

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075661

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de octubre de 2019

Sala 3.^a

R.G. 1090/2017

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. Ausencia de trámite de audiencia. El art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT) expone en su apdo. 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 mora* durante 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, si bien, en su adopción, no se exige trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, precisamente por su naturaleza de medida provisional de garantía de la deuda tributaria ya que la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar. **(Criterio 1 de 2) Cuantía de las mismas para asegurar el cobro de la deuda.** Alcance de las medidas cautelares a las sanciones. Considera el contribuyente, que en el momento de iniciarse el procedimiento de medidas cautelares no existe sanción alguna, por lo que no cabe que la medida cautelar alcance a las mismas. Asimismo, alega que las sanciones fueron recurridas, por lo que su ejecutividad quedó suspendida y que, por ende, ello debería conllevar la nulidad de todo lo actuado al ejecutarse una sanción de manera anticipada. Sin embargo, debemos tener en consideración que en la fecha de adopción de las medidas cautelares, ya se había iniciado el procedimiento sancionador, lo que motivaría la existencia de ese *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, y que en definitiva justificaría su inclusión en el acuerdo de medidas cautelares. Por tanto, el acuerdo de medidas cautelares se reputa válido en este sentido. Si bien, otro aspecto diferente es que la ejecutividad de dichas sanciones se suspenda de manera automática *ex lege*, al así disponerlo el art. 212.3 de la Ley 58/2003 (LGT), cuando se interponga recurso o reclamación económico-administrativa. De esta forma, tales sanciones no podrán exigirse hasta que los recursos que sobre ellas penden, sean firmes en vía administrativa y se levante la suspensión, pero ello no supone que esté vedado incluirlas en la medida cautelar. Por contra, lo que no resultaría ajustado a Derecho sería que se hubiese adoptado el acuerdo de medidas cautelares con posterioridad a la interposición del recurso o reclamación, pues en ese supuesto, la ejecutividad de la sanción se hallaría suspendida automáticamente. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 58, 81, 190 y 212.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 22 de octubre de 2019

RECURSO: 00-01090-2017

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XZ SL - NIF ...
REPRESENTANTE: Sx... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 27/02/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 19/01/2017 por D. **Sx...**, en nombre y representación de **XZ S.L.** con DNI ... contra la resolución desestimatoria dictada por el Tribunal Económico - Administrativo Regional (en adelante TEAR) de la Comunidad Valenciana, actuando en Sala desconcentrada, dictada con fecha 22 de noviembre de 2016 y siendo objeto de impugnación el acuerdo de adopción de medidas cautelares dictado por la Dependencia Regional de Recaudación (sede de Alicante) de la Delegación Especial de la Comunidad Valenciana, con fecha 23 de febrero de 2016.

Segundo.

Con fecha 20 de enero de 2015 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de **XZ S.L.** Con fecha 14 de enero de 2016, el resultado de tales actuaciones se documentó en actas de disconformidad en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2010 a 2012 así como de Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 2010 a 2013, iniciándose en ese momento, mediante propuesta de resolución, los expedientes sancionadores asociados a tales conceptos y periodos.

Tercero.

Con fecha 23 de febrero de 2016, se adoptó acuerdo de medidas cautelares que consistieron en el embargo preventivo de valores depositados en las entidades **BANCO W SA** y **BANCO Q**, por un importe de 1.407.721, 94 euros (1.173.101,62 euros en concepto de principal y 234.620,32 euros en concepto de recargo de apremio).

El 11 de marzo de 2016, se dictaron acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones.

Cuarto.

Disconforme la reclamante con el acuerdo de adopción de medidas cautelares, interpuso reclamación - económica administrativa ante el Tribunal Regional, con fecha 29 de febrero de 2016, en la que se alegaba, en síntesis, lo siguiente:

Falta de instrucción del procedimiento de adopción de medidas cautelares y que no se le dio al interesado trámite de audiencia.

Asimismo, se alega que no debería extenderse la medida al recargo de apremio al no haberse cumplido el plazo legal para su devengo.

Falta de motivación y proporcionalidad de la medida cautelar.

Nulidad de la medida cautelar por suspensión de las deudas liquidadas. En el momento de adoptarse la medida no había todavía sanción impuesta. Además, se interpusieron reclamaciones contra las sanciones una vez fueron acordadas por lo que quedaron suspendidas en virtud del artículo 212.3 de la LGT, de tal manera que solicita que se anulen las medidas cautelares adoptadas.

