

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069224

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 31 de enero de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2493/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares.** Necesidad de que se den las dos vertientes en que puede dividirse el riesgo recaudatorio, objetiva y subjetiva, para que pueda apreciarse su existencia al efecto de dictar las medidas cautelares. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Lo primero que ha de indicarse al respecto es que el art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT) se limita a permitir la adopción de medidas cautelares «cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado», esto es, alude a la existencia de un *periculum in mora* como presupuesto necesario para la adopción de la medida cautelar pero no menciona en absoluto el aspecto subjetivo u objetivo de dicho riesgo recaudatorio. Tal distinción o diferenciación entre la vertiente subjetiva u objetiva del *periculum in mora* es fruto, por tanto, de la elaboración doctrinal. Se pretendería diferenciar así aquellos elementos determinantes del riesgo recaudatorio que están constituidos por actuaciones del obligado tributario encaminadas a dificultar el cobro de la deuda -vertiente subjetiva- de aquellos otros elementos puramente objetivos y ajenos a la conducta del obligado que pondrían de manifiesto dicha dificultad. Por otro lado, la vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio no tiene por qué fundarse exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio sino que puede basarse también en conductas -actuaciones u omisiones- puestas de manifiesto en cualquier fase o procedimiento tributario, sea o no recaudatorio, sin que sea exigible para permitir la adopción de la medida cautelar, que en todo caso deba tratarse de actuaciones excepcionales o manifiestamente graves, como los son las tramas de defraudación, facturas falsas o una evidente ocultación. Pues bien, ciertamente, no basta que concurra el riesgo subjetivo para la adopción de medidas cautelares si no existe un riesgo objetivo. Dicho con otras palabras, determinadas conductas del obligado tributario tendentes a la disposición de sus bienes difícilmente podrían permitir la adopción de una medida cautelar si resultase, por ejemplo, que la cuantía de la deuda fuera irrelevante en comparación con los ingresos corrientes o con el patrimonio de aquel. Dicho esto, el Tribunal Central concluye que para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT), es necesario que concurran las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquel. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 81, 146 y 169.

Ley 230/1963 (LGT), art. 128.

RD 939/2005 (RGR), art. 49.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 20 de septiembre de 2016, recaída en la reclamación nº 03/08976/2015, relativa a acuerdo de adopción de medidas cautelares.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Alicante dictó el 23 de julio de 2015 un acuerdo de adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en el embargo preventivo de bienes inmuebles de titularidad del obligado tributario para garantizar deudas procedentes de liquidaciones dictadas por los conceptos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 y 2012.

Pueden destacarse del citado acuerdo los siguientes extremos:

#### A) Deudas.

Las medidas cautelares se adoptan para garantizar el cobro de las liquidaciones dictadas el 8 de julio de 2015 –y notificadas el 14 de julio siguiente- en un procedimiento de inspección en concepto de IRPF e IVA de los ejercicios 2011 y 2012 por un importe de 95.001,16 euros y del recargo de apremio de 19.000,23 euros, lo que arroja un total de 114.001,39 euros.

#### B) Presupuestos de las medidas cautelares.

B-1) Apariencia de buen derecho: El resultado que se pretende garantizar cautelarmente debe tener visos probables de ser el más acertado desde el punto de vista jurídico, es decir, el mayormente conforme a derecho.

En el momento de la adopción de las medidas cautelares las deudas cuyo cobro se pretende asegurar están liquidadas y en período voluntario de pago.

B-2) Probable infructuosidad del procedimiento por el tiempo empleado en su sustanciación (riesgo recaudatorio): Debe existir el riesgo fundado de que durante la tramitación del procedimiento principal, puedan suceder actos o hechos que pongan en peligro la eficacia de la resolución que se dicte en el mismo.

Concurren en el obligado tributario elementos objetivos y subjetivos que hacen presumir que el cobro de la deuda puede verse frustrado o gravemente dificultado.

Señala literalmente el acuerdo a este respecto:

*Por lo que se refiere al **aspecto subjetivo**, D. JJ, es un empresario que desarrolla la actividad de transporte de mercancías por carretera que ha incurrido en causa de exclusión del método de estimación objetiva del IRPF, puesto que ha tenido afectos a su actividad de transporte más de 5 vehículos, resultando que conocía perfectamente la superación de esta magnitud máxima ya, que tal como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, ha utilizado hasta 20 vehículos en el año 2011 y hasta 11 vehículos en el 2012 y sabedor del incumplimiento ha presentado declaraciones-liquidaciones en aplicando el método de estimación objetiva con la intención de no ingresar en el Tesoro Público las cuotas de IRPF que le hubiera correspondido aplicando el método de estimación directa, todo ello con el objetivo de beneficiarse de la menor tributación que le supone aplicar la estimación objetiva, por lo que revela una voluntad de incumplir sus obligaciones fiscales, lo cual constituye de por sí un indicio racional de que el cobro de la deuda tributaria puede verse dificultado.*

*En cuanto al **elemento objetivo**, teniendo en cuenta la cuantía de la deuda (95.001,16 €), y el patrimonio e ingresos de D. JJ, a juicio de la Administración, cualquier negocio dispositivo que tuviera por objeto las fincas de su propiedad, reseñado en el apartado segundo de los antecedentes de hecho, haría muy difícil la acción de cobro, lo que evidencia, junto al elemento subjetivo antes señalado, la necesidad de adoptar una medida cautelar sobre el mismo, a fin de que el cobro no se vea frustrado o gravemente dificultado.*

*En este sentido, el importe de la deuda no puede ser atendido por los ingresos corrientes de D. JJ que son muy inferiores a la deuda liquidada, por lo que, se hace necesario la adopción de la medida cautelar sobre los bienes inmuebles de su propiedad. Hay que reseñar que la actividad del Sr. JJ era el transporte de mercancías en la que usaba como intermediaria ante los clientes finales la entidad por él controlada, T SL. Tanto él como dicha entidad se han dado de baja de la actividad debiendo afrontar entre ambos una deuda cercana a los 300.000 euros, sin contar las sanciones que pudieran imponerse.*

*En consecuencia, puede afirmarse que concurren en este expediente los dos presupuestos que fundamentan la adopción de una medida cautelar.*

### C) Proporcionalidad de las medidas cautelares.

Al adoptarse la medida cautelar se respeta el principio de proporcionalidad porque se adopta por el valor de la deuda perseguida. El valor total de los inmuebles embargados preventivamente asciende a 132.645,87 euros, valor muy similar al de la deuda perseguida.

