

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086671

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de mayo de 2022

Sala 2.^a

R.G. 5453/2020

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. Acuerdo de prórroga de medidas cautelares. Cómputo del plazo de la ampliación. El plazo de seis meses para acordar la ampliación de una medida cautelar se computa desde la fecha de adopción del acuerdo hasta la fecha del acuerdo de ampliación, con independencia de las fechas de sus respectivas notificaciones al interesado.

Aplicado a este caso concreto, la fecha de adopción de las medidas cautelares es de 18 de noviembre de 2015, mientras que la fecha del acuerdo de ampliación de plazo relativa a las mismas es de 17 de mayo de 2016, por lo que no ha transcurrido el plazo de 6 meses establecido en el art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT), de forma que no han caducado los posibles efectos de la adopción de las medidas cautelares en el momento de la prórroga. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Se ha visto el presente recurso de alzada, interpuesto el día 20 de diciembre de 2019, por el Sr. Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid en la reclamación en primera instancia contra el Acuerdo dictado por la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, desestimatorio del recurso de reposición nº **2016GRC...F** interpuesto contra el acuerdo de ampliación del plazo de las medidas cautelares adoptadas mediante acuerdo de referencia **R28...24**, para asegurar el cobro de 1.180.208 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De conformidad con la información obrante en el expediente electrónico remitido al presente Tribunal Central, se ponen de manifiesto y se acreditan los siguientes extremos relativos a las cuestiones a resolver. Con fecha 18 noviembre de 2015, la Delegada Especial de la AEAT en Madrid acuerda la adopción de determinadas medidas cautelares, a las que a continuación se hará referencia, las cuales, el día 24 del mismo mes, se notifica al afectado, D. **Axy** (NIF ...) en los siguientes términos.

*En consecuencia, con fecha 13/11/2015 se ha dictado un acuerdo de inicio de procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria según el artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, frente a D. **Axy**, por las deudas tributarias pendientes del obligado tributario la sociedad **XZ SL**.*

CUARTO.- EXISTENCIA DE INDICIOS DE RIESGO RECAUDATORIO

*En virtud de lo dispuesto en el punto 5 del artículo 41 de la Ley General Tributaria, se han realizado actuaciones de investigación sobre el obligado tributario **Axy**, con anterioridad a la declaración de responsabilidad. Como consecuencia de estas actuaciones se han puesto de manifiesto los siguientes hechos que concurren en el citado obligado tributario y que son relevantes a los efectos de adoptar la medida cautelar prevista en el artículo 81 de la Ley General Tributaria:*

*1º.- La iniciación de un expediente de derivación de responsabilidad por el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por colaboración en la transmisión de bienes de la entidad **XZ SL** con la que se encuentra vinculado (al ser administrador mancomunado y socio en el momento de la venta del único bien inmueble de la sociedad), y simultáneamente transmisión de las participaciones y repartió de dividendos, al dejar a dicha entidad vacía del importe recibido por dicha transmisión, y por lo tanto no se hizo frente a él pago de los impuestos que se generaron, entre ellos el IVA que fue repercutido y no ingresado, a pesar de que el comprador entregó un cheque con su importe para el pago, y el Impuesto sobre Sociedades.*

Transmitiendo acto seguido todos los socios sus participaciones a persona que carece de bienes o derechos en España, además de encontrarse ilocalizable, a la que se nombra administrador, con la finalidad de que asuma la responsabilidad de la falta de pago de los respectivos impuestos, y que él mismo asume en un acta de manifestaciones formalizada ante notario, en la que exime de las responsabilidades en que incurra la sociedad por el incumplimiento de él pago de los impuestos a los administradores anteriores siendo uno de ellos **D. Axy**.