El TEAR dictó pronunciamiento desestimatorio de las pretensiones aducidas por la reclamante, con fecha 22 de noviembre de 2016.

Quinto.

Disconforme la reclamante con el resultado de la anterior resolución, interpuso recurso de alzada ordinario con fecha 19 de enero de 2017, teniendo entrada en este Tribunal Central el 27 de febrero de 2017, en el que se alegaban los mismos motivos que en primera instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

si es ajustada o no a Derecho la resolución impugnada.

Tercero.

El artículo 81 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT) dispone:

"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 del apartado 8 de este artículo 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 de la garantía aportada.

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

e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

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 sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, 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 mora* durante 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".

Cuarto.

Siendo objeto de análisis las dos primeras alegaciones a las que se hace expresamente alusión en el antecedente de hecho cuarto de la presente resolución, debemos hacer mención a la Resolución del TEAC 6752/2012 de 29 de mayo de 2014 pues se pronuncia respecto de las mismas en la forma que a continuación sigue.

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

Así, de acuerdo con lo señalado en el artículo 81.5.a) de la Ley General Tributaria, cuando las medidas cautelares se conviertan en embargo en el procedimiento de apremio, y que tendrán sus efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar, el importe de la deuda a asegurar estaría formada por el principal y el recargo de apremio correspondiente. Salvo que la medida cautelar desapareciera por hacerlo las circunstancias que motivaron su adopción (artículo 81.5.b, LGT), o que se acuerde su sustitución con otra garantía suficiente (artículo 81.5.c, LGT). Por lo que, la posibilidad general de la conversión de los efectos de las medidas cautelares en embargos del procedimiento de apremio, supone que el acuerdo de medidas cautelares debe asegurar el pago del principal y del recargo de apremio ordinario, aunque este último no se haya devengado, ya que ello es coherente con el hecho de que las medidas cautelares tienen por objeto surtir efecto en la fase de embargo, en la cual resulta aplicable, precisamente, un recargo ejecutivo del 20%, como señaló este Tribunal Central en resolución de 7 de julio de 2012 (RG.: 3433/11). En el mismo sentido, sentencias de la Audiencia Nacional, de fecha 30 de enero de 2012 y 19 de noviembre de 2010.

TERCERO.- Respecto del apremio sobre la sanción, ha de reiterarse lo señalado por este Tribunal Central en la resolución del recurso de alzada en unificación de criterio, de fecha 10 de septiembre de 2008 (RG.: 4503/08), en el sentido de la inclusión del recargo de apremio en el concepto de deuda tributaria cuyo aseguramiento de pago se pretende, ya que "TERCERO: El artículo 58 de la Ley General Tributaria no sólo define lo que es deuda tributaria, haciendo además enumeración de aquéllas que la componen, sino que excluye expresamente de su significado o contenido a las sanciones al establecer que "3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria,....". De ello resulta que las sanciones no forman parte, en ningún caso, de la deuda tributaria. Ahora bien, la Ley ha dispuesto en la regulación de las sanciones tributarias que se les apliquen determinadas normas relativas a las deudas tributarias. Así, el citado artículo 58.3 concluye "...pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley", disposición que se reitera en el artículo 190.3. Por otro lado, el apartado 2 del mismo artículo 190 dispone que "Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley". Hay además algunas otras disposiciones que remiten las sanciones a la regulación general, en algunos aspectos. Así pues, la razón por la cual son de aplicación a las sanciones las disposiciones relativas al aplazamiento y compensación de las deudas tributarias así como los periodos voluntario y ejecutivo de pago y por supuesto, las medidas cautelares, es que se trata de un mandato de la Ley General Tributaria. Para concluir la argumentación, es necesario indicar que la aplicación de un precepto legal ha de hacerse a la vista de los demás que forman la propia norma, y no como se ha hecho por el Tribunal Regional y la entidad reclamante, esto es, considerar la aplicabilidad de dos artículos -el 58.3 para excluir las sanciones de la deuda tributaria, y el 81.1 para determinar que las medidas cautelares son de aplicación sólo a tal deuda-

olvidando que la propia norma determina, en el artículo 190.2 que las medidas cautelares sí son de aplicación asimismo a las sanciones, al estar incluidas en el capítulo IV del título II, precisamente relativo a la deuda tributaria".