Las medidas cautelares adoptadas no producen perjuicios de difícil o imposible reparación al tratarse del embargo preventivo de bienes inmuebles que no limita la facultad de libre disposición, uso y disfrute de las fincas.

2.- Disconforme con el mencionado acuerdo de adopción de medidas cautelares, que había sido notificado el 27 de julio de 2015, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa nº 03/8976/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) el 4 de agosto de 2015. El TEAR dictó resolución estimatoria y anuló el acuerdo impugnado con la siguiente argumentación en lo que interesa al presente recurso extraordinario de alzada[1]:

*Respecto de lo dicho por la oficina gestora en relación con el riesgo objetivo, este Tribunal no puede plantear reparo alguno, dado el elevado importe de la deuda tributaria en relación con la aparente escasez de recursos económicos del reclamante para hacerle frente.*

*Por el contrario, el riesgo subjetivo se justifica únicamente basándose en la actitud elusiva del pago de impuestos puesta de manifiesto en la regularización practicada. En este sentido, este Tribunal entiende que el riesgo subjetivo en las medidas cautelares adoptadas debe venir referido a comportamientos o conductas del reclamante reprochables desde un punto de vista recaudatorio, y no meramente al comportamiento habido en la declaración del tributo que ha dado lugar a la regularización, salvo que en el procedimiento de comprobación se hayan puesto de manifiesto actuaciones especialmente graves, como tramas de defraudación, utilización de una evidente ocultación o de medios fraudulentos, como facturación falsa o uso de personas interpuestas, obstrucción a la investigación..., circunstancias que no se han producido en el presente caso.*

*Por ello, este Tribunal considera que hacer descansar la adopción de las medidas sobre un obligado tributario en el hecho de que, presumiblemente, la conducta incumplidora que ha provocado la regularización puede volver a repetirse en el procedimiento de cobro de la deuda resultante, va mucho más allá de lo que se pretende con el instituto de las medidas cautelares.*

#### Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el 3 de febrero de 2017 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, al considerarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, la Directora recurrente presenta las alegaciones siguientes:

a) No se comparte el criterio siguiente manifestado por el TEAR en su resolución:

- Que para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio que justifique la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 81 de la LGT debe darse en sus dos vertientes, subjetiva y objetiva.

- Que la vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio debe venir referida a comportamientos o conductas reprochables desde un punto de vista recaudatorio y no meramente al comportamiento habido en fases anteriores.

b) El riesgo recaudatorio o *periculum in mora* puede ser desdoblado en dos vertientes, la objetiva y la subjetiva, pudiéndose dar una de ellas o las dos en un supuesto determinado para que pueda decirse con propiedad que el riesgo recaudatorio existe.

La conformidad a derecho de la adopción de medidas cautelares en los casos en que se dé exclusivamente el llamado riesgo objetivo está aceptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por ejemplo, en su resolución de 23 de julio de 2015 (RG 1561-13). En esta resolución, en definitiva, el TEAC considera justificada la existencia de riesgo recaudatorio por la desproporción cuantitativa entre el importe de la deuda y la capacidad económica del reclamante; por lo tanto, por la sola existencia de riesgo recaudatorio en su vertiente objetiva.

Asimismo, el TEAC ha considerado que puede darse en solitario la vertiente subjetiva en su resolución de 18 de abril de 2007 (RG 4128-05). El recurso contencioso-administrativo nº 344/2007 interpuesto por el interesado ante la Audiencia Nacional contra esta resolución fue estimado en sentencia de 21 de noviembre de 2008 porque las deudas habían sido anuladas, no por haberse considerado que el fundamento de las medidas cautelares fuera disconforme a derecho.

c) Dado que de acuerdo con el artículo 81 de la LGT las medidas cautelares se adoptan “para asegurar el cobro de las deudas” no parece lógico que haya de esperarse a que se produzcan conductas reprochables en el procedimiento recaudatorio porque podría suceder que tales medidas fueran ineficaces por tardías. Este es un requisito que impone el TEAR sin fundamento alguno. En todo caso, ha quedado establecido que no tiene por qué ser así, de acuerdo con la resolución del TEAC de 18 de abril de 2007 (RG 4128-05) citada, a la que puede añadirse la de 23 de julio de 2015 (RG 2407-14).

d) El TEAR establece como excepción a que las conductas reprochables se produzcan en el procedimiento de recaudación los supuestos en que concurren “actuaciones especialmente graves” detectadas en el procedimiento de comprobación e investigación. Incluso esta exigencia, no sustentada por norma alguna, se cumple en el caso aquí examinado habida cuenta de que la conducta del obligado tributario originó la imposición de sanciones tributarias y que las infracciones cometidas fueron calificadas como graves por la existencia de ocultación. Cabe citar la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 (RG 4958-12) en cuyo fundamento de derecho quinto se alude al riesgo subjetivo detectado en el procedimiento inspector sin hacer mención alguna a la necesidad de que las infracciones fuesen de un grado concreto y sin considerar que fuera necesario que la actuación dolosa del interesado se hubiera producido en el procedimiento recaudatorio.

e) No obstante ser suficiente, tal y como se ha expuesto, que el riesgo recaudatorio se produzca en una sola de sus dos vertientes, en el acuerdo de adopción de medidas cautelares se dan ambas. En el caso de la subjetiva porque podría reiterarse el comportamiento incumplidor del obligado al pago que, sabiendo que el régimen de tributación que le correspondía era el de estimación directa respecto del IRPF y el general respecto del IVA, siguió declarando en los períodos objeto de comprobación por el método de estimación objetiva del IRPF y por el régimen simplificado del IVA, obteniendo con ello un considerable ahorro fiscal.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que:

1.- No es necesario que se den las dos vertientes en que puede dividirse el riesgo recaudatorio, objetiva y subjetiva, para que pueda apreciarse su existencia al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.- La vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio puede fundarse en los comportamientos, actuaciones, omisiones, etc, del obligado tributario en cualquier fase o procedimiento tributario, sea o no recaudatorio.

### Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) realizó las alegaciones que siguen en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario:

a) No adecuación a derecho de la tesis del Departamento de Recaudación.

· En primer lugar, porque la doctrina y la jurisprudencia sobre la cuestión se han ido consolidando en la exigencia del doble riesgo o *periculum in mora* en sus dos vertientes, objetiva y subjetiva. Así, cuando en anteriores recursos de alzada (Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2014, RG 6752/2012) el Departamento de Recaudación ha acudido al TEAC para defender la legalidad de una medida cautelar, ha sostenido para argumentar a favor de la legalidad de la medida que concurrían ambas vertientes del riesgo recaudatorio. Por consiguiente, esta cuestión era pacífica. Además, ya ha sido analizada por el TEAC en su resolución de 29 de mayo de 2014 (RG 6752/2012) en la que ha manifestado que hay unos presupuestos legales que toda medida cautelar, en cuanto restrictiva de derechos, debe respetar en todo caso y que deben observarse escrupulosamente una serie de principios cuya vulneración

produciría de inmediato la nulidad del acto. El TEAC cita entre ellos el “riesgo de infructuosidad del procedimiento de no adoptarse las medidas cautelares (*periculum in mora*)” y, cuando describe este riesgo, ya menciona que se compone de dos vertientes, el riesgo objetivo y el subjetivo, es decir, requiere la concurrencia de ambos.

· En segundo lugar, porque la afirmación de la Directora de que el *periculum in mora* puede apreciarse en la conducta observada en el procedimiento de inspección no puede avalarse jurídicamente, puesto que cuando se habla de riesgo o *periculum in mora* ello ha de referirse al riesgo de que la persona realice actuaciones tendentes al no pago de la deuda que ha sido regularizada. El hecho de que a una persona se le haya regularizado una deuda tributaria en absoluto implica que, una vez advertido su error, vaya a incumplir también con sus obligaciones de pago. Esta presunción va más allá de lo legalmente establecido.

Además, el TEAC también ha dado respuesta a esta segunda cuestión en su resolución de 29 de mayo de 2014 (RG 6752/2012) al decir que cuando se habla de “*periculum in mora*” se hace referencia a la existencia de un riesgo fundado de 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. No queda lugar a dudas de que el riesgo ha de darse en el procedimiento recaudatorio, y que no puede fundarse la vertiente subjetiva del riesgo en comportamientos que hayan tenido lugar en otros momentos o fases del procedimiento de comprobación.

· La única excepción a que necesariamente deba examinarse el comportamiento desde el punto de vista recaudatorio es que concurran actuaciones manifiestamente graves, como tramas de defraudación o una evidente ocultación. Así lo ha reconocido la doctrina del TEAC en sus resoluciones de 11 de julio de 2007 (RG 2849/2006) y de 22 de octubre de 2008 (RG 428/2008). De la lectura de esta última se observa sin dificultad que el riesgo de mora se entiende concurrente no porque se detectaran incumplimientos en sede de comprobación inspectora sino porque se utilizaron facturas falsas (una de las causas excepcionales por las que no sería necesario analizar el riesgo subjetivo en el procedimiento recaudatorio) y porque se habían constituido hipotecas sobre bienes del obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, lo que claramente parece indicar que se hicieron con intención de eludir las actuaciones recaudatorias de la Administración tributaria; por ello, con estas dos circunstancias constatadas parece claro que pueda aceptarse, en un caso como ese, que de no adoptarse las medidas cautelares el cobro de la deuda se vería frustrado o gravemente dificultado.

La Directora recurrente viene a aceptar esta tesis de la concurrencia de “actuaciones especialmente graves” en el procedimiento de comprobación e inspección pero afirma que esta situación se da en el caso aquí examinado habida cuenta de que la conducta del obligado tributario originó la imposición de sanciones tributarias que fueron calificadas como graves. Esta postura de la Directora recurrente supone una vulneración del principio de presunción de inocencia y atenta contra el espíritu y la letra del artículo 81 de la LGT que comienza diciendo que son medidas que pueden adoptarse “para asegurar el cobro de las deudas”, siendo inviable que se adopte una medida cautelar para asegurar una sanción, dado que ésta no forma parte del concepto “deuda”. La lógica interpretación del artículo 81 de la LGT lleva a concluir que no es posible fundamentar una medida cautelar para el cobro de una deuda en el hecho de que en el procedimiento de inspección se impusiera una sanción.

b) Análisis de las resoluciones del TEAC citadas por la Directora recurrente.

· La recurrente cita la resolución de 23 de julio de 2015 (RG 2407/2014) para justificar su tesis. Pero esta resolución no está publicada en la base de datos del Ministerio de Hacienda, por lo que no puede ser considerada doctrina del TEAC. Sin perjuicio de ello, la resolución no avalaría la tesis que con ella se pretende pues de la lectura del párrafo que la Directora transcribe se deduce que estaríamos en uno de los casos excepcionales en los que no haría falta analizar la concurrencia del riesgo de mora en el procedimiento recaudatorio porque estaba probado que el obligado tributario había participado en una actividad elusiva de gran envergadura utilizando mecanismos elusivos como fingir una deuda inexistente por un importe nada desdeñable de cinco millones de euros.

· Lo mismo ocurre con la resolución de 9 de julio de 2013 (RG 4958/2012) que tampoco aparece en las bases de datos del Ministerio de Hacienda, resolución que supuestamente avalaría la tesis de que basta con que haya habido infracción en el procedimiento inspector para que se pueda considerar concurrente el riesgo subjetivo de que la deuda no se podría cobrar. Y, sin embargo, del escuálido párrafo que transcribe de dicha resolución la Directora recurrente se deduce que la actitud del obligado tributario revelaba un comportamiento doloso de ocultar

rentas a través de la creación de instrumentos artificiosos y personas interpuestas, lo que parece encajar en la tesis de la excepción de las circunstancias de especial gravedad en el procedimiento de inspección.