2º.- La conducta manifestada ante la comprobación inspectora por **D. Axy**, que era el representante legal del obligado tributario en la mayor parte del ejercicio objeto de comprobación al ostentar el cargo de administrador mancomunado de la entidad **XZ SL** (hasta 31/10/2006), puesto que, tras la notificación de la comunicación de inicio por parte de Inspección, comparece ante la Inspección en dos ocasiones a través de representante autorizado (D. ... con NIF ...), extendiéndose las correspondientes diligencias en las que se manifiesta:

a) Diligencia de fecha 11/06/2010: "que desde 31/10/2006 **D. Axy** a quien se dirigió la notificación de inicio de actuaciones vendió todas sus participaciones según consta en escritura a **D. Bqt** quien pasó a ocupar también desde dicha fecha el cargo de Administrador único asumiendo todas las obligaciones legales anteriores y posteriores de la sociedad **XZ** con la que ya no tiene nada que ver, aportando la documentación justificativa de lo expuesto".

b) Diligencia de fecha 12/05/2011: "que no dispone de ninguna documentación porque el socio y coadministrador **D. Cpr** era el que se encargaba de todas las gestiones y además representaba a **TW, SL** que era la sociedad arrendataria del local que no pagaba; y además fue quien presentó y tenía relación directa con los compradores de la sociedad".

Con relación a su capacidad económica y patrimonial, debe señalarse lo siguiente:

1º.- En la última declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2014, declara unos rendimientos de trabajo personal, procedentes de un pensión de la Seguridad Social por importe de 20.188,56euros, unos rendimientos netos de capital inmobiliario de 10.675,86euros, un saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales por 17.643,23 euros.

2º.- A 31 de diciembre de 2014 el obligado es titular de activos financieros con un valor de 99.694,43euros, mientras que en la misma fecha presenta un saldo en cuentas bancarias que asciende al importe de 284.099,24 euros.

3º.- Consultado el servicio de índices, el obligado tributario es titular de los bienes inmuebles que a continuación se relacionan:

(...)

De acuerdo con los datos obrantes en base de datos de la AEAT, a 31 de diciembre de 2014 el saldo vivo de los préstamos que gravan dichos inmuebles asciende a 419.322,93 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El apartado 5 del artículo 41 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece (...)"

SEGUNDO.- El artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece (...)"

TERCERO.- Considerando que los requisitos para la adopción de la medida cautelar son:

- La finalidad de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria.
- El "fumus boni iuris" o apariencia de buen derecho.
- El "periculum in mora" o existencia de indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.
- La proporcionalidad de la medida cautelar.

Considerando que en el presente caso concurren todos los requisitos anteriormente señalados para la adopción de la medida cautelar sobre el obligado ya que:

a) Por lo que se refiere a la finalidad, debe tenerse en cuenta que las medidas cautelares pueden definirse como aquellos medios jurídicos cuya misión es evitar que se realicen actos que impidan o dificulten la efectividad de una determinada pretensión, lo que en el ámbito tributario y conforme al artículo 81 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se identifica con el aseguramiento del cobro de la deuda. Por tanto, la finalidad de la presente medida cautelar es el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria pendiente del deudor principal **XZ SL**, posibilitando la eficacia del procedimiento de cobro que ahora se inicia frente al responsable solidario de la deuda.

b) En cuanto a la apariencia de buen derecho o "fumus bonis iuris", que es un juicio previo sobre el procedimiento principal en el seno del que se va a adoptar la medida cautelar, del que racionalmente se desprende que **D. Axy** será declarado responsable solidario de las deudas del deudor principal **XZ SL**.

En este sentido, se ha realizado un análisis previo por parte de la Administración sobre la conveniencia del uso de este mecanismo legal de adopción de medidas cautelares a la vista del curso del procedimiento principal,

partiendo de la apreciación de que existen desde la óptica de la Administración unos hechos determinantes y unos fundamentos de derecho favorables a lo pretendido en el proceso principal de declaración de responsabilidad.

Este análisis previo y esta adopción de una medida cautelar no predetermina la resolución que finalmente se dicte en el procedimiento de declaración de responsabilidad, en el que pueden acreditarse otros hechos o circunstancias que desvirtúen lo previamente estimado por la Administración.