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

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

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

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

del Reglamento Hipotecario, y con los artículos 553, 580, 587 y 629 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y e) la específica previsión en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, de la adopción de medidas cautelares sin previa audiencia del afectado (cfr. artículo 733 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), así como la equiparación legal entre los mandamientos judiciales de embargo y los expedidos por el órgano competente para el procedimiento de apremio administrativo (cfr. artículo 134 de la Ley General Tributaria). Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto."

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

Concluyendo:

En el artículo 81.5.a) de la Ley General Tributaria se contempla la posibilidad de que las medidas cautelares se conviertan en embargo en el procedimiento de apremio. La posibilidad general de la conversión de los efectos de las medidas cautelares en embargos del procedimiento de apremio supone que el acuerdo de medidas cautelares deba asegurar el pago del principal y del recargo de apremio ordinario, aunque este último no se haya devengado, ya que ello es coherente con el hecho de que las medidas cautelares tienen por objeto surtir efecto en la fase de embargo, en la cual resulta aplicable, precisamente, un recargo ejecutivo del 20%.

Las medidas cautelares se regulan con carácter especial como una de las garantías de la deuda tributaria en el título II de la LGT de 2003, capítulo IV "Deuda tributaria", sección 5ª "Garantías de la deuda tributaria", por lo que las normas que contienen son de aplicación con preferencia a las generales. Esta especialidad viene referida a su vigencia provisional y a la necesidad de que la motivación de su adopción -que sí es un requisito general- esté referida expresamente a la existencia de indicios racionales de que de no ser adoptadas el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado. Asimismo la norma obliga a que las medidas cautelares que se adopten sean proporcionadas, cuestión que debe justificarse en el correspondiente acuerdo. Si bien, en su adopción, no se exige trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, precisamente por su naturaleza de medida provisional de garantía de la deuda tributaria ya que la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar.

Quinto.

En cuanto a la tercera alegación contenida en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario, esto es, la falta de motivación y proporcionalidad del acuerdo de adopción de medidas cautelares, este Tribunal Central debe comenzar señalando los requisitos que han de concurrir para considerar procedente la adopción de tales medidas.

Así pues, la doctrina requiere que exista:

Apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*

Existencia de riesgo recaudatorio o *periculum in mora* (tanto en su vertiente objetiva como subjetiva)

Proporcionalidad, tanto de carácter cuantitativo como cualitativo

En el presente supuesto, la apariencia de buen derecho queda fundamentada en el mero hecho de que se estaba tramitando un procedimiento de comprobación e investigación, con resultado altamente probable de que el

obligado tributario fuera deudor respecto de la Hacienda Pública. Es más, en el momento de adopción de las medidas ya se habían formalizado las actas en la que se plasmaba el resultado de la regularización al aquí reclamante, por los motivos descritos en el antecedente de hecho primero del acuerdo de adopción de tales medidas cautelares (página 3 y siguientes).

Respecto de la existencia o no de riesgo recaudatorio, el propio acuerdo de las medidas, dispone lo siguiente:

"Por lo que se refiere a la probable infructuosidad del procedimiento por el tiempo empleado en su substanciación, el artículo 81 de la LGT contempla expresamente este requisito al exigir que "existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado".

De acuerdo con lo señalado en los hechos, concurren en la obligado tributario elementos objetivos y subjetivos que hacen presumir que el cobro de la deuda puede verse frustrado gravemente dificultado.

Por lo que se refiere al **aspecto subjetivo**, nos encontramos ante un supuesto en que se ha disminuido la tributación de forma sustancial, el obligado tributario dejó de ingresar en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los periodos 2011-2012 un importe de 75.517,49 euros y en las del Impuesto sobre el Valor Añadido de los mismos periodos un importe de 506.130,49 euros, habiéndose calificado su conducta como al menos negligente. Todo ello ya es un indicio de que el cobro puede verse dificultado.

En cuanto al **elemento objetivo**, teniendo en cuenta la cuantía de la deuda estimada (1.173.101,62 euros) y la situación patrimonial del obligado tributario, a juicio de la Administración cualquier acto de disposición sobre los valores, haría muy difícil la acción de cobro, lo que evidencia la necesidad de adoptar una medida cautelar, a fin de que el cobro no se vea frustrado o gravemente dificultado. En este sentido, se trata de una sociedad en la que el importe de la deuda a liquidar es muy superior a sus fondos propios, durante el período 2015 ha procedido a la cancelación de un depósito a plazo fijo y a la enajenación de parte de sus acciones, por lo que se hace necesario la adopción de la medida cautelar sobre los valores restantes de los que es titular."