· Tampoco aparece publicada la resolución de 30 de octubre de 2012 (RG 3488/2011) y dado que además no se cita ningún párrafo literal, no podemos rebatirla, con la consiguiente indefensión que nos produce.

· La recurrente cita la resolución de 18 de abril de 2007 (RG 4128/2005) para justificar que la vertiente subjetiva del riesgo puede darse en solitario. Sin embargo, esta resolución, que sí está publicada, en absoluto avala la tesis que pretende el Departamento de Recaudación toda vez que en el caso analizado en ella se daban las dos vertientes del riesgo, la subjetiva y la objetiva.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### Segundo:

Son dos las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario:

1.- Determinar si es o no necesario que se den las dos vertientes en que puede dividirse el riesgo recaudatorio, objetiva y subjetiva, para que pueda apreciarse su existencia al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.- Determinar si la vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio debe fundarse necesariamente en todo caso en comportamientos del obligado tributario reprochables desde el punto de vista recaudatorio o si puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto con ocasión de la regularización llevada a cabo en el procedimiento de comprobación o investigación.

### Tercero.

La adopción de medidas cautelares a favor de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se justifica en la necesidad de tutelar los intereses públicos, con el fin de impedir que éstos puedan verse perjudicados o burlados. El fundamento de dichas medidas se encuentra en la finalidad de la obligación tributaria de concurrir a la cobertura de los gastos públicos, lo que conlleva que el ordenamiento jurídico tenga una preocupación especial por asegurar la efectividad práctica de la exacción de los tributos.

Entre las medidas cautelares que pueden adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos pueden distinguirse dos grupos:

a) Aquellas cuya finalidad es asegurar el cobro de la deuda tributaria. A este grupo pertenecen las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT para asegurar el cobro de las deudas en el procedimiento de recaudación, las que pueden adoptarse en el marco de la derivación de la acción de cobro a los responsables conforme al artículo 41 de la LGT y las que se pueden adoptar en la tramitación de aplazamientos y fraccionamientos según el artículo 49.2 del Reglamento General de Recaudación (RGR). Su finalidad es asegurar la posible satisfacción futura del cobro de la deuda, no producen una satisfacción de la pretensión deducida en el procedimiento tributario.

b) Aquellas que se dirigen a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son aquellas a las que se refiere el artículo 146 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) en el marco del procedimiento de inspección, donde se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Se trata de medidas que pretenden adquirir o conservar preventivamente pruebas que permitan a la Inspección de los Tributos dictar una futura liquidación o evitar tener que recurrir a una estimación indirecta de la base imponible, lo que podría perjudicar los intereses de la Administración tributaria.

El presente recurso extraordinario de alzada concierne a aquellas medidas cautelares encaminadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria y más concretamente a las reguladas en el artículo 81 de la LGT. El acuerdo de adopción de medidas cautelares se notifica al obligado tributario en el supuesto aquí examinado cuando las deudas se encontraban en período voluntario de pago.

El artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, disponía lo siguiente:

#### Artículo 81. Medidas cautelares

**“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”.

El precepto transcrito expone en su apartado primero el fundamento de la potestad para adoptar medidas cautelares por la Administración tributaria al señalar que éstas podrán adoptarse “cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”.

El presupuesto fáctico que posibilita el ejercicio de dicha potestad es, por tanto, la acreditación de lo que la doctrina procesal ha denominado periculum in moradurante la tramitación del procedimiento o en el período de ingreso que preceptivamente ha de concederse al obligado tributario, esto es, el riesgo de infructuosidad del procedimiento de no adoptarse las medidas cautelares, es decir, el riesgo de que ya incluso durante la tramitación del procedimiento de regularización, necesariamente previo al procedimiento recaudatorio, se produzcan ya hechos o circunstancias de los que racionalmente pueda presumirse que van a acabar impidiendo o dificultando gravemente la efectividad de la resolución que pudiese recaer.

El necesario control del ejercicio de tal potestad exige que en la notificación del acto de adopción de las medidas cautelares se dé razón de tales indicios, y por eso el párrafo segundo del citado apartado establece que “la medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción”.

Como se dijo más arriba la primera cuestión debatida en el presente recurso es determinar si es o no necesario que se den las dos vertientes en que puede dividirse el riesgo recaudatorio, objetiva y subjetiva, para que pueda apreciarse su existencia al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Lo primero que ha de indicarse al respecto es que el artículo 81 de la LGT se limita a permitir la adopción de medidas cautelares “cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”, esto es, alude a la existencia de un periculum in mora como presupuesto necesario para la adopción de la medida cautelar pero no menciona en absoluto el aspecto subjetivo u objetivo de dicho riesgo recaudatorio. Tal distinción o diferenciación entre la vertiente subjetiva u objetiva del periculum in mora es fruto, por tanto, de la elaboración doctrinal. Con tal distinción se pretendería diferenciar aquellos elementos determinantes del riesgo recaudatorio que están constituidos por actuaciones del obligado tributario encaminadas a dificultar el cobro de la deuda (vertiente subjetiva) de aquellos otros elementos puramente objetivos y ajenos a la conducta del obligado que pondrían de manifiesto dicha dificultad.



Es menester recordar en este momento que la Ley 25/1995, de 20 de julio, modificó el artículo 128 de la antigua Ley General Tributaria, Ley 230/1963, concerniente a las medidas cautelares, que quedó redactado en sus apartados primero y segundo del modo siguiente:

“1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.

2. Las medidas podrán adoptarse cuando el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, siempre que se refieran a una deuda ya liquidada”.

Dicho apartado segundo se suprimió con la reforma efectuada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tras la cual únicamente se hace referencia a la existencia de indicios racionales de frustración o dificultad grave en el cobro de la deuda tributaria en los términos del apartado primero, manteniéndose tal redacción en el vigente artículo 81 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La supresión de dicho apartado podría hacer pensar, equivocadamente, que el legislador quiso eliminar ese aspecto subjetivo del riesgo de cobro. Y es que una modificación de tal calado habría sido recogida de algún modo en la Exposición de Motivos de la Ley que la introdujo y, sin embargo, la de la Ley 66/1997 se limita a señalar que *“En el ámbito de la Ley General Tributaria se introducen modificaciones que permitan la adopción de medidas cautelares que garanticen el cobro de deudas tributarias aún no liquidadas y se establecen mecanismos específicos para la práctica de notificaciones en determinados supuestos, habida cuenta de la dificultad existente para su realización por los cauces ordinarios”*.