En este caso hay que tener en cuenta que la Administración tributaria ha actuado de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente ya que ha realizado las actuaciones procedentes en el seno del procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, habiendo realizado embargos de los bienes y derechos de los que ha tenido conocimiento. Asimismo se ha iniciado procedimiento de derivación de responsabilidad frente a **D. Axy**, existiendo suficientes indicios para fundamentar su responsabilidad según lo dispuesto en el artículo 42.2 letra a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

c) El tercero de los requisitos es la existencia del "periculum in mora" que establece el artículo 81 de la LGT, al exigir que "existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado". Por tanto, se exige la concurrencia de determinados hechos o circunstancias de los que pueda deducirse de forma precisa y directa que, de no adoptarse las referidas medidas cautelares y teniendo en cuenta la, en ocasiones, dilatada duración de los procedimientos tributarios, el cobro de la deuda puede verse frustrado o gravemente dificultado a la vista de dichos hechos o circunstancias, pudiendo devenir irreparables los perjuicios generados a la Hacienda Pública por la conducta del deudor.

En el presente caso, de los datos y circunstancias recogidas en el apartado CUARTO de los Antecedentes de Hecho, se deduce la existencia de un RIESGO OBJETIVO, es decir, la existencia de determinados datos que ponen de manifiesto la falta de capacidad patrimonial y/o de liquidez del presunto responsable:

- El elevado importe de las deudas que son objeto de derivación de responsabilidad en relación con los datos de rendimientos del trabajo personal (que ascienden a 20.188,56 euros) y rendimientos del capital inmobiliario (por cuantía de 10.675,86 euros) pone de manifiesto que la persona física no se encuentra en disposición de generar los ingresos necesarios para afrontar la deuda tributaria objeto de la presente medida cautelar.

- El elevado grado de endeudamiento del presunto responsable (según la base de datos de la AEAT, a 31 de diciembre de 2014 tiene un saldo pendiente de préstamo hipotecario de 419.322,93 euros) se verá agravado con la deuda que le resulte exigible del procedimiento de derivación.

- Escasa liquidez en relación con el importe de la deuda que se le exigiría como responsable solidario. Asimismo, de los datos y circunstancias expuestos en el apartado TERCERO de los Antecedentes de Hecho, se desprende la existencia de un RIESGO SUBJETIVO, es decir, la existencia de una serie de hechos que permiten establecer indicios racionales de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o dificultado, que viene determinado por:

- La conducta realizada por **D. Axy**, como administrador mancomunado de la sociedad **XZ SL** en el momento de realizarse los hechos descritos y que constituyen el presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria por la que se adopta la presente medida cautelar, no realizando los actos necesarios que eran de su incumbencia por el cargo que ocupaba en la sociedad para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sino llevándose parte del importe de la transmisión junto con sus socios, dejando a la sociedad vacía de bienes, por lo que existe el riesgo de que una vez iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria sobre **D. Axy**, pueda repetirse el comportamiento en el presunto responsable para evitar su embargo, dificultando nuevamente el cobro, motivo por lo que se considera necesario adoptar medidas cautelares sobre el mismo

- No querer asumir las responsabilidades por la falta de ingreso de los impuestos por parte de la sociedad que se generaron en la transmisión, al vender sus participaciones a **D. Bqt** que compra la totalidad de las participaciones a todos los socios y pasa a ser el administrador único, asumiendo toda la responsabilidad y eximiendo de ella a sus anteriores administradores, como se recoge en el Acta de manifestaciones que el 31/10/2006 formaliza ante notario, en los puntos segundo y tercero de la misma: "Con la venta de participaciones y el cese de los Administradores **D. Axy** y **D. Cpr**, finaliza la responsabilidad del **Sr. Axy** y el **Sr. Cpr**, incluso por los periodos precedentes, de tal manera que no será responsable de ninguna reclamación por parte de la Hacienda Pública, seguridad social o cualquier organismo público o privado, persona física o jurídica por periodos precedentes a la fecha de hoy, responsabilidad que asumen conjunta y solidariamente los compradores de las participaciones y el Administrador designado". Asimismo, "Los impuestos, tanto directos como indirectos, relativos a la operación de compra-venta del único inmueble de la sociedad, sito en Avenida del mediterráneo, número 33 de Madrid, realizado también con fecha de hoy, son asumidos íntegramente por la sociedad **XZ SL**, y por el comprador de las participaciones y nuevo administrador nombrado, de tal manera que el administrador saliente cesa de toda responsabilidad, incluidos los impuestos derivados de la citada operación de compra-venta. Tales manifestaciones que hace el señor compareciente ante mí "