Asimismo, también en el citado acuerdo, aparecen sucintamente mencionados los motivos de la regularización, que no son sino confirmación de la existencia de ese riesgo subjetivo que ha de concurrir para considerar procedente la adopción de la medida. Así pues, se dispone:

"La Inspección ha efectuado la comprobación de la facturación recibida por **XZ SL** de las entidades **MK SLU** y **T SLU**.

1- Las sociedades **MK SLU** y **T SLU** presentan un perfil de emisores de facturas irregulares ya que el grueso de sus proveedores (entre ellos **KR SL** que forma parte de una trama de facturación irregular en el sector del calzado investigada en sede judicial) a su vez se nutren de facturas emitidas por un conjunto de sociedades que carecen de la infraestructura necesaria para el desarrollo de la actividad económica que hacen constar en las declaraciones presentadas y cuya finalidad es la emisión de facturas que documentan entregas de bienes inexistentes (puesto que no tienen compras reales de pieles que les permitan realizar las ventas de pieles que declaran) para que las entidades destinatarias finales obtengan unas mayores cuotas de IVA soportado inexistente y que no había sido previamente ingresado por los primeros eslabones de la cadena.

2- La única documentación aportada relativa a las operaciones con dichos proveedores han sido las facturas, los albaranes y los justificantes en que han consistido los medios de pago. No se han aportado en cambio contratos escritos que dejen constancia de las estipulaciones de la operación (precios, fechas de entrega, indemnizaciones para el supuesto de resolución, garantías, etc.), presupuestos o cualquier otra documentación que cabría en operaciones de tal volumen como el que nos ocupa.

Además se constatan varias circunstancias que apuntan a la existencia de confusión entre ambas entidades, **MK** y **T**, de modo que todo apunta a que estarían controladas por la misma persona:

- El propio obligado tributario manifiesta que en ambas entidades trataba con la misma persona, **Lx...**, quien figura como trabajador de **MK SLU** pero que por el contrario en 2010 y 2011 no figura como trabajador ni como administrador en **T** (en la que sí figura su cónyuge). ¿Por qué entonces actuaba como contacto de **T**?

- En las facturas recibidas que aporta el obligado tributario de **MK** y de **T** se asigna el mismo código de cliente: "Cod. Cliente: 89".

- En las facturas aportadas relativas a **MK** y **T** figura la misma dirección de correo electrónico: **J...@...es**, la cual casualmente contiene la denominación de la entidad **J SL**, antecesora en la actividad de **MK SLU** y en la que figuraba como administrador **Lx...**, que posteriormente figura formalmente como trabajador de **MK SLU** pero al que el obligado tributario sin embargo califica como "administrador" de la empresa.

A la vista de todos los elementos anteriores, características y perfil de las entidades emisoras de las facturas, la evidente interrelación entre ellas, así como la documentación obrante en el expediente, esta Inspección considera que existen indicios suficientes para concluir que las facturas emitidas por **MK SLU** y **T SLU** no se corresponden con verdaderas entregas de bienes efectuadas por las entidades emisoras de las facturas.

Que **XZ SL** claramente debió resultar conocedora de la existencia de irregularidades en la facturación emitida por **MK SLU** y **T SLU**, lo pone de manifiesto el hecho de que hasta 2008-2009 recibiera facturación respectivamente de las entidades **H SLU** y **J SL**, comenzando a recibir inmediatamente después de que las antecesoras cesaran en su actividad (2009 y 2010) facturas de las entidades que nos ocupan, en las que figura como trabajador y/o persona de contacto **Lx...**, que anteriormente era administrador de **J** y cuya cónyuge era administradora y socia de **H**.

Por todo ello esta Inspección considera que procede regularizar los gastos contabilizados por el obligado tributario correspondientes a las facturas recibidas de "**MK SLU**" y "**T SLU**" durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, al no corresponderse con la realidad una parte del gasto reflejado en las mismas ya que han podido ser otros sujetos los que realizaron las entregas de bienes/prestaciones de servicios, en cuyo caso, la Administración no podría determinar ni quién ha sido el verdadero prestador de los servicios ni cuál ha sido el importe real de los mismos.

Por lo tanto, ante las dificultades descritas, la determinación del importe de los gastos de la actividad necesariamente debe realizarse mediante el régimen de estimación indirecta cuya aplicación se desarrolla en el Informe Ampliatorio de la presente Acta.