Por otra parte resultaría difícilmente conciliable la supresión del elemento subjetivo del riesgo recaudatorio con el adelantamiento del momento temporal para la adopción de medidas cautelares introducido en el apartado 5 del artículo 81 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que permitió la adopción de tales medidas durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pudiera acreditar de forma motivada y suficiente que concurren los presupuestos señalados en el apartado 1, sin necesidad, por tanto, como venía sucediendo hasta entonces, de que existiera ya una propuesta de liquidación de la deuda. Parece difícil, en efecto, que pueda sostenerse la adopción de una medida cautelar en relación con una posible deuda cuyo importe ni siquiera ha sido estimado si no es porque se han detectado actuaciones del obligado tributario tendentes a frustrar el cobro de aquélla.

La supresión del apartado segundo del artículo 128 de la antigua LGT llevada a cabo por la Ley 66/1997 no significa, por tanto, que dicho aspecto subjetivo del riesgo recaudatorio haya desaparecido, por lo que para adoptar la medida cautelar con posterioridad a la Ley 66/1997 y también bajo la vigencia del artículo 81 de la actual Ley 58/2003 sigue siendo necesario apreciar tal circunstancia, que se manifestará a través de conductas del obligado tributario consistentes en ocultar, gravar o disponer de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, en el amplio sentido de cada uno de estos términos; motivo por el cual es probable que el legislador haya preferido no concretar la determinación de las conductas conducentes a la frustración del cobro de la deuda. Prueba de todo ello fue la propia Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director de la AEAT por la que se estableció el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley 230/1963, que contempla una serie de actuaciones u operaciones del contribuyente que se considera pueden implicar la frustración o dificultad en el cobro de la deuda tributaria y que justificarían la inclusión del mismo en la relación de los señalados como “de riesgo recaudatorio”, a saber, el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales para atribuir al cónyuge bienes o derechos de mayor valor o más fácil localización, la aportación de bienes a sociedades patrimoniales de las que los familiares directos son accionistas mayoritarios, la cesión de bienes o actividades económicas a otras entidades, las operaciones de vaciamiento patrimonial, etc.

Sobre la necesaria concurrencia del elemento subjetivo del riesgo se ha pronunciado este Tribunal Central en diferentes ocasiones. Así, puede citarse la resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2596/2006) en la que dijimos:

SEGUNDO.- El artículo 81 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, establece e su apartado 1 que “Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos

que justifican su adopción” El siguiente apartado 2 dispone que las medidas habrán de ser proporcionales al daño que se pretende evitar, estableciendo a continuación el tipo de medidas cautelares que pueden adoptarse entre las que se encuentra “el embargo preventivo de bienes o derechos, del que se practicará en su caso, anotación preventiva”.

*A la vista de lo dispuesto en el precepto mencionado, resulta claro que a efectos de la procedencia de la adopción de medidas cautelares, es preciso que concurran los siguientes requisitos: 1º) que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado; 2º) que las medidas adoptadas sean proporcionales al daño que se pretende evitar. La concurrencia en cada caso de los referidos requisitos, debe constar o al menos deducirse del correspondiente acuerdo de adopción de la medida cautelar*

***Pues bien, en el acuerdo de adopción de medidas cautelares de que se trata, no se justifica en modo alguno que en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado, limitándose a justificar las mismas en, el elevado importe de la deuda tributaria descubierta, la ausencia de activos en la empresa suficientes, la existencia entre los activos de la empresa de un pagaré que dada su volatilidad y liquidez inmediata aconsejaban su embargo o aprehensión física y finalmente, el carácter de disconformidad del acta.***

Como puede observarse, 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, ya que del contenido del artículo 81 de la Ley General Tributaria se deduce que no basta para ello la existencia de unas deudas tributarias de elevado importe o la firma del acta en disconformidad, sino que es necesario además la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda, actuaciones éstas, a las que, como se ha dicho anteriormente, no se hace siquiera alusión en el acuerdo de adopción de medidas cautelares.** Ello implica que dicho acuerdo deba considerarse falto de la necesaria motivación, lo cual conduce a la anulación del mismo y a la del acuerdo del Tribunal Regional que lo confirmó con la consiguiente estimación del presente recurso de alzada .

Ciertamente, no basta que concurra el riesgo subjetivo para la adopción de medidas cautelares si no existe un riesgo objetivo. Dicho con otras palabras, determinadas conductas del obligado tributario tendentes a la disposición de sus bienes difícilmente podrían permitir la adopción de una medida cautelar si resultase, por ejemplo, que la cuantía de la deuda fuera irrelevante en comparación con los ingresos corrientes o con el patrimonio de aquel.

Así pues, en contra de lo que sostiene la Directora recurrente, este Tribunal Central concluye que para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario que concurran las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquél.

La necesaria concurrencia de ambas vertientes del riesgo ha sido reconocida por este Tribunal Central en diversas resoluciones, además de en la arriba citada de 9 de julio de 2008 (RG 2596/2006). Así, por ejemplo, en la resolución de 30 de octubre de 2012 (RG 3488/2011), en la que se señaló:

TERCERO: En cuanto a la inexistencia de “periculum in mora”, el mismo se refiere 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 y sanciones tributarias-, 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: debe destacarse, de manera fundamental, la precisa descripción y análisis que la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, realiza sobre la casuística que, en el presente caso, se da en la existencia y naturaleza del riesgo subjetivo que incide tanto en la mercantil, deudor principal, como en la reclamante, por su condición posible de responsable solidaria. Resumidamente, el riesgo subjetivo deriva de la actitud defraudatoria y elusiva adoptada por la mercantil V, S.L.. Esta mercantil, cuyo administrador de hecho es el cónyuge de la reclamante, realizó volitivamente la mencionada actuación fraudulenta en el I.V.A. mediante la utilización de intermediarios o agentes ficticios, acto que supone la premeditada decisión defraudatoria en el pago de los tributos a que viene obligada por ley. La Inspección de los Tributos considera que la*

persona que ha gestionado la sociedad ha sido D. X, apoderado de la misma y cónyuge de la reclamante, D<sup>a</sup>. Y. El Sr. X aparece actuando en nombre de la mercantil en los contratos, facturas, cheques, etc., e incluso en las escrituras relativas a la transmisión de inmuebles promovidos por la sociedad, firmando, también, las declaraciones presentadas. Tiene probado la Inspección que, incluso, la Sra. Y ha sido partícipe y administradora de algunos de los trucos utilizadas por la mercantil para eludir el pago del I.V.A.