Lo expuesto anteriormente, analizado en su conjunto, permite afirmar que existen indicios racionales de que, en caso de no adoptar la medida cautelar, el cobro de la deuda se verá frustrado o gravemente dificultado, por un lado, porque la situación patrimonial del presunto responsable pone de manifiesto que, en caso de no cumplir éste

voluntariamente con su obligación de pago, los bienes sobre los que se adopta esta medida cautelar son los únicos con los que la Administración podría cubrir la deuda mediante el procedimiento administrativo de apremio, por lo que actuaciones de enajenación o gravamen de dicho patrimonio llevadas a cabo por el presunto responsable dificultarían dicha acción administrativa, lo que evidencia la necesidad de adelantar la actuación de la Administración tributaria, asegurando dichos bienes mediante su embargo cautelar. Y esta necesidad no viene motivada exclusivamente por el riesgo objetivo determinado por su situación patrimonial, sino que el presunto responsable ya ha mostrado un comportamiento previo que evidencia su intención de no atender debidamente a sus obligaciones tributarias, lo que conforma el riesgo subjetivo ya recogido anteriormente.

En este sentido se manifiesta el propio TEAC en su resolución de fecha 28/05/2008, en la que concluye que "el embargo cautelar se ajusta a Derecho, dado el elevado importe de la responsabilidad y la carencia de otros bienes del interesado, de manera que de no producirse, se vería gravemente dificultado o imposibilitado el cobro de la deuda tributaria. También debe considerarse la medida cautelar justificada, lícita, adecuada y proporcional a los fines que persigue, ya que la deuda por la que responde está liquidada y no ha habido intención de pago sino que, por el contrario, se ha producido el cese en la actividad de la deudora, que por causa del administrador, quedó vacía de contenido patrimonial".

En este caso, el elevado importe de la deuda que sería exigible en el procedimiento de derivación de responsabilidad, unido a que los rendimientos del trabajo personal y del capital inmobiliario no son muy elevados y la existencia de saldo pendiente de varios préstamos hipotecarios, además de la conducta analizada que trae como consecuencia el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, evidencian, como ya se ha indicado, que de no adoptarse el embargo cautelar el cobro de la deuda tributaria se vería gravemente dificultado o imposibilitado. También debe tenerse en cuenta el hecho de que la deuda resultante del procedimiento de traslación de responsabilidad es consecuencia de una falta de intención de pago al haber el obligado tributario realizado los actos que han evitado la satisfacción de la deuda en el deudor principal por cuanto se produce el vaciamiento de la misma al transmitir el único bien con el que aquélla contaba a un tercero, transmitiéndose las participaciones sociales a una persona insolvente, así como cesando en el mismo momento en su cargo de administrador mancomunado.

d) Por último, la medida cautelar que se adopte debe ser proporcionada al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, sin que en ningún caso puedan adoptarse aquéllas que puedan producir un perjuicio de imposible o difícil reparación.

En primer lugar, la medida cautelar debe ser proporcionada cualitativamente. Por ello, cuando exista una pluralidad de bienes o derechos sobre los que puedan recaer las medidas cautelares, éstas deben adoptarse sobre aquellos bienes y derechos cuya limitación cause un menor daño al obligado, siempre que el cobro de la deuda quede asegurado con la misma eficacia y prontitud.

En el presente caso:

- La medida cautelar se adopta sobre inmuebles, por considerar que atendiendo a sus características son los que implican un menor perjuicio y onerosidad para el obligado tributario, puesto que el embargo cautelar no impide al obligado tributario su utilización ni interfiere en sus fuentes de obtención de ingresos.
- No se embargan la totalidad de las cuentas bancarias del obligado tributario, sino solo la imposición a plazo, por considerar que implica un menor perjuicio y onerosidad para el obligado tributario, puesto que no necesita el saldo de dicha cuenta de forma inmediata.