En este caso resulta aplicable el supuesto establecido en el artículo 193.4.e), al existir incumplimiento sustancial de las obligaciones contables ya que en el presente caso los libros y registros del obligado tributario contienen inexactitudes (perfil presuntamente irregular de dos de los proveedores que declara, **MK SLU** y **T SLU**) que dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas (...)"

Como colofón, mencionar la Resolución 2493/2017 de 31 de enero de 2018, dictada en unificación de criterio, en la que aparecen determinados hechos o circunstancias similares a las destacadas en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, por las que se consideró probada la existencia de ese riesgo subjetivo y objetivo.

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 (RG 3274/2008) 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.

Así pues, este Tribunal considera que el acuerdo se halla suficientemente motivado en cuanto a las circunstancias que determinarían la existencia de ese riesgo tanto subjetivo como objetivo.

En cuanto a la proporcionalidad, este Tribunal hace suyo lo señalado en primera instancia por el Tribunal Regional, y que a continuación sigue:

La situación que se contempla en este caso es la de una deuda tributaria que se le puede llegar a exigir y cuyo riesgo de impago se trata de evitar, por una cuantía de 1.407.721,94 euros, 1.173.101,62 euros en concepto de principal y 234.620,32 euros en concepto de recargo de apremio.

El valor de los bienes sobre los que recae la medida -valores- se cuantifica en 80.403,81 euros, por referencia a títulos valorados a fecha 31/12/2014. Nótese que la medida se adopta en febrero de 2016, por lo que al adoptarse la medida estos títulos pueden haberse enajenado, en todo o en parte, con lo que no habría nada que trabar cautelarmente. Además no se traba el saldo de las cuentas corrientes de las que es titular el reclamante, con lo que en principio se le permite seguir operando con ellas, con lo que se reducen los daños que se le podrían infligir.

Este Tribunal está de acuerdo 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, propia o de terceros, que sea suficiente, en los términos regulados en el artículo 81 de la LGT. No consta que al obligado haya solicitado la sustitución de garantías. Por último, el carácter temporal de la medida, limitada a seis meses, prorrogables por otros seis, constituye una salvaguarda legal que minimiza los perjuicios que pudieran ocasionarse.

Por todo ello este Tribunal entiende que se respetó el principio de proporcionalidad, ya que el valor conocido de los valores al adoptarse la medida es muy inferior al importe de las liquidaciones y sanciones que se le exigen.

Sexto.

Por lo que respecta a la última de las alegaciones, la aquí reclamante considera que en el momento de iniciarse el procedimiento de medidas cautelares no existe sanción alguna, por lo que no cabe que la medida cautelar alcance a las mismas. Asimismo, se alega que las sanciones fueron recurridas, por lo que su ejecutividad quedó suspendida y que, por ende, ello debería conllevar la nulidad de todo lo actuado al ejecutarse una sanción de manera anticipada.

Sin embargo, debemos tener en consideración que en la fecha de adopción de las medidas cautelares (23 de febrero de 2016), ya se había iniciado procedimiento sancionador que motivaría la existencia de ese *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, y que en definitiva justificaría su inclusión en el acuerdo de medidas cautelares. Por tanto, el acuerdo de medidas cautelares se reputa válido en este sentido. Si bien, otro aspecto diferente es que la ejecutividad de dichas sanciones se suspenda de manera automática *ex lege*, al así disponerlo el artículo 212.3 de la LGT, cuando se interponga recurso o reclamación económico - administrativa (que en este supuesto ello tiene lugar con carácter posterior al día 23 de febrero de 2016, fecha en la que se adoptaron las medidas, habida cuenta que los propios actos de liquidación y de sanción son dictados el 11 de marzo de 2016,). De esta forma, tales sanciones no podrán exigirse hasta que los recursos que sobra ellas penden, sean firmes en vía administrativa y se levante la suspensión, pero ello no supone que esté vedado incluirlas en la medida cautelar, como ya ha señalado el Tribunal Regional.

Por contra, lo que no resultaría ajustado a Derecho sería que la Dependencia Regional de Recaudación hubiese adoptado el acuerdo de medidas cautelares con posterioridad a la interposición del recurso o reclamación, pues en ese supuesto, la ejecutividad de la sanción se hallaría suspendida automáticamente. En esta línea se pronuncia la Resolución 6497/2015 dictada en unificación de criterio, al señalar:

En conclusión, entendemos que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares

Concluyendo, en el presente caso, lo actuado por la Administración así como lo señalado por el Tribunal Regional es procedente, y queda confirmado por este Tribunal Central.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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