Respecto de la reclamante, ha de resaltarse su participación en la gestión de V, S.L. en cuanto a la práctica totalidad de las matriculaciones de los vehículos de la sociedad. Pero resulta más determinante del riesgo subjetivo en la persona de D<sup>a</sup>. Y la circunstancia de que en ella concurren todos los elementos de tiempo, forma y resultado para considerar que con su actitud –posición de compradora en la transmisión del bien inmueble objeto de las presentes medidas cautelares- tan sólo se pretendía provocar el vaciamiento fraudulento del patrimonio del deudor principal, situación esta que coloca a la reclamante en la posición de colaboradora necesaria en el ilícito que pretende impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria.

Esta circunstancia determina que el comportamiento de la mercantil deudora principal, gestionada por el cónyuge de la interesada, sea presumiblemente susceptible de repetirse en su propia persona, de situarse en la condición de obligado tributario al quedar compelida al pago de la deuda de la mercantil como consecuencia de su declaración de responsable solidaria.

Riesgo objetivo: queda claramente deducido por la observación de que la mercantil V, S.L. no tiene bienes o derechos susceptibles de embargo, como consecuencia de la operación de vaciamiento patrimonial antes descrita, a lo que ha de añadirse la constatación del cese de su actividad, por lo que no puede obtener recursos ordinarios para el pago de la deuda.

La concurrencia de ambos aspectos, subjetivo y objetivo, del riesgo recaudatorio tiene lugar también en la resolución de este Tribunal Central de 23 de julio de 2015 (RG 1561/2013) pese a que la Directora recurrente la utiliza en pro de su tesis considerando que sólo aparece en ella el elemento objetivo. En dicha resolución dijimos:

SEGUNDO.- En relación con las alegaciones manifestadas por el reclamante, procede valorar si se han observado los principios y requisitos mencionados en el citado artículo 81 de la LGT.

De acuerdo con la doctrina manifestada por este Tribunal Central entre otras, en la Resolución 3488/2011 dictada en fecha 30 de octubre de 2012, las medidas cautelares tienen como finalidad asegurar el cobro de una deuda cuando los datos y antecedentes que resultan del expediente ponen de manifiesto determinados condicionantes que evidencian tanto un riesgo de cobro como la conveniencia de adoptar medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales que con carácter urgente garanticen el cobro del referido crédito público.

En este contexto, el elevado importe de las deudas que podían resultar finalmente cuantificadas y exigidas al reclamante en el expediente de inspección y la concurrencia de determinados elementos de riesgo recaudatorio, originaron que los órganos de inspección de la Administración Tributaria propusieran la adopción de medidas cautelares sobre el patrimonio del reclamante, debiendo dirigirse la labor revisora de este Tribunal Central a determinar si en el caso concreto concurren los siguientes presupuestos habilitantes para su adopción:

1. La observancia del requisito relativo al riesgo recaudatorio, esto es, la existencia de “periculum in mora”. **Como se indica en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la Inspección consideró como motivos de riesgo recaudatorio los siguientes:**

- Que la única fuente de renta del reclamante era su pensión y el rendimiento que generaban sus depósitos en las entidades financieras.

- Que el reclamante no constaba dado de alta en ningún epígrafe del IAE.

- Que según las bases de datos de la AEAT las percepciones de renta en el ejercicio 2011 eran reducidas siendo las siguientes: rendimientos del trabajo, por importe de 45.379,32 euros; rendimientos de capital mobiliario por importe de 1.883,10 euros brutos procedentes del rendimiento de depósitos en cuentas bancarias; por subvenciones agrícolas el reclamante percibió 1.064,00 euros brutos satisfechas por la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA LA MANCHA.

- Que los datos anteriores no variaron en la autoliquidación presentada por el reclamante respecto de IRPF 2011.

La resolución citada desestimó la reclamación al entender que concurrían en el caso examinado los presupuestos habilitantes para la adopción del acuerdo de medidas cautelares y, entre ellos, el periculum in mora. Pese a que la parte arriba transcrita de la resolución pudiera hacer pensar que sólo concurría en el supuesto examinado el elemento objetivo del riesgo recaudatorio, no debe perderse de vista que en los antecedentes de hecho –a los que se remite de modo expreso la propia resolución- se hacía constar que el reclamante no había declarado los rendimientos de su actividad agrícola y que precisamente ese hecho es el que había determinado que la ganancia patrimonial derivada de la venta de una finca rústica hubiese tributado en el IRPF como proveniente de bienes no afectos a actividades económicas y, consecuentemente, por una cuantía muy inferior a la que legalmente le correspondía en tanto que ganancia derivada de bienes afectos. Se decía igualmente que para justificar la no afectación de la finca rústica enajenada el reclamante había aportado a la Inspección un contrato privado que ésta demostró ser falso.

La Directora recurrente invoca la resolución de este Tribunal Central de 18 de abril de 2007 (RG 4128/2005) en apoyo de su tesis de que no tienen por qué concurrir ambos elementos, subjetivos y objetivos, del riesgo recaudatorio para poder adoptar las medidas cautelares, argumentando que en el supuesto analizado en dicha resolución sólo se dio la vertiente subjetiva. Sin embargo, tal como señala el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, en dicha resolución también concurría el aspecto objetivo del riesgo recaudatorio. Y es que, efectivamente, analizando los antecedentes de hecho de la citada resolución se observan elementos objetivos de dicho riesgo, como el importe elevado de las actas de inspección incoadas o la forma de realizar su actividad la propia sociedad.