Por otra parte, el presunto responsable puede solicitar la sustitución de los embargos cautelares por otra garantía que se estime suficiente, en los términos del artículo 81.6 de la LGT. Además, el carácter temporal de la medida cautelar, limitada a seis meses, prorrogables por otros seis, constituye una salvaguarda legal para evitar perjuicios de imposible o difícil reparación.

En segundo lugar, la medida cautelar debe ser proporcionada cuantitativamente. Al recaer ésta sobre bienes inmuebles y la imposición a plazo sólo puede serlo por el mismo importe que se pretende garantizar, esto es, por el importe de la deuda susceptible de derivación de responsabilidad a **D. Axy** más el recargo de apremio, para el caso de que la deuda resultante del mismo no sea satisfecha en período voluntario de pago y tenga que procederse a su cobro por vía ejecutiva, en el seno del procedimiento de apremio, por lo que también este requisito se encuentra cumplido. La procedencia de incluir en el alcance de la medida cautelar el recargo de apremio ha sido confirmada por el TEAC, en resolución de 29-05-2014, que en recurso de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación, determina 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 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%.

Este criterio había sido ya manifestado por el TEAC en resolución de 07-07-2012.

En el presente caso el importe a garantizar con la medida cautelar que se propone asciende a 1.416.249,60 euros (1.180.208 euros en concepto de principal y 236.041,60 euros en concepto de recargo de apremio ordinario).

Y no se considera excesivo el presente embargo cautelar de los inmuebles objeto de esta medida cautelar atendiendo a que su valor catastral asciende aproximadamente a 1.055.533,98 euros y a que el saldo pendiente a 31/12/2014 de las cargas hipotecarias inscritas asciende a 419.322,93 euros de principal. Así como tampoco se considera excesivo el embargo cautelar de la imposición a plazo abierta en la entidad ..., cuenta bancaria ..., por cuanto el saldo existente a 31 de diciembre de 2014 ascendía a la cuantía de 250.000 euros.

Finalmente, el tercer requisito exige que en ningún caso se adopten aquellas medidas que puedan producir un perjuicio de imposible o difícil reparación. En el presente caso, los bienes objeto de la presente medida cautelar sólo podrán ser ejecutados, en su caso, una vez sea firme la deuda liquidada, tal como ordena el art. 172.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por lo que se estima que los perjuicios de imposible reparación no han de producirse.

En consecuencia, el alcance total de la presente medida cautelar es de 1.416.249,60 euros (1.180.208 euros correspondiente al alcance de la derivación de responsabilidad y 236.041,60 euros de recargo de apremio ordinario del 20% ya que, de todo lo expuesto anteriormente se desprende que existen indicios que hacen suponer que la deuda pudiera cobrarse elevando a definitiva la medida cautelar adoptada durante el procedimiento administrativo de apremio) sin perjuicio de los intereses y costas que, en su caso, se devengasen en el procedimiento de apremio.

Por todo lo anterior, para asegurar el cobro de 1.416.249,60 euros, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se ACUERDA la adopción de la medida cautelar siguiente:

En primer lugar, ordenar el embargo cautelar y provisional con carácter preventivo de los siguientes bienes inmuebles de los que es titular: (...)

En segundo lugar, ordenar el embargo cautelar y provisional con carácter preventivo de la siguiente cuenta bancaria:

- Cuenta bancaria Sucursal: ... y entidad bancaria Fecha de apertura: .../2013. Imposición a plazo fijo.

Posteriormente, de otro lado, con fecha 17 de mayo de 2016, la propia Delegada Especial de la AEAT en Madrid acuerda la ampliación del plazo de duración de las medidas cautelares antes mencionadas, siendo este Acuerdo notificado en fecha 26 de mayo de dicho año al afectado, **D. Axy** (NIF ...) en los siguientes términos.

Dicha medida cautelar fue practicada por la Dependencia de Recaudación de Madrid mediante la notificación del Acuerdo de Adopción de Medidas Cautelares y sus correspondientes diligencias de embargo cautelar y provisional.

