efecto la medida cautelar dictada contra este último al perder su fundamento, garantizar el cobro de un crédito tributario.

En ese sentido, el artículo 124.2 del Reglamento General de Recaudación señala que las solicitudes de aplazamiento o suspensión del procedimiento de recaudación no afectan al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables, luego las deudas de los diferentes responsables son diferentes.

Quinto.

Corresponde ahora el estudio de la normativa legal relativa a la solidaridad dado que en este caso concurren dos responsables solidarios.

Solidaridad que de conformidad con el artículo 7.2 de la LGT, ha de estudiarse de acuerdo con la normativa señalada en el Código Civil y establecida en los artículos 1.137 a 1.148 de dicho cuerpo legal.

En ese sentido de obligados solidarios, el artículo 1.144 del Código Civil señala que:

“El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo”.

Por tanto, en el supuesto de responsables solidarios, el acreedor puede dirigirse a cualquiera de los deudores solidario y por el importe total de la deuda, al mismo tiempo que ello no impide que dicho acreedor pueda dirigirse posteriormente contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo.

Situación que ha concurrido en este supuesto, donde la Administración se ha dirigido a los dos responsables solidarios por el importe total de la deuda del deudor principal en ambos casos (con el límite de los bienes ocultados), dictando a su vez las medidas cautelares para el cobro de la deuda declarada a dichos responsables. Medidas cautelares que por ello no infringen el principio de proporcionalidad. Máxime cuando el acreedor es la Hacienda Pública, produciéndose la extinción de la obligación cuando uno de los deudores solidarios pague la deuda, de conformidad con el artículo 1.145 del Código Civil.

Lo contrario, limitar a los responsables solidarios el alcance de las medidas cautelares a una parte importe de la deuda del deudor principal, al margen del alcance de los respectivos acuerdos de declaración, podría perjudicar gravemente el cobro del crédito tributario dado que la caducidad de un procedimiento de declaración, la anulación de algún acuerdo de declaración, o la anulación de alguna de las medidas cautelares, dejaría inerte a la Administración tributaria, si únicamente pudiera adoptar las medidas cautelares por una parte de la deuda del deudor principal, dado que la otra parte pudiera no ser cobrada.

En ese sentido, la resolución de este Tribunal Central de fecha 22 de octubre de 2008, en el recurso extraordinario para la unificación de criterio nº 5026/2008, señaló que:

“De las disposiciones anteriormente transcritas resulta evidente que la medida cautelar de suspensión de los actos impugnados en vía contencioso-administrativa ha de ser solicitada por cada interesado de manera que solo es a él al que se le concede, sin que la suspensión concedida a su favor pueda operar en beneficio de otro aunque se trate de la misma deuda.

En consecuencia, de exigirse la presentación de caución o garantía esta deberá ser suficiente para cubrir el total de la deuda de la que ha sido declarado responsable el interesado que insta la suspensión, no siendo atendible el argumento de que si la deuda está avalada por uno aprovecha dicho aval a los demás, trasladando lo dispuesto en el artículo 1.145 del Código Civil porque lo dispuesto en este precepto va referido únicamente a la extinción de una obligación solidaria; la obligación es una, y si es pagada por quien fuere, dicho pago beneficia a los demás”.

El artículo 31.1 de la Constitución Española impone deberes al Legislador y a la Administración, como señala el Tribunal Constitucional en sentencia 233/2005 al afirmar que “el Legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”.

El deber de contribuir determina al mismo tiempo el consiguiente interés en la justa recaudación, ya que “la aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”, en palabras del Tribunal Constitucional, sentencia 182/1997.

Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias (SSTC 85/1983 y 76/1990). Este interés general en el ámbito tributario, interés en la justa recaudación, determina que “la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución”, como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de abril de 2010.

En los citados artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española encuentran su fundamento la existencia de una serie de privilegios o prerrogativas a favor de la Administración Pública, y también de la tributaria, que la sitúan en una especial posición jurídica frente a los obligados tributarios, dada su vocación de servicio al interés general (STC 23/1997). Posición a favor de la Hacienda Pública por el impago de los tributos, a fin de evitar riesgos en el funcionamiento del sistema tributario (STC 76/1990).

Es el legislador quien en cumplimiento de un deber constitucional, ha habilitado “las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias” (SSTC 233/2005 y 195/1994, en materia de recaudación, en el mismo sentido ATC 7/2007).

La Administración tributaria no solamente ostenta dichas potestades sino que, además, está obligada a ejercitarlas (STS de 18 de junio de 2004), respetando el cuadro de garantías para los ciudadanos, radicadas en último extremo, en la titularidad de derechos fundamentales.

Por tanto, podemos concluir que en los artículos 31 y 103 de la Constitución Española se sitúan el anclaje constitucional del principio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración tributaria, entre las cuales está la posibilidad de acordar las medidas cautelares oportunas.

Sexto.

En relación al principio de proporcionalidad, hay que señalar que aunque dicho principio no está recogido en la Constitución Española, su aplicación ha sido una constante en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional (SSSTC 26/1981; 37/1989; 113/1989), en base a los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, asumidos por la jurisprudencia alemana. La medida adoptada debe ser idónea para cumplir el objetivo, entendida como aptitud o adecuación de la medida objeto de control para conseguir la finalidad perseguida (SSTC 37/1988 y 186/2000). En este caso, el embargo de bienes objeto de las medidas cautelares, ha de considerarse idóneo para asegurar el fin perseguido, el cobro de la deuda.

En segundo lugar, la medida ha de ser necesaria, como “ausencia de alternativas más moderadas (menos gravosas) para la consecución con igual eficacia, de la finalidad perseguida” (SSTC 66/1995, 207/1996, y 186/2000). Como se ha señalado anteriormente, en este caso las medidas cautelares eran necesarias dado el riesgo de impago.

Finalmente, el último requisito de la medida objeto de control que integra el test de proporcionalidad es la llamada proporcionalidad en sentido estricto, entendida como que la medida objeto de control sea “proporcionada o equilibrada por derivarse de la misma más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto” (SSTC 66/1995; 207/1996; 37/1998; 202/1999; 186/2000). Tampoco, en relación a este requisito, puede decirse que las medidas cautelares lo infrinjan, ya que la Administración no tenía otra alternativa viable, que no fuera el embargo de bienes por el importe de los diferentes alcances de los dos acuerdos de declaración de responsabilidad. Medidas cautelares que aunque su importe supera a la cantidad a que asciende la deuda del deudor principal, ello no significa que se infrinja el principio de proporcionalidad en sentido estricto por las razones apuntadas, la necesidad de garantizar el cobro del crédito tributario, al mismo tiempo que las medidas deben cesar cuando se cobre dicho crédito tributario en cualquiera de los responsables solidarios.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

Estimarlo, anulando la resolución impugnada, y confirmando el acuerdo de medidas cautelares.

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