#### Cuarto.

Una vez concluido que para la adopción de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT es necesario que concurren las dos vertientes del riesgo recaudatorio, subjetiva y objetiva, resta analizar la segunda cuestión controvertida, esto es, si la vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio debe fundarse necesariamente y en todo caso exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio o si puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto con ocasión de la regularización llevada a cabo en el procedimiento de comprobación o investigación.

Para el TEAR el riesgo subjetivo debe venir referido a comportamientos o conductas del obligado tributario reprochables desde un punto de vista recaudatorio y no meramente al comportamiento habido en la declaración del tributo que ha dado lugar a la regularización, salvo –en este último caso- que en el procedimiento de comprobación se hayan puesto de manifiesto actuaciones especialmente graves, como tramas de defraudación, utilización de medios fraudulentos como facturación falsa o uso de personas interpuestas, obstrucción a la investigación, etc.

La Directora recurrente sostiene, por el contrario, que el riesgo subjetivo puede apreciarse no sólo por comportamientos reprochables desde un punto de vista recaudatorio sino también por conductas realizadas en fases anteriores.

Este Tribunal Central no puede compartir la tesis sostenida por el TEAR. Y es que las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT se encaminan a asegurar el cobro de la deuda tributaria y pueden ser adoptadas cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. La norma no exige que tales indicios sobre la frustración o grave dificultad del cobro estén constituidos exclusivamente por comportamientos del obligado tributario reprochables desde el punto de vista recaudatorio. Cualquier comportamiento del obligado tributario detectado por la Administración que, de no adoptarse las medidas cautelares, pueda frustrar o dificultar gravemente el cobro de la deuda tributaria, sería apto para la adopción de dichas medidas. Puede tratarse, por tanto, de la conducta elusiva puesta de manifiesto por la Administración en el procedimiento de comprobación encaminado a la regularización tributaria del interesado, sin que sea necesario – como sugiere el TEAR- que se trate en todo caso de actuaciones especialmente graves, pues la norma nada dice tampoco al respecto

La conclusión anterior ha sido avalada por este Tribunal Central en su resolución de 12 de mayo de 2009 de la que se infiere que para determinar la existencia de indicios racionales de que en caso de no adoptarse medidas cautelares el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado es relevante el comportamiento del interesado respecto de sus deberes tributarios, esto es, su conducta puesta de manifiesto en la declaración presentada ante la Administración, sin necesidad de que concurren actuaciones de especial gravedad como tramas

de defraudación, utilización de medios fraudulentos como facturación falsa o uso de personas interpuestas, obstrucción a la investigación, etc.

En dicha resolución la Administración adoptó medidas cautelares en relación con la administradora de una sociedad como responsable subsidiaria de la deuda de ésta. Tal deuda surge como consecuencia del procedimiento de inspección seguido con la sociedad y en el que se regulariza la ganancia patrimonial derivada de la aportación no dineraria efectuada a otra entidad al considerarse por la Administración que no procedía el beneficio fiscal que la interesada pretendía aplicarse. Así, se dice en la resolución que en el acuerdo de adopción de medidas cautelares se contienen, entre otros, los siguientes extremos: "(.....) 4.- *Siendo los requisitos para la adopción de la medida cautelar los dos siguientes, a) la finalidad de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria y b) la existencia de indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, la Administración tributaria considera que en el presente caso D.<sup>a</sup> ..... es administradora única y socia de una sociedad que ha sido regularizada por la Inspección por la única operación que realiza, cual es la aportación del único bien que tenía la sociedad acogándose a beneficios fiscales que no le correspondían para no tributar por la plusvalía generada, calificándose esa conducta como de infracción grave. Por otra parte hay que tener en cuenta el elevado importe de la deuda que se pretende derivar a la interesada, en relación con su patrimonio conocido, que se limita a los bienes sobre los que recae la medida cautelar. Por todo ello, se aprecian indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria pudiera verse frustrado o gravemente dificultado si no se tomaran la citada medida cautelar*".

Concluye la resolución señalando lo siguiente:

SEGUNDO: La adopción de medidas cautelares tiene por objeto evitar que se malogre una futura acción de cobro de la Hacienda Pública, y se adopta cuando existen indicios racionales de que ello pueda producirse. Así pues, las medidas cautelares responden a la necesidad de asegurar la efectividad de un pronunciamiento futuro que podría quedar desprovisto de eficacia por la acción de la interesada respecto de los bienes que constituyen su patrimonio, y **los indicios racionales de que tal acción pudiera producirse se encuentran precisamente, en primer lugar, en la actuación de la interesada en su condición de administradora única de Inversiones G, S.L. descrita en los antecedentes, que en palabras de la Inspección Tributaria en el acta A02 "...no tuvo como finalidad la de motivos económicos válidos, entendidos éstos como reestructuración o racionalización de actividades de las sociedades que participan en la operación, sino que lo que realmente se hizo fue encubrir la transmisión de un inmueble eliminando la carga fiscal: el objetivo fundamental fue, por tanto, la obtención de una ventaja fiscal....."** **Resulta por ello perfectamente adecuado y conforme a derecho inferir que el comportamiento de la interesada puede repetirse, esta vez tratando de situar fuera de la esfera de su patrimonio los únicos bienes susceptibles del embargo por la Administración tributaria en caso de impago de la deuda.** Por otra parte, el hecho de que la Administración tributaria sólo tenga conocimiento de los bienes inmuebles embargados como pertenecientes a la interesada que cumplan la condición a que se refiere el artículo 169.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, hace que se pueda y se deba presumir que el comportamiento al que hacíamos referencia anteriormente pueda producirse precisamente respecto de los únicos bienes con los que la interesada puede hacer frente a su obligación.