TERCERO.- Teniendo en cuenta que los efectos de las medidas cautelares deben cesar en el plazo de seis meses desde su adopción, que dicho plazo se cumple en fecha 18 de mayo de 2016 y que en el citado expediente se dan las siguientes circunstancias:

1. En primer lugar, cabe precisar que, a día de hoy, siguen existiendo indicios racionales de que el cobro de la deuda a **Axy** pueda verse frustrado o gravemente dificultado. A continuación se detallan tales circunstancias, que ya se pusieron de manifiesto en el curso del procedimiento de derivación de responsabilidad iniciado a **Axy**, y que fueron determinantes para la adopción de la medida cautelar:

a) La existencia de un **RIESTO OBJETIVO**, es decir, la existencia de determinados datos que ponen de manifiesto la falta de capacidad patrimonial y/o liquidez del responsable:

- El elevado importe de las deudas que son objeto de derivación de responsabilidad en relación con los datos referidos al ejercicio 2015 de rendimientos del trabajo personal (que ascienden a 20.239,10 euros) y rendimientos procedentes de arrendamientos (por cuantía de 21.127,08 euros) pone de manifiesto que la persona física no se encuentra en disposición de generar los ingresos necesarios para afrontar la deuda tributaria objeto de la presente medida cautelar.

- El elevado grado de endeudamiento del presunto responsable (según la base de datos de la AEAT, a 31 de diciembre de 2014 tiene un saldo pendiente de préstamo hipotecario de 419.322,93 euros; mientras que a 31/12/2015 el saldo pendiente asciende a la cuantía de 356.123,07 euros) se verá agravado con la deuda que le resulte exigible del procedimiento de derivación.

- Escasa liquidez en relación con el importe de la deuda que se le exigiría como responsable solidario.

b) La existencia de un **RIESGO SUBJETIVO**, es decir, la existencia de una serie de hechos que permiten establecer indicios racionales de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o dificultado, que viene determinado por: (...).

Aquí se menciona el mismo contenido que en el Acuerdo de adopción de las medidas cautelares. Continúa estableciendo el Acuerdo de prórroga:

2. En segundo lugar, a la fecha en que se acuerda la presente ampliación de la medida cautelar las deudas en el responsable solidario se encuentran en período voluntario de pago, sin que se tenga conocimiento del pago o solicitud de fraccionamiento de la mismas, lo que impide que en el plazo de seis meses se puedan convertir en definitivos los embargos cautelares.

Teniendo en cuenta los hechos anteriores, se prevé que las actuaciones se alarguen en el tiempo, resultando insuficiente el plazo de seis meses para convertir las medidas cautelares provisionales en definitivas, dentro del procedimiento de apremio como establece el art. 81.6 a) LGT.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

SEGUNDO.- Considerando que en el presente expediente se dan las siguientes circunstancias recogidas en el capítulo de los HECHOS:

- Que se mantienen las circunstancias de riesgo que determinaron la adopción de la medida cautelar mediante acuerdo de fecha 18 de noviembre de 2015, anteriormente señaladas.

- Que se han puesto de manifiesto circunstancias, anteriormente mencionadas, que han retrasado el procedimiento de derivación de responsabilidad, de modo que la conversión de los embargos cautelares en definitivos dentro del procedimiento de apremio no pueda efectuarse en el plazo de seis meses inicialmente previsto para las medidas cautelares.

Es por lo que, teniendo en cuenta los hechos anteriormente expuestos, y estando próximo el vencimiento del plazo de seis meses de su validez, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81.6 en su apartado d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

ACUERDO AMPLIAR la referida medida cautelar adoptada hasta un plazo de 12 meses desde la fecha del acuerdo inicial, a fin de posibilitar la conversión de las medidas cautelares provisionales en definitivas, salvo que proceda su levantamiento de oficio si desapareciesen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

SEGUNDO.- Contra el citado Acuerdo de Ampliación de plazo de Medidas Cautelares se interpuso por el afectado reclamación económico-administrativa en primera instancia ante el Tribunal económico-administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR) el día 27 de enero de 2017. Tras la correspondiente puesta de manifiesto, el TEAR de Madrid en Sala de 31 de octubre de 2019 dicta Resolución estimatoria, basándose en lo siguiente:

Siendo el objeto de la presente reclamación el acuerdo de ampliación de plazo de medidas cautelares, se examinan los requisitos para proceder a la ampliación de dichas medidas cautelares.

La motivación del acuerdo de ampliación de plazo de medidas cautelares constituye un elemento esencial para su validez, debiéndose, a estos efectos, acreditar el mantenimiento de las circunstancias que motivaron su adopción. En esta línea se pronuncia el TEAC en su resolución 3414/2008, del 24/02/2009:

"Se confirma el acuerdo de prórroga de medidas cautelares (que fueron decretadas en el procedimiento de una derivación de responsabilidad solidaria por incumplimiento de embargo), dictado al objeto de asegurar el cobro de la correspondiente deuda tributaria, al tratarse de un acuerdo motivado por constar en él que las circunstancias que aconsejaron dictar dichas medidas se mantenían en el momento de adopción del acuerdo de prórroga, circunstancias con las que el cobro de la deuda se vería gravemente dificultado."

TERCERO.- **En el presente caso, se observa que el acuerdo de adopción de medidas cautelares fue notificado al interesado el 24/11/2015, mientras que el acuerdo de ampliación de plazo fue notificado el 26/05/2016. El artículo 81.6 de la LGT dispone el cese de los efectos de las medidas cautelares una vez transcurridos 6 meses, salvo que "se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses."**

En el presente caso, cuando se notifica la ampliación del acuerdo de adopción de medidas cautelares ya se había producido la caducidad de la medida cautelar al superarse el plazo de 6 meses, y por tanto debe anularse el acuerdo de ampliación de plazo de las mismas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

TERCERO.- En fecha 20/11/2019 se notifica al Departamento de Recaudación de la AEAT esta Resolución del TEAR actuante. En disconformidad con dicha resolución, se interpone por parte del Sr. Director del Departamento de Recaudación, dentro del plazo legal de un mes, el correspondiente recurso de alzada ordinario ante el presente TEAC en fecha 20 de diciembre inmediato siguiente, con entrada en éste el día 6 de octubre de 2020, alegando:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- De acuerdo con la resolución del TEAR, el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 81.6 de la LGT, referido al tiempo máximo de una medida cautelar, salvo los supuestos que en el propio artículo se relacionan, debe contarse desde la fecha de notificación del acuerdo primero de adopción de medidas cautelares y hasta la fecha de notificación del propio acuerdo de ampliación de esas medidas, de manera que teniendo en cuenta ambas fechas de notificación y si entre ellas hay más de seis meses, el acuerdo de ampliación de las medidas cautelares es nulo, por haberse adoptado cuando los efectos de las mismas habían ya cesado.

SEGUNDO.- Entiende este Departamento de Recaudación que el criterio utilizado por el TEAR para el cómputo del plazo de las medidas cautelares no es correcto. (...)

Por lo tanto, no hay ninguna duda de que el término inicial del plazo de seis meses de duración de una medida cautelar es la fecha de su adopción, no la fecha de notificación de su adopción.

TERCERO.- En cuanto al plazo final o dies a quem, y dado que la LGT no hace ninguna precisión, ha de acudir a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, de aplicación al caso a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 2, de la Ley citada y en el 7.2 de la LGT.

El artículo 30.4 de la Ley 39/2015 establece lo siguiente:

4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

En este sentido, en el cómputo de plazos mensuales y anuales se mantiene, en coherencia con la práctica procedimental administrativa, el régimen hasta ahora vigente resumido en la expresiva regla de fecha a fecha, pero la Ley 39/2015 introduce una serie de mejoras en la redacción de la determinación del dies ad quem, con el fin de resolver la problemática generada en torno a este asunto y que ha trascendido hasta las esferas jurisdiccionales. Se dispone al respecto que, si el plazo se fija en meses o años, estos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. En estos términos queda ahora redactada la regla del cómputo, añadiendo un nuevo párrafo aclaratorio que confirma que la fecha de vencimiento del plazo coincide con la fecha equivalente a la de notificación del acto de que se trate. En el caso planteado, el inicio del cómputo no es el siguiente a la notificación, sino que tiene un plazo específico que es el del día del acuerdo de adopción de la medida cautelar, es decir el día 18 de noviembre de 2015, pero el día final del cómputo del plazo se registró por lo dispuesto en la Ley 39/2015, es decir, el día 17 de mayo de 2016.