Cabe citar también en el mismo sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de julio de 2014 (Rec. nº 1640/2011), que concluye que queda acreditado el riesgo subjetivo por la conducta claramente elusora del interesado puesta de manifiesto en la declaración y descubierta por la Inspección, agravado por el hecho de que la empresa se cerró más tarde. En dicha sentencia el TSJ no alude a que la conducta elusora fuese especialmente grave por concurrir tramas de defraudación, utilización de medios fraudulentos, etc. Así, dice la sentencia:

Pues bien, **examinando el acuerdo impugnado, no puede apreciarse** que se haya vulnerado el principio de legalidad, ni **que se trate de una mera exposición teórica, que carece de motivación pues en el acuerdo de adopción de medidas cautelares se recogen como hechos, los antecedentes de la actora, el origen de las deudas, el expediente sancionador, la situación económico financiera de la actora, y la titularidad de los bienes y derechos objeto de la medida cautelar, y como fundamentos de derecho, se remite a la regulación del artículo 81 de la LGT , analizando los presupuestos habilitantes de la adopción de medidas cautelares,** centrándose a continuación en la concurrencia de los requisitos legales de la medida cautelar, donde refiere que el objeto de la medida cautelar consiste en la cantidad de 115.521,76 euros que se encuentra embargada por el

Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de Paterna y pendiente de evolución al interesado, pretendiendo asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que vayan a exigirse a la entidad, como consecuencia de la comprobación efectuada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Valencia por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1999, analizando a continuación, los aspectos materiales de la misma, donde de manera detallada y pormenorizada analiza la aplicación del artículo 81 de la LGT sobre el caso concreto, señalando que:

*"Procede analizar los aspectos materiales de la medida cautelar, considerando que los requisitos que han de concurrir para la adopción de una medida cautelar, en el ámbito tributario son:*

- 1) *La existencia de deuda tributaria*
- 2) *Indicios racionales de impago*
- 3) *La proporcionalidad*
- 4) *La inexistencia de perjuicio de difícil o imposible reparación*
- 5) *La provisionalidad.*

1)(.....)

2) *Los indicios racionales que aconsejan la adopción de la medida cautelar propuesta, para evitar que el cobro de las obligaciones tributarias pueda verse frustrado o gravemente dificultado quedan acreditados por los siguientes hechos a los que se ha hecho referencia a lo largo de este acuerdo:*

1.- *El elevado importe conjunto de las obligaciones tributarias puestas de manifiesto por la Inspección: 239.881,77 euros.*

2.- *INSTALACIONES ELECTRICAS BURJASSOT SL es una empresa cerrada, sin actividad (sin imputaciones y de baja en el IAE desde el año 2001), que solo percibe ingresos y en cantidad muy reducida provenientes del capital mobiliario.*

3.- *INSTALACIONES ELECTRICAS BURJASSOT SL no es titular de inmueble alguno, ni de ningún otro tipo de bien distinto del dinero embargado por el Juzgado.*

*En virtud de lo expuesto, cabe concluir:*

***-la existencia de un riesgo, subjetivo, que queda demostrado por el cumplimiento claramente elusor en la declaración y pago de los tributos, que ha provocado el despliegue de la actuación administrativa para su descubrimiento, agravado por el hecho de que se trata de una empresa cerrada desde 2001, sin actividad.***

*-la existencia de un riesgo objetivo, ya que si el Juzgado libera el dinero embargado objeto de la medida cautelar, este, por su naturaleza de absoluta liquidez, puede desaparecer rápidamente del patrimonio de obligado tributario, lo que supondría que se frustrase o dificultase gravemente la expectativa de la Hacienda Pública de satisfacer su crédito, al no conocerse más bienes del obligado tributario.*

3) (.....).

5) (.....).

5) (.....)".

(.....)

Lo expuesto implica desestimar las alegaciones del actor respecto la vulneración del principio de legalidad y la falta de motivación, pues el citado acuerdo refiere de manera detallada sobre la justificación de las medidas cautelares, con referencia a la normativa que resulta de aplicación, atendiendo al riesgo recaudatorio, y la proporcionalidad de las medidas adoptadas, al carácter provisional de las medidas cautelares y a la procedencia legalmente establecida del embargo preventivo, identificando el bien sobre el que se adopta el embargo preventivo, titularidad de la actora, en concreto la cantidad de 115.521,76 euros que se encuentra embargada por el Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Paterna y pendiente de devolución al interesado, al quedar sin efecto el mismo como consecuencia de haberse dictado sentencia absolutoria.

(.....)

En último lugar tampoco cabe acoger las alegaciones de la actora, referentes a que la apariencia de buen derecho en que se basa la Administración parte de una futura conducta de la sociedad que resultaría delictiva, consistente en disponer indebidamente de las cantidades, ni se acredita respecto el riesgo de elusión de pago, la inexistencia de actividad generadora de ingresos, pues la propia actora refiere que **se trata de una sociedad en liquidación que no realiza actividad alguna, resultando conforme ya hemos expuesto que está dada de baja en el IAE desde el 31 de diciembre de 2001 y que no consta la existencia de bienes a su nombre, y el riesgo que se trata de evitar, es que se frustre o se vea gravemente dificultado el cobro por parte de la Administración tributaria, atendiendo a la actuación del actor que eludió la declaración y pago de los tributos y a la naturaleza de liquidez del bien embargado**, sin que se esté partiendo de actuación futura delictiva alguna del actor.

La resolución de este Tribunal Central de 29 de mayo de 2014 (RG 6752/2012) citada por quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR en apoyo de su postura en pro de que no puede fundarse la vertiente subjetiva del riesgo en comportamientos que hayan sido puestos de manifiesto en el procedimiento de comprobación, revela justamente lo contrario, pues la propia resolución del TEAR que se impugnaba, confirmada por este Tribunal Central, reconocía la existencia del riesgo subjetivo por conductas descubiertas en el procedimiento de comprobación al señalar que *“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”*.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

#### ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, unificando criterio en el sentido siguiente:

1.- Para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario que concurren las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquél.

2.- La vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio no tiene por qué fundarse exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio sino que puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto en cualquier fase o procedimiento tributario, sea o no recaudatorio, sin que sea exigible para permitir la adopción de la medida cautelar que en todo caso deba tratarse de actuaciones excepcionales o manifiestamente graves, como los son las tramas de defraudación, facturas falsas o una evidente ocultación.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.