Puesto que el acuerdo de ampliación de las medidas cautelares fue adoptado el mismo día 17 de mayo de 2016, no habían todavía finalizado los efectos del acuerdo inicial.

Debe resaltarse que los apartados 4 y 5 del art. 30 de la Ley 39/2015 acaban finalmente por recoger la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo resumida en la sentencia de 8 de marzo de 2006, recurso 6767/2003, que aclara que la regla de fecha a fecha subsiste como principio general del cómputo de los plazos que se cuentan por meses, a los efectos de determinar cuál sea el último día de dichos plazos, señalando que: "Cuando se trata de plazos de meses (o años) el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del C.C, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes (o año) de que se trate."

El sistema unificado y general de cómputos así establecido resulta el más apropiado para garantizar el principio de seguridad jurídica.

POR TODO LO ANTERIOR

Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico- Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada en los términos expuestos en los fundamentos de derecho anteriores, anulando la resolución dictada por el TEAR de Madrid de fecha 31 de octubre de 2019, relativa a la reclamación 28-25082-17 y declarando conforme a derecho el acuerdo de ampliación del plazo de medidas cautelares.

De la interposición de este Recurso de Alzada se puso en conocimiento del interesado o afectado en el procedimiento administrativo, **D. Axy**, quien, en escrito presentado el día 13 de agosto de 2020, se ratifica en las conclusiones emitidas por el Tribunal Regional 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:

La conformidad a Derecho del Acuerdo de prórroga de medidas cautelares arriba referido.

Tercero.

El artículo 41.5 de la LGT, establece que:

"[...] Con anterioridad a la declaración de responsabilidad, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley. [...]."

Por su parte el artículo 81 de dicha LGT, referido a *Medidas cautelares*, en su redacción vigente en la fecha de adopción de las medidas cautelares en el presente caso, establecía lo siguiente:

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.

Cuarto.

De conformidad con lo señalado por el presente TEAC, en su Resolución de 28 de noviembre de 2011, R.G. 00/01889/2011:

En el caso de acuerdo de ampliación del plazo de una medida cautelar, para determinar si la ampliación se ha realizado en plazo, debe estarse a la fecha de la adopción del acuerdo de medidas cautelares como fecha inicial, para el cómputo del plazo de los seis meses, hasta la fecha del acuerdo de ampliación, como fecha de cómputo final.

De conformidad con lo anterior, aplicado a este caso concreto, la fecha de adopción de las medidas cautelares es de 18 de noviembre de 2015, mientras que la fecha del acuerdo de ampliación de plazo relativa a las mismas es de 17 de mayo de 2016, por lo que no ha transcurrido el plazo de 6 meses establecido en el

artículo 81 LGT, de forma que no han caducado los posibles efectos de la adopción de las medidas cautelares en el momento de la prórroga.

Quinto.

Por otro lado el acuerdo de ampliación de la medida, está debidamente motivado, máxime si tenemos en cuenta, la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de octubre de 2009, R.G. 396-09, según la cual:

"El acuerdo de ampliación de medidas cautelares adoptado al amparo del párrafo d) del citado artículo 81.5 ha de estar motivado. Se entiende motivado cuando la medida cautelar inicialmente adoptada consistente en el embargo preventivo de inmuebles no se ha podido llevar a efecto, por cuanto que el interesado no ha pagado las liquidaciones que se le exigían en un acuerdo de derivación de responsabilidad que ha devenido firme y a la fecha de la ampliación de la medida no se le han podido notificar los apremios".

Todo lo anterior se entiende a efectos de declarar la procedencia o improcedencia de la prórroga de los efectos de las medidas cautelares, sin perjuicio de que, como señala el afectado, se haya solicitado la sustitución de las medidas cautelares adoptadas por aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Es por ello, que este TEAC procede a dictar resolución estimatoria del presente recurso de alzada en los términos anteriores, anulando la resolución dictada por el TEAR de Madrid de fecha 31 de octubre de 2019, relativa a la reclamación 28-25082-17 y declarando conforme a derecho el acuerdo de ampliación del plazo de medidas cautelares.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas