

AMABLE CORCUERA TORRES

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Burgos*

2.º Premio Estudios Financieros 1997.

Modalidad: *Tributación.*

Extracto:

LA Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, introduce en su artículo 128, como una de sus novedades más significativas, la regulación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria. Dentro del régimen jurídico de estas medidas cautelares el aspecto fundamental y más relevante es el que se refiere a su adopción. De él se ocupa el artículo 128 en sus números 1, 2 y el primer párrafo del 3, a lo largo de los cuales la ley se refiere a los distintos elementos integrantes del presupuesto de hecho de la norma, que cuando acontezcan, provocarán la consecuencia jurídica o el mandato previsto en la misma, esto es, el nacimiento de una medida cautelar, que se concretará en alguna de las modalidades que se incluyen en el citado artículo (retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, embargo preventivo y cualquier otra prevista en una ley).

El trabajo premiado se ocupa precisamente del estudio de estos aspectos, de manera que, por un lado, se analizan las circunstancias necesarias para acordar medidas cautelares, y por otro, los condicionantes que la ley impone al encargado de adoptar las medidas.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Requisitos subjetivos de las medidas cautelares tributarias.
 1. El sujeto activo.
 - 1.1. El órgano competente.
 - 1.2. Los indicios racionales del cobro frustrado o gravemente dificultado.
 - 1.3. Las facultades de comprobación, investigación y obtención de información para adoptar medidas cautelares.
 2. Los sujetos afectados por las medidas.
- III. Requisitos objetivos de las medidas cautelares tributarias.
 1. Requisitos materiales: los presupuestos necesarios para adoptar la medida cautelar.
 - 1.1. La realización de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.
 - 1.1.1. Los actos tendentes a ocultar, gravar o disponer de los bienes.
 - 1.1.2. La ocultación, gravamen o disposición de los bienes del deudor.
 - 1.1.3. El perjuicio a la Hacienda Pública.
 - 1.2. La existencia de una deuda tributaria liquidada.
 - 1.2.1. La deuda tributaria.
 - 1.2.2. La liquidación de la deuda.

2. Requisito formal: el acto administrativo por el que se adoptan las medidas cautelares.

2.1. La audiencia al interesado.

2.2. La motivación del acto.

2.3. La impugnación y la suspensión del acto administrativo.

IV. Límites para acordar medidas cautelares.

1. El principio de proporcionalidad.

2. La producción de un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. La violación de derechos amparados por las leyes.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (1) (en adelante L.G.T.), introduce en su artículo 128, como una de sus novedades más significativas, la regulación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Dentro del régimen jurídico de estas medidas cautelares el aspecto fundamental y más relevante es el que se refiere a su adopción. De él se ocupa el artículo 128 de la L.G.T. en sus números 1, 2 y el primer párrafo del 3 (2), a lo largo de los cuales la ley se refiere a los distintos elementos integrantes del presupuesto de hecho de la norma, que cuando acontezcan, provocarán la consecuencia jurídica o el mandato previsto en la misma, esto es, el nacimiento de una medida cautelar, que se concretará en alguna de las modalidades que se incluyen en el citado artículo de la L.G.T. (retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, embargo preventivo y cualquier otra prevista en una ley).

La lectura del artículo 128 de la L.G.T. desde el punto de vista de la adopción de las medidas cautelares sugiere la idea de que dentro de los elementos que integran este aspecto del régimen jurídico de las cautelas existen unos de carácter positivo, que se configuran como los requisitos ineludibles para acordar las medidas, y otros de carácter negativo, que suponen una serie de límites que constriñen las posibilidades de actuación en esta materia. Precisamente esta idea es la que ha servido para estructurar este trabajo, pues por un lado se analizarán las circunstancias necesarias para acordar medidas cautelares, y por otro los condicionantes que la ley impone al encargado de adoptar las medidas.

(1) Publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 22.

(2) Estos apartados del artículo 128 dicen lo 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. 3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación...».

A su vez, dentro de los requisitos positivos para acordar medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria es necesario distinguir, en función de su distinta naturaleza, entre subjetivos y objetivos, utilizándose esta doble dimensión como criterio para sistematizar todas las condiciones precisas a la hora de adoptar medidas cautelares, tal y como se va desarrollar a continuación.

II. REQUISITOS SUBJETIVOS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIAS

Los requisitos subjetivos que se van a estudiar en este apartado ponen de manifiesto los aspectos que con este carácter deben darse necesariamente cuando se pretende adoptar una medida cautelar, configurándose además como elementos de su régimen jurídico. Dentro de estos requisitos subjetivos destacan, a partir de lo que establece el artículo 128 de la L.G.T., los que se refieren al sujeto activo, que responde a la cuestión de quién y bajo qué condiciones puede adoptar las medidas cautelares, y a los sujetos afectados, en el que se determinará a quién van dirigidas las medidas cautelares tributarias, en definitiva, sobre cuáles de los variados obligados tributarios pueden recaer las garantías del reseñado artículo 128.

1. El sujeto activo.

El análisis del sujeto activo de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria incluye, por un lado, la determinación del órgano competente para acordarlas; por otro lado, la presencia de una circunstancia que debe darse en el proceso de formación de la voluntad del citado órgano, como es, el que exista un indicio racional del cobro frustrado o gravemente dificultado; y por último, el análisis de la facultades de comprobación, investigación y obtención de información para adoptar medidas cautelares. La problemática que se deriva del estudio de la regulación legal de estos tres elementos va a constituir el eje central de los tres puntos que van a ser abordados seguidamente.

1.1. El órgano competente.

La determinación del órgano competente para adoptar las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria es el primero de los aspectos que debe conocerse al examinar el sujeto activo de las mismas, pues no en vano el criterio de la competencia supone la medida de la capacidad de un ente u órgano público, así como el conjunto de funciones y potestades que el ordenamiento jurídico le atribuye. A este respecto, el artículo 128.1 de la L.G.T., más que solucionar la cuestión, es un precepto que contribuye a aumentar los problemas, porque lo único que hace es atribuir de

forma genérica a la Administración tributaria (3) la posibilidad de adoptar medidas cautelares, aunque este modo de actuar tampoco es aislado en el ámbito de la reforma de 1995, ya que en otros supuestos regulados se utiliza la misma técnica (4).

Parece evidente que con esta atribución competencial, que puede calificarse de «colectiva», el Legislador pretende no encorsetar la potestad destinada a acordar medidas cautelares, abriendo el campo de los órganos facultados para adoptar este tipo de garantías, aunque con ello, sin embargo, se crea una cierta inseguridad jurídica, al resultar confusa la identificación del sujeto encargado de autorizarlas. En este punto, lo más correcto hubiera sido que la determinación del órgano competente se plasmara en la propia L.G.T, para de esta forma respetar íntegramente el principio de legalidad, pues tal y como indica R. FALCÓN Y TELLA «no parece que en este ámbito sea admisible la atribución de facultades inconcretas e indeterminadas ni la precisión del órgano competente a través de resoluciones de la Agencia» (5). Cabe recordar además que en esta materia de la reserva de ley el Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia 99/1987, de 11 de junio, ha manifestado que no le es posible al legislador «disponer de la reserva misma a través de remisiones incondicionadas o carentes de límites ciertos y estrictos, pues ello entrañaría un desapoderamiento del Parlamento en favor de la potestad reglamentaria que sería contrario a la norma constitucional creadora de la reserva» (6), resultado que se produce en el artículo 128 de la L.G.T. al atribuir la competencia genéricamente a la Administración tributaria.

-
- (3) Debe recordarse que el artículo 128.1 comienza diciendo que «para asegurar el cobro de la deuda tributaria la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares...». Por otra parte, tampoco la propia L.G.T. establece que este asunto se resuelva por vía reglamentaria, pues no prevé remisión alguna al desarrollo gubernamental de la ley, con lo cual parece que se deberá estar a la espera de la irremediable resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que aclare la cuestión.
- (4) Así, a título meramente ejemplificativo pueden verse los artículos 107, 111, 121, 123, 129 ó 132, en los que se atribuyen diferentes potestades a la «Administración tributaria» en general.
- (5) En *Editorial. Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, en «Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal», febrero, 1995, n.º 3, página 7. En la misma dirección, F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYLO AVILÉS: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, página 516, afirman acertadamente que «hubiera sido deseable que la ley especificara la competencia en una materia de tanta trascendencia por su incidencia en las garantías de los ciudadanos; sobre todo teniendo en cuenta que han sido muchas las voces cualificadas que han requerido que las medidas sean adoptadas exclusivamente por el Juez».
- (6) En el mismo sentido, el Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia 83/1984, de 24 de julio, del Tribunal Constitucional, expresa que con relación a los ámbitos reservados por la Constitución a la regulación por ley no es imposible una intervención auxiliar del reglamento, pero siempre que estas remisiones «sean tales que restrinjan, efectivamente, el ejercicio de esa potestad (reglamentaria) a un complemento de la regulación legal, que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley», de tal modo que no se llegue a «una total abdicación por parte del Legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esa facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir».

La ausencia de concreción a que se acaba de aludir hace que sea necesario clarificar de forma conveniente el problema interpretativo que se plantea. En esta labor dos son fundamentalmente las soluciones que deben ofrecerse: en primer lugar, hay que descifrar a quién se está refiriendo la L.G.T. al hablar de Administración tributaria, pues ésta se integra por varias ramas con funciones distintas en el ámbito de la aplicación de los tributos, como son los órganos de gestión (7), inspección o recaudación; y en segundo lugar, una vez aclarado lo anterior, habrá que conocer qué órgano u órganos concretos son los designados para acordar las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Comenzando por la primera de las cuestiones planteadas hay que decir que de una primera aproximación, en la que se va a tomar como base el criterio sistemático de interpretación, parece que los únicos órganos competentes para adoptar medidas cautelares serían los que tienen por objeto la recaudación de los tributos. Ello es así debido a tres motivos: por un lado, el artículo 128 de la L.G.T. se encuentra incluido dentro de su Título III, en el Capítulo V, dedicado precisamente a «La recaudación», lo cual restringiría la competencia para acordar medidas cautelares a la rama de la administración de los tributos encargada de la actividad recaudadora; por otro lado, también contribuiría a esta interpretación el hecho de que en la Memoria del Proyecto de Ley enviado a las Cortes (8), que expresa en cierto modo la voluntad del proponente, y que no consta que luego fuera modificada en el Parlamento, se afirma que el artículo 128 está destinado a la regulación de las medidas cautelares dirigidas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, **que se pueden adoptar en el curso del procedimiento de recaudación**; y por último, también puede mencionarse el artículo 133.1 de la L.G.T. (9) que regula de forma expresa y exclusiva las facultades de los **órganos de recaudación** para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, lo cual también inclinaría a considerar a este tipo de órganos como los únicos competentes para adoptar medidas cautelares.

(7) Se utiliza aquí el término «gestión» en un sentido restringido, refiriéndose a aquellos órganos que tienen encomendadas funciones de comprobación y liquidación distintas de las de la Inspección de los tributos, en el sentido de los artículos 121.2 y 123 de la L.G.T. Sobre el tema pueden verse el trabajo de F.J. MAGRANER MORENO: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi Editorial, Madrid, 1995, páginas 61 a 104; y después de la reforma de 1995, los de T. GARCÍA LUIS, en la obra colectiva *La Reforma de la Ley General Tributaria*, junto a C. CHECA GONZÁLEZ, I. MERINO JARA y J.I. MORENO FERNÁNDEZ, Lex Nova, Valladolid, 1996, páginas 398 a 400 y 419; y el de J.L. PEÑA ALONSO y A. CORCUERA TORRES: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, páginas 117 a 119, 145 a 148 y 150.

(8) Incluida en la documentación preparada para la tramitación del proyecto de ley (Boletín Oficial de las Cortes Generales Congreso, Serie A. Proyectos de Ley, n.º 92-1, de 5 de diciembre de 1994), página 466.

(9) Este precepto establece que «los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para **asegurar** o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración tributaria los artículos 110 a 112 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos. Asimismo, y a tales efectos, el Director del Departamento de Recaudación o, en su caso, el Delegado competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán autorizar que las investigaciones realizadas afecten al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos, no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino» (la negrita no aparece en el original).

Desde el punto de vista doctrinal la opción expuesta es la adoptada por J. SOPENA GIL y F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, quienes circunscriben la adopción de las medidas al procedimiento de apremio (10), e incluso llegan a proponer al Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como órgano competente (11) o al Jefe de la Dependencia de Recaudación (12). También puede traerse a colación al respecto la opinión de T. GARCÍA LUIS, que si bien al referirse al órgano competente habla tanto de los órganos de recaudación, como de los de inspección (13), en otros momentos circunscribe la adopción de las medidas al procedimiento ejecutivo (14), lo cual evidentemente, haría que la determinación del órgano encargado de autorizarlas se limitara a los de recaudación. Esta primera interpretación, que aboga por atribuir a los órganos de recaudación la competencia exclusiva para adoptar las medidas cautelares, si bien tiene aspectos positivos, pues al permitir que las garantías se adopten por los órganos que normalmente se encargan del cobro de las deudas en vía ejecutiva (15) refuerza la consecución del tan buscado y pocas veces alcanzado principio de eficacia (16) en la actuación de las Administraciones Públicas, sin embargo debe ser matizada, pues de lo contrario se estaría actuando en contra del propio espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 128 de la L.G.T., tal y como se va a demostrar a continuación.

En efecto, acudiendo ahora al criterio de interpretación teleológico, se puede mantener una segunda opción a la hora de designar los órganos competentes para adoptar medidas cautelares tributarias, opción que se va a vincular además al momento en que éstas pueden acordarse, pues va a ser un factor condicionante de la elección que se lleve a cabo. En este sentido, sin perjuicio de que la cuestión relativa al momento de la adopción de las cautelas se estudie de forma concreta en el

-
- (10) El primero de los autores citados no lo manifiesta expresamente, aunque se deduce del comentario del artículo 128 de la L.G.T en su trabajo coeditado junto a L.M. ALONSO GONZÁLEZ; E. ARAGONÉS BELTRÁN; M.D. ARIAS ABELLÁN; E. ESEVERRI MARTÍNEZ y J.A. SÁNCHEZ GALIANA: *La Reforma de la Ley General Tributaria: Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs Derecho Tributario, Barcelona, 1995, páginas 326 a 328; mientras que los segundos lo afirman sin ambages en su obra citada *Comentarios a la Reforma...*, página 516.
- (11) Afirma J. SOPENA GIL, *Ob. cit.*, página 329, que «una cuestión importante es determinar la autoridad u organismo que debe tomar la decisión sobre estas medidas. No creemos que pueda ser el Jefe de la Dependencia de Recaudación sino que debe ser el Delegado de la AEAT».
- (12) F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 516.
- (13) En *La Reforma de la Ley General Tributaria*, citada, página 509.
- (14) Así, por una parte, T. GARCÍA LUIS estudia las medidas cautelares dentro del tema dedicado al procedimiento de apremio, y por otra parte expone que aunque podría admitirse que se acordaran en el período voluntario de pago, lo normal será que «se adopten una vez iniciado el período ejecutivo...», *Ob. cit.* páginas 508 y 509.
- (15) No debe olvidarse que una de las características de las medidas cautelares es que suponen una anticipación en la ejecución, de manera que desde una perspectiva funcional, los órganos más capacitados para acordarlas y llevarlas a cabo serán los que tengan atribuida la competencia principal de ejecución de las deudas. Por ejemplo, a la hora de embargar preventivamente un bien, el órgano más idóneo para hacerlo será el que lo haga normalmente en la vía de apremio.
- (16) Recuérdese que el artículo 103.1 de la Constitución Española de 1978 propugna que «la Administración Pública... actúa de acuerdo con los principios de eficacia...».

apartado dedicado a los requisitos objetivos de las cautelas, hay que decir que el artículo 128 ofrece la posibilidad de imponer una garantía cautelar a partir de que la deuda se encuentre liquidada, siempre que existan indicios racionales de que el cobro de la deuda se va a ver frustrado o gravemente dificultado y que el deudor realice actos en perjuicio de la Hacienda Pública. Desde este punto de vista, el fin que persigue el precepto citado -asegurar el cobro de la deuda tributaria- puede no conseguirse en algunos casos si la medida no se toma a tiempo, circunstancia que puede producirse si una vez liquidada la deuda, hay que esperar a que se entre en período voluntario o ejecutivo (17) para que los órganos de recaudación comprueben la concurrencia de todos los requisitos que establece la ley, y que por el contrario pueden ser advertidos por los órganos de gestión o de inspección.

Por esta razón, parece más conveniente, tal y como se ha mantenido en otro lugar (18), que la adopción de las medidas cautelares pueda corresponder a una pluralidad de órganos de la Administración tributaria, pues tanto la finalidad genérica de las mismas, como sus características de temporalidad e instrumentalidad, configuran una técnica a utilizar por aquellos órganos que tengan constancia del *periculum in mora*, que podrán ser los de gestión o inspección en el desarrollo de la actividad normal de liquidación de los tributos, pero sobre todo en las actuaciones de comprobación e investigación, y también los órganos de recaudación (19), en período voluntario o en la vía de apremio (20), siempre que la deuda se encuentre liquidada. Es por ello que este artículo 128, desde el punto de vista sistemático, debería encontrarse antes de los preceptos que regulan el período ejecutivo, pues no sólo en este momento tendrán operatividad este tipo de medidas, sino también antes.

Esta interpretación, además de por la propia finalidad del artículo 128 de la L.G.T., se encuentra apoyada por otros aspectos del régimen jurídico de las medidas cautelares que contempla el precepto citado. Concretamente, en el último párrafo del apartado 4 del artículo 128 se prevé la posibilidad de que las medidas cautelares puedan prorrogarse o convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio, con lo cual *a sensu contrario* se está reconociendo que las garantías debe-

(17) Ha de tenerse en cuenta que hay supuestos en los que la liquidación de la deuda y la entrada en fase de recaudación no es simultánea, como es el caso de las actas de inspección firmadas en conformidad, en los que en la práctica se conoce la cuantía de la deuda aunque la liquidación se produzca jurídicamente más tarde, y que pueden ser aprovechados por el deudor para alcanzar la situación de insolvencia. El transcurso de este lapso de tiempo, en el que todavía no es posible adoptar cautelas al no haber deuda liquidada, unido el necesario para que los órganos de recaudación comprueben la situación fraudulenta del deudor puede provocar que cuando la medida se quiera autorizar ya no haya bienes con los que garantizar el cobro de la deuda.

(18) Véase J.L. PEÑAALONSO y A. CORCUERA TORRES: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Ob. cit., página 181.

(19) En similar dirección se expresa M. LAMELA FERNÁNDEZ: *Aproximación a la reforma de la Ley General Tributaria*, en «Crónica Tributaria», 1995, n.º 75, página 40, cuando refiriéndose al artículo 128 dice que «el precepto no concreta el órgano que podrá adoptar las medidas que establece..., pero parece que habrá que estar al carácter incidental de las medidas con relación al procedimiento principal, evidentemente de liquidación, del que son accesorias».

(20) El mismo parecer se desprende del trabajo de T. GARCÍA LUIS, al indicar que en esta materia cabe la intervención de los órganos de gestión (de recaudación ejecutiva) o de inspección, cuando el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación revele la necesidad (no conveniencia) de recurrir a las medidas cautelares; ver *La Reforma de la Ley General Tributaria*, citada, página 509. Igualmente, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, Ob. cit., página 515, al tratar de la fase del procedimiento de gestión en que pueden ser adoptadas las medidas, reconocen que caben «en cualquier momento o fase del procedimiento».

rán estar adoptadas antes de que se inicie el período ejecutivo, para que puedan ser objeto de prórroga o convertirse en definitivas, lo cual implica que cabe la intervención de otros órganos que no sean los estrictamente recaudatorios.

La opción que se acaba de proponer, que se considera más ajustada que la anterior a la finalidad y al conjunto del régimen jurídico de las medidas cautelares, sin embargo puede plantear algunos problemas de aplicación práctica, derivados fundamentalmente del otorgamiento de nuevas facultades a órganos, como son los de gestión e inspección, que tradicionalmente no han llevado a cabo, lo cual puede provocar algunas disfunciones. En este punto, no es exagerado pensar que un órgano destinado a comprobar, investigar o regularizar la situación tributaria de los obligados, a la hora de realizar actividades inhabituales, como por ejemplo proceder al embargo preventivo de bienes, encuentre dificultades, que pueden acarrear un perjuicio para el interés público protegido.

Para solucionar esta problemática va a resultar necesario el que exista, o bien una especialización dentro de los órganos de gestión e inspección, o bien una coordinación de funciones entre éstos y los de recaudación, para que en última instancia, para aquellos casos en que sea necesario, la medida pueda ser adoptada por unos y ejecutada por los otros, conjugándose de esta manera todos los factores que convergen en la adopción de las medidas cautelares, a los que se ha hecho referencia al tratar de los aspectos negativos de la anterior interpretación, según la cual sólo los órganos de recaudación ostentarían la competencia para autorizar medidas cautelares.

Una vez que se ha determinado qué ramas del organigrama de la Administración tributaria tienen atribuida la competencia para adoptar medidas cautelares, para concluir con este tema hay que proceder a especificar cuál es el órgano concreto que, dentro de cada una de ellas, debe acordar la garantía. En este punto, a la espera de que el desarrollo reglamentario de la ley de reforma de la L.G.T. se pronuncie expresamente, se va a realizar una propuesta teniendo en cuenta dos circunstancias: la primera se refiere al hecho de que, como se verá al analizar el requisito formal de las medidas, es necesario que éstas se acuerden en virtud de acto administrativo, que tendrá que ser tramitado e instruido por el órgano actuante en cada caso, y resuelto (21), dado el carácter incidental del mismo, por otro distinto, que aprecie la existencia de los requisitos del artículo 128 de la L.G.T.; y la segunda, es que se va a respetar la distribución competencial vigente en cada uno de los órdenes facultados para decidir acerca de las cautelas, esto es, los órganos de gestión (22), inspección (23) y recaudación (24).

(21) Siguiéndose así el esquema típico fijado por los artículos 68 a 89 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

(22) Véase el punto Primero de la Orden de 11 de julio de 1997 por la que se reorganizan los Servicios Centrales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Boletín Oficial del Estado del 12), en relación con los artículos 7, 8, 34 a 36 y 56 de la Orden de 12 de agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración territorial de la Hacienda Pública (Boletín Oficial del Estado del 29).

(23) Puede consultarse la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (Boletín Oficial del Estado del 30), debidamente actualizada por la de 16 de febrero de 1996 (Boletín Oficial del Estado del 20).

(24) Puede verse la Resolución de 26 de abril de 1995, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los órganos de recaudación y les son atribuidas competencias (Boletín Oficial del Estado del 28).

Con base en lo anterior, corresponderá a los Jefes de Gestión, Inspectores-Jefes y Jefes de las Dependencias de Recaudación, en el ámbito de sus respectivas competencias funcionales y territoriales (25), dictar los actos administrativos por los que se adopten las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria liquidada, cuando en el ejercicio de las funciones que estén encomendadas a los órganos que dirigen, se aprecien indicios racionales de que la satisfacción del crédito tributario se va a ver frustrada o gravemente dificultada, porque el deudor realice actos en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública.

1.2. Los indicios racionales del cobro frustrado o gravemente dificultado.

El segundo de los requisitos subjetivos que debe concurrir en el sujeto encargado de la adopción de las medidas cautelares destinadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria es, a tenor del artículo 128.1, *in fine*, de la L.G.T., el relativo a la existencia de indicios racionales de que, en caso de no acordar la garantía, la exacción del tributo se va a ver frustrada o gravemente dificultada.

La existencia de indicios racionales de que el cobro se va a ver frustrado o debidamente dificultado se configura como uno de los dos aspectos que comprenden el denominado *periculum in mora*, elemento esencial que debe darse necesariamente a la hora de adoptar cualquier medida cautelar. En efecto, a partir de la regulación contenida en el artículo 128 de la L.G.T., para que se pueda acordar válidamente una medida cautelar tiene que producirse una situación de peligro para la satisfacción del crédito tributario, la cual se ha de concretar, a su vez, en dos circunstancias: la primera, de índole subjetiva, es la creencia por parte del órgano competente de que el cobro se va a ver imposibilitado, y que corresponde al ámbito de la formación de su voluntad administrativa; y la segunda, de naturaleza objetiva (26), que debe acompañar a la anterior, consiste en que el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.

En este sentido, puede afirmarse siguiendo a J.M. SANTAMARÍA ADEMA (27), que las medidas cautelares tienen una causa genérica o mediata (que se ha denominado aquí subjetiva), la existencia de indicios racionales de que el cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, y una causa específica o inmediata (calificada como objetiva), la realización por el deudor de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. A lo largo de este subapartado se estudiará el requisito subjetivo, cuya interpretación y funcionalidad en el ámbito tributario determinará uno de los elementos básicos del régimen jurídico de las medidas cautelares.

(25) Que aparecen en las Órdenes Ministeriales y Resoluciones que se acaban de citar.

(26) Desde esta perspectiva, C. ARANGÜENA FANEGO: *Teoría general de las medidas cautelares reales en el proceso penal español*, Jose María Bosch editor, Barcelona, 1991, página 54, hace referencia a que en la determinación del *periculum* en el orden procesal civil, se plantea el problema de si éste ha de ser apreciado por el Juez en base a hechos o circunstancias objetivas, o bien si basta con el simple juicio subjetivo del órgano jurisdiccional, llegando a la conclusión de que es necesario que el Juez haga una valoración en cada caso de los hechos objetivos alegados, que puedan hacer factible una conducta maliciosa o fraudulenta del deudor.

(27) En su trabajo *Consideraciones en torno a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria*, en *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación*, octubre, 1995, n.º 151, página 90.

Antes de entrar a fondo en la explicación del significado de la existencia de indicios racionales del cobro frustrado o gravemente dificultado hay que hacer una breve referencia al origen de esta peculiar redacción, pues va a condicionar el método que posteriormente se va a seguir. Al respecto, por una parte, la locución «indicios racionales», procede (28) del párrafo primero del artículo 384 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (29), de 14 de septiembre de 1882, dedicado al auto de procesamiento, que deberá dictarse desde que resulte algún **indicio racional** de criminalidad (30), como requisito necesario para la apertura del juicio oral; y por otra parte, la consecuencia de que el cobro de la deuda tributaria se vea frustrado o gravemente dificultado se basa en el párrafo 324.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que posibilita el embargo preventivo cuando sea de temer que, en caso contrario, la cobranza se verá frustrada o gravemente dificultada. Este doble origen sirve como criterio guía en la exposición de este aspecto del régimen jurídico de las medidas cautelares, pues en primer lugar, se va a analizar qué debe entenderse por indicio racional en el ámbito tributario, para a continuación completar la interpretación del requisito subjetivo abordando la cuestión de cuándo el cobro de una deuda tributaria puede resultar frustrado o gravemente dificultado.

Para llegar a conocer cuándo se producen indicios racionales va a ser preciso apoyarse en la doctrina y jurisprudencia procesal penal, pues es en este campo donde lógicamente se ha tenido que proceder a la aplicación del concepto jurídico indeterminado que se está examinando. Así, lo primero que debe destacarse es la dificultad de formular un concepto general de indicio racional, puesta de manifiesto por los autores tanto en el ámbito procesal (31), como a la hora de valorar la inclusión de este aspecto en la nueva regulación de la L.G.T. (32). No obstante aquí, con carácter previo al estudio de los elementos que conforman este requisito subjetivo, se va a tener en cuenta el concepto eminentemente descriptivo y relativo al proceso penal que ofrece A. MONTÓN REDONDO, cuando dice que el indicio racional es «un concepto equivalente, según criterio de la Fiscalía del Tribunal Supremo (Memoria de 1899), a "fundada sospecha, producto de un raciocinio lógico, serio y desapasionado", lo que significa, en línea con la más moderna doctrina del Tribunal Constitucional, que el instructor habrá de apoyarse en datos de valor fáctico que "representando más que una posibilidad y menos que una certeza, supongan la probabilidad de la existencia de un delito" (ATC 173/84, y ATC 289/84)» (33).

(28) Puede verse la Memoria adjunta al proyecto de ley, citada, páginas 466 y 467.

(29) En este punto, hay que sumarse a la apreciación de J. SOPENA GIL: *La reforma...*, *Ob. cit.*, página 326, cuando afirma que esta expresión resulta más propia de un proceso penal que de una norma tributaria, manifestando además la conveniencia de que se hubiera utilizado otra terminología más propia del ámbito administrativo en el que, en definitiva se van a desenvolver las medidas cautelares tributarias.

(30) Establece el precepto citado que «desde que resultare del sumario algún indicio racional de criminalidad contra determinada persona, se dictará auto declarándola procesada y mandando que se entiendan con ella las diligencias en la forma y del modo dispuesto en este título y en los demás de esta Ley».

(31) V. GIMENO SENDRA: *Derecho Procesal. Proceso Penal*, coeditado junto a V. MORENO CATENA y V. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, página 501, hablando del indicio racional de criminalidad lo califica de «oscuro concepto».

(32) En este contexto, T. GARCÍA LUIS, *Ob. cit.*, página 510, advierte que tanto la presencia de los indicios racionales de impago futuro, como el límite de la proporcionalidad, pueden producir problemas en la práctica al tratarse de conceptos «de difícil delimitación abstracta». Asimismo, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS: *Comentarios...*, citado, página 511, indican que la formulación legal de este requisito adolece de «grados evidentes de imprecisión... y de discrecionalidad».

(33) En la obra *Derecho Jurisdiccional, III, Proceso Penal*, coeditada junto a J. MONTERO AROCA; M. ORTELLS RAMOS; y J.L. GÓMEZ COLOMER, citada, página 242.

Una vez realizada esta aproximación general al concepto que se está abordando, resulta conveniente, para aclarar su contenido, dejar sentadas las notas que caracterizan la existencia de indicios racionales, pues son las que se van a considerar aplicables al ámbito tributario, con las adaptaciones que sean necesarias. Para ello, como se ha anunciado, se va a utilizar la Jurisprudencia dictada en el ámbito del proceso penal, que es donde más se ha desarrollado este requisito de las medidas cautelares.

En este sentido, a partir de las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1995 (34), 25 de junio de 1990 (35) y 18 de septiembre de 1992 (36), puede destacarse que mediante los indicios se prueban unos hechos de los que, por deducción lógica, aparece acreditada la realidad de los hechos imputados, en cuanto que dados los primeros los segundos pueden darse también por existentes, al estar encadenados ambos de tal forma que unos son la consecuencia racional de los otros, debiendo existir las siguientes condiciones para que los indicios sirvan como base para tomar la decisión que proceda:

- Que los indicios estén debidamente probados, no bastando las meras sospechas.
- Que, por exigencias garantistas impuestas por la doctrina constitucional, no se trate de un indicio único sino plural, para evitar que un solo extremo indiciario determine una resolución que pudiera ser errónea.
- Que el hecho consecuencia aparezca directamente enlazado con el hecho base a través de un raciocinio lógico, según las reglas del criterio humano (art. 1.253 del Código Civil), de forma que quede constancia del camino en virtud del cual se han enlazado, bajo criterios de lógica y racionalidad, los indicios y la conclusión a la que se haya llegado (motivación).

Con base en lo anterior, los indicios racionales que el órgano competente debe observar para adoptar una medida cautelar tributaria se concretan, tal y como relata J. SOPENA GIL, en «una serie de circunstancias ciertas (37) de las que se puede obtener, por inducción lógica, una conclusión sobre el hecho desconocido, cuyo establecimiento se intenta. Son hechos separados entre sí, que convergen hacia un hecho concreto, que el cobro de la deuda tributaria se vea frustrado o gravemente dificultado» (38). En definitiva se tratará del acontecimiento de una serie de hechos, llevados a cabo voluntariamente por parte de los sujetos obligados al pago de los tributos, a partir de los cuales el

(34) *Aranzadi*, 1.429/1995.

(35) *Aranzadi*, 5.665/1990.

(36) *Aranzadi*, 7.177/1992.

(37) Según T. GARCÍA LUIS, *Ob. cit.*, página 508, los indicios racionales no pueden ser subjetivos ni consistir en sospechas infundadas. Igualmente, J.L. PEÑA ALONSO y A. CORCUERA TORRES: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, citada, página 178, afirman que estos indicios deben darse de forma clara y suficiente, no bastando meras valoraciones de la Administración tributaria.

(38) *Ob. cit.*, página 326.

órgano competente (39) tenga la certeza de que se realizan con la finalidad de alcanzar la situación de insolvencia, para burlar de esta manera sus obligaciones con el Fisco, con el menoscabo que ello supone para el crédito tributario.

A este respecto, hay que decir que el convencimiento del órgano que deba observar los indicios es fundamental, pues puede ocurrir que el deudor realice actos que aparentemente busquen burlar a la Administración tributaria, cuando realmente su intención sea la contraria, obtener liquidez para hacer frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (40). Es por ello que este requisito, como afirma T. GARCÍA LUIS «está abocado a ser concretado con el recurso al método analítico por doctrina y jurisprudencia» (41), lo que originará un gran casuismo en la materia, con el detrimento correspondiente del principio constitucional de seguridad jurídica. Posiblemente hubiera sido más aconsejable configurar de una forma totalmente objetiva los requisitos para acordar las medidas, de manera que se pudieran adoptar a partir de que se realizaran actos en perjuicio de la Hacienda Pública, sin que el órgano competente tuviera que apreciar indicios racionales de que el cobro se va a desbaratar, pues en última instancia la finalidad de eludir el pago del tributo se podría haber supuesto ante la realización de los actos en fraude de acreedores.

Para completar el estudio del segundo aspecto del sujeto activo, como requisito necesario para adoptar medidas cautelares, hay que referirse al objeto de los indicios, esto es, resulta obligado determinar en general cuándo se puede producir el cobro frustrado o gravemente dificultado, así como qué debe entenderse por tales situaciones.

Con carácter general, pues lo que ahora se va exponer se concretará al tratar los requisitos objetivos de las medidas cautelares, y en base a los caracteres reseñados de los indicios, la determinación de cuándo el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado debe vincularse a la realización por el deudor de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, al ser precisamente estos actos los que producirán el resultado que trata de impedir la norma contenida en el artículo 128 de la L.G.T. De esta manera, además, como expone J. SOPEÑA GIL, se «da una mayor objetividad ya que existen unas actuaciones que suponemos darán lugar a los indicios señalados antes» (42).

(39) R. FALCÓN Y TELLA: *Editorial. Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, citado, página 8, destaca que «es precisa, pues, la concurrencia efectiva de un riesgo de ocultación de bienes o de pruebas de la suficiente trascendencia para justificar la medida de que se trate, debiendo ponderar adecuadamente el órgano administrativo los intereses en juego».

(40) J. SOPENA GIL, *Ob. cit.*, página 327, advierte de este peligro cuando escribe que «puede pensarse en que las actuaciones del deudor, que pueden dar lugar a indicios racionales de que pretende declararse insolvente, quizás lo único que pretendan es obtener numerario para hacer frente a las deudas tributarias, con lo cual se habría producido lo que el Legislador quiere evitar». En el mismo sentido, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 513.

(41) Citado, página 510.

(42) *Ob. cit.*, página 326.

Entrando ya en el significado concreto de las consecuencias previstas por la ley, hay que decir que el cobro se frustrará cuando el cumplimiento de la obligación en que consiste sea imposible, tanto en fase voluntaria, como en el período ejecutivo de recaudación. Desde este punto de vista, el peligro de que el cobro no se pueda llevar a cabo se identifica con la situación jurídica que se regula en la L.G.T. y sobre todo en el Reglamento General de Recaudación (43), bajo la denominación de insolvencia probada del deudor, que se concreta en la calificación del crédito tributario como incobrable. En efecto, el artículo 70 de la L.G.T. (44) declara provisionalmente extinguidas aquellas deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del deudor, y el artículo 163 del Reglamento General de Recaudación indica que son créditos incobrables aquellos que no pueden realizarse en el procedimiento de recaudación por resultar fallidos los obligados al pago y los responsables si los hubiere. En definitiva, siguiendo a A. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, F. LLOPIS GINER e I. DAGO ELORZA (45) la declaración administrativa de un crédito como incobrable reside en la justificación de la carencia de bienes y la subsiguiente declaración de fallidos de los obligados, y se constituye como imposibilidad objetiva y actual de cobrar la deuda tributaria, bien por inexistencia de bienes, bien por la falta de valor o capacidad de los mismos para garantizar el montante de la deuda.

Por su parte, reza el artículo 128 de la L.G.T. que cuando existan indicios de que el cobro de la deuda tributaria se vea gravemente dificultado también se podrán adoptar medidas cautelares para asegurar el mismo. En este caso, a diferencia del anterior, la viabilidad de la satisfacción del crédito de la Hacienda Pública no está en peligro directo, pero ésta puede verse obstaculizada de forma que su cumplimiento sea más gravoso de lo normal para la Administración tributaria, e incluso puede constituirse como un paso previo al de la frustración de la deuda. La situación a la que se está aludiendo supone el impago en período voluntario y la realización de actos por parte del deudor que si bien no provocan que el cobro de la deuda en la fase ejecutiva sea imposible, sí harán que esté plagada de impedimentos, siendo actos tendentes, por ejemplo, a conservar como únicos bienes ejecutables los de menos valor o los que sean de más difícil realización (como por ejemplo los créditos a largo plazo a que se refiere el art. 131.2 de la L.G.T.), u obligando a la Administración a adjudicar al Estado en pago del crédito tributario bienes de poca entidad o interés público, deshaciéndose de forma fraudulenta de los que más fácilmente pueden cubrir el importe de la deuda tributaria.

(43) Pueden verse sus artículos 163 a 167.

(44) Según este precepto: «Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables, se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción».

(45) En su obra *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación (Comentarios al Real Decreto 1684/1990)*, Ciss, 2.ª edición, Valencia, 1993, páginas 584 y 585.

1.3. Las facultades de comprobación, investigación y obtención de información para adoptar medidas cautelares.

El tercer, y último aspecto, que corresponde abordar dentro del análisis del sujeto activo que debe acordar las medidas cautelares en el ámbito tributario, es el relativo a las facultades que el ordenamiento jurídico le concede para llevar a cabo esa tarea. En tal sentido la L.G.T., por una parte, atribuye a la Administración tributaria un elenco de potestades, y por otra, impone a los obligados una serie de deberes de colaboración, con la finalidad de que el órgano competente pueda recabar toda la información necesaria en orden a la adopción de las medidas garantizadoras del cobro de la deuda tributaria cuando ello sea necesario. No obstante, en este punto hay que advertir que este conjunto de derechos y obligaciones no tiene un contenido especial, sino que coincide con lo que se ha venido a denominar por la doctrina como «potestad de información tributaria», que se regula extensamente en los artículos 111 y 112 de la L.G.T. (46), razón por la cual se va a reflejar de forma sucinta en este trabajo, al no poderse profundizar su estudio debido a razones evidentes de extensión y contenido del mismo.

Con carácter general, el artículo 133 de la L.G.T. propugna que los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar **la existencia y situación** de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para **asegurar** o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración tributaria los artículos 110 a 112 de la ley, con los requisitos allí establecidos. Por otro lado, los artículos 111 y 112 confieren también a los órganos de gestión e inspección las mismas facultades, que junto a los que estrictamente se dedican a la recaudación pueden ser los competentes, como se recordará, para adoptar las medidas cautelares.

Más concretamente hay que decir que, en el ámbito de las medidas cautelares tributarias, el objeto de las facultades de obtención de información está limitado como reflejo del propósito general de las mismas (47), debiéndose dirigir, en primer lugar, a la comprobación de la existencia de indicios racionales del cobro frustrado o gravemente dificultado, mediante la realización por el deudor de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública (48); y en segundo lugar, una vez adoptadas las medidas, la citadas potestades pretenderán la investigación de la situación patrimonial del obligado al pago, con el fin de adoptar la cautela que de forma más eficiente asegure el cobro de la deuda tributaria.

(46) Sobre ella pueden verse, entre otros, los siguientes trabajos: J. LÓPEZ MARTÍNEZ: *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992; P.M. HERRERA MOLINA: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993; y C. PALAO TABOADA: *La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites*, en «Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana», II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, páginas 889 a 914.

(47) En este punto, el artículo 111 indica que la obligación de proporcionar información se refiere a toda clase de datos, informes o antecedentes con **trascendencia tributaria**, expresión que en la esfera que se está estudiando aquí debe identificarse con todo lo relativo al cobro de la deuda tributaria.

(48) Al respecto, estas facultades de la Administración van a ser la clave para que la institución de las medidas cautelares sea eficaz, pues de ellas va a depender el descubrimiento de los actos que el deudor realice con el fin de perjudicar el crédito tributario, tal y como se podrá verificar al estudiar tales situaciones en el punto 1 del apartado III del trabajo.

Por lo que se refiere a las formas de obtención de la información, deben destacarse tres siguiendo a J. LÓPEZ MARTÍNEZ (49): el deber de información general o por suministro, que no necesita requerimiento expreso dirigido a persona determinada; el deber de información individual o por captación, en el cual, previo requerimiento administrativo, el obligado requerido debe aportar los datos con trascendencia tributaria solicitados; y la obtención directa de información, que se proyecta no sobre los terceros que hubieran tenido relaciones con el sujeto obligado, sino sobre él mismo.

Estas formas de obtención de datos se dirigirán tanto a personas naturales como jurídicas, públicas o privadas, entre las cuales cita la L.G.T. a las siguientes:

- Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta.
- Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor; así como aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.
- Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo.
- Las autoridades, cualesquiera que sea su naturaleza, los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás entes públicos territoriales, los Organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y Corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las Mutualidades de Previsión Social; las demás entidades públicas; incluidas las Gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas.

En cuanto a los medios a utilizar, mencionan los artículos 111 y 133 de la L.G.T. de forma especial la posibilidad de que se emitan los requerimientos individualizados necesarios, relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la Entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, las cuales se efectuarán previa autorización del Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente.

(49) En *Los deberes de información tributaria*, citada, páginas 101 a 120.

En este caso, tales requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate o las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren, debiéndose ceñir al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino, siendo útil este medio de obtener información, tal y como señala J. SOPENA GIL (50), para evitar posibles alzamientos de bienes, al reflejar los bienes que han integrado el patrimonio del deudor en el pasado.

Por último, debe quedar claro que en el ejercicio de las facultades de comprobación, investigación y obtención de información para adoptar medidas cautelares, el órgano competente se encuentra sometido a los límites constitucionales, y a los que expresamente regulan los artículos 111 a 113 de la L.G.T., que siguiendo los esquemas de P.M. HERRERA MOLINA (51) y J. LÓPEZ MARTÍNEZ (52), pueden resumirse de la siguiente forma:

- Límites constitucionales: derecho a la intimidad, derecho a la propia imagen, inviolabilidad del domicilio, secreto de las comunicaciones, secreto profesional, principio de igualdad y derechos fundamentales y libertades públicas en general.
- Límites legales: secreto estadístico, secreto notarial, secreto bancario.
- Límites derivados de los principios generales del derecho: el principio de proporcionalidad, el de subsidiariedad y el de seguridad jurídica.
- Límites posteriores derivados de la utilización de la información: el uso de los datos para los fines establecidos en el artículo 128 de la L.G.T., el deber de sigilo y custodia de la información y la incomunicabilidad entre la Hacienda Pública y la Administración Pública.

Todos estos límites deberán ser severamente observados, pues de lo contrario la infracción de cualquiera de ellos, provocará que las posteriores actuaciones de la Administración tributaria devengan nulas de pleno derecho, por ser inconstitucionales o ilegales. Sólo de esta forma se producirá la adecuada ponderación entre los intereses que se pretenden proteger, como son el efectivo cumplimiento del ordenamiento tributario, y el respeto al contenido de los derechos fundamentales afectados que en todo caso debe quedar salvaguardado.

(50) *Ob. cit.*, página 356.

(51) En su trabajo citado *La potestad de información tributaria sobre terceros*, páginas 191 a 228.

(52) En *Los deberes de información...*, *Ob. cit.*, páginas 120 a 203.

2. Los sujetos afectados por las medidas.

El estudio de los requisitos subjetivos de la adopción de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, como aspecto nuclear de su régimen jurídico, debe completarse con el examen de los sujetos que pueden verse afectados por las mismas. En este caso, al contrario de lo que ocurría con el órgano competente, se pretende determinar, no quién tiene que acordarlas, sino sobre quién deben recaer.

En este sentido, de la combinación de la finalidad de las medidas cautelares -asegurar el cobro de la **deuda tributaria**-, junto con las circunstancias para adoptarlas -realización por el deudor de actos en perjuicio de la Hacienda Pública-, establecidas en el artículo 128 de la L.G.T., se desprende que las medidas están dirigidas a los «deudores tributarios», por lo cual va a ser preciso establecer quiénes se encuentran incluidos en tal categoría. No obstante, de modo excepcional, también podrán resultar afectados, como se verá, algunos sujetos que todavía no han alcanzado la categoría de deudores tributarios, como son los obligados al pago futuro de las deudas derivadas de las actividades reguladas en el artículo 128.5 de la L.G.T., o el responsable subsidiario del artículo 37.5 de la misma norma legal.

Para saber quiénes son deudores tributarios va a ser necesario acudir a los preceptos de la L.G.T., y sobre todo del Reglamento General de Recaudación, en los que se determina el contenido de cada una de las situaciones subjetivas (53) que se pueden ver implicadas en el ámbito de la aplicación de los tributos.

En la L.G.T. no aparecen sistematizados los obligados al pago de la deuda tributaria, aunque de varios de sus artículos se desprende la atribución subjetiva de este deber de pago. Así, el artículo 35 declara que la obligación principal de todo sujeto pasivo -contribuyente o sustituto-, consiste en el pago de la deuda tributaria, e igualmente de los artículos 37 a 40, 41 y 74, 72 y 89, números 3 y 4, se infiere que, en virtud de que acontezcan las circunstancias que se prevén, pueden ser deudores los responsables, solidarios o subsidiarios, los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, los adquirentes de explotaciones y actividades económicas, los herederos o legatarios, y por último, los socios partícipes en el capital de sociedades o entidades disueltas y liquidadas.

Este catálogo de deudores que se acaba de ofrecer aparece sistematizado, junto a otros que también lo son y no se regulan expresamente en la L.G.T., en el artículo 10 del Reglamento General de Recaudación, por lo cual se va a tomar el contenido de este precepto como criterio clasificatorio a la hora de exponer brevemente las diferentes situaciones subjetivas que pueden verse afectadas por medidas cautelares tributarias.

(53) Sobre el tema puede verse A. MENÉNDEZ MORENO y S. ANIBARRO PÉREZ: *Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios*, en «Crónica Tributaria», 1993, n.º 66, páginas 33 a 45.

En efecto, en el citado artículo 10 de la norma que disciplina los aspectos reglamentarios de la función recaudatoria, incluido en el Capítulo III, «Obligados al pago», de su Título Preliminar, se enumeran y clasifican los obligados al pago de las deudas tributarias, que son precisamente los que ahora interesan, en virtud de la mención indirecta que de ellos hace el artículo 128 de la L.G.T. (54). Al respecto se distingue entre deudores principales y no principales o supletorios, tal y como los denominan A. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, F. LLOPIS GINER e I. DAGO ELORZA (55), según que tengan que satisfacer la deuda «en primer lugar» (principales), o que su obligación surja en defecto del pago por los anteriores (supletorios).

Deudores principales lo son los sujetos pasivos, a título de contribuyente o sustituto, los retenedores y quienes deban ingresar a cuenta y los sujetos infractores, que pueden coincidir con los anteriores o no.

El contribuyente realiza el hecho imponible y manifiesta la capacidad económica que se pretende gravar, mientras que el sustituto se coloca en lugar del anterior, asumiendo el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales, cuando acontece el presupuesto de hecho previsto para ello. Dentro de este ámbito subjetivo, y como un supuesto excepcional, el artículo 128.5 permite adoptar medidas que van a recaer sobre una serie de sujetos que en el momento de acordarlas no son todavía obligados tributarios, pero que lo serán en el futuro, al indicar que se podrá embargar preventivamente dinero o mercancías cuando se ejerzan actividades lucrativas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas, así como intervenir los ingresos de aquellos espectáculos públicos que no hubieran sido declarados previamente a la Administración tributaria.

Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta no aparecen mencionados en la L.G.T. sino que se regulan en las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (56) y del Impuesto sobre Sociedades (57), estando obligados en algunos casos a retener, y en todos a ingresar, cantidades en concepto de pago a cuenta (58) o anticipo de la liquidación definitiva del tributo que deberá efectuar el sujeto pasivo. Por último, los sujetos infractores deberán ingresar las cantidades derivadas de las sanciones impuestas, que se hayan originado como consecuencia de la comisión de las infracciones tributarias tipificadas en las normas legales correspondientes.

(54) En el mismo sentido, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 517.

(55) *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación...*, citado, página 94.

(56) Pueden verse los artículos 98 y 102 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado del 7), y sobre todo los artículos 40 a 64 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31).

(57) Regulado en los artículos 38, 39, 55, 62 y 146 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 28).

(58) Los pagos a cuenta se pueden materializar en retenciones, a practicar sobre los rendimientos dinerarios que se satisfagan, ingresos a cuenta, que recaen sobre las retribuciones en especie, y pagos fraccionados, ingresados por el propio sujeto pasivo en base en los rendimientos netos obtenidos a lo largo de los trimestres del período impositivo.

Como deudores supletorios cita el artículo 10 del Reglamento General de Recaudación a los responsables, solidarios o subsidiarios, dentro de los que se incluye a los adquirentes de explotaciones y actividades económicas; a los socios partícipes en el capital de sociedades o entidades disueltas y liquidadas; y a los sucesores *mortis causa* de los obligados al pago de las deudas tributarias. A todos ellos han de unirse, por mandato de la L.G.T., los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, que en el Reglamento General de Recaudación se regulan por razones sistemáticas en el artículo 37, incluido dentro de los que se ocupan de las garantías del crédito tributario.

Los responsables, que no están en relación con el hecho imponible sino con el presupuesto de hecho de la responsabilidad, se colocan por mandato legal junto al sujeto pasivo y se hacen cargo, en virtud del carácter de la misma, solidaria o subsidiaria, del pago de los distintos conceptos que integran la deuda tributaria, en el caso de que ésta no sea satisfecha por el sujeto obligado principal.

A los responsables en relación con las medidas cautelares se refiere expresamente el artículo 37.5 de la L.G.T. al indicar que «la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto», debiéndose compartir al respecto la opinión de C. CHECA GONZÁLEZ (59), que pone de manifiesto el carácter excesivo y la contradicción legal que se produce en este caso, pues no se entiende bien que tales medidas, entre las que se encuentran las contempladas en el artículo 128 de la LGT, puedan adoptarse antes de la declaración de fallido del deudor principal, esto es, previamente a la declaración de responsabilidad, a la que la ley (art. 37.4, párrafo 2.º), otorga carácter constitutivo previo, al señalar que a partir de la misma, «se confieren al responsable todos los derechos del deudor principal» (60). De igual manera, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS inciden en esta cuestión, al indicar que se trata de un supuesto en el que se autoriza la adopción de medidas frente a quien aún no es obligado al pago, pero justificando en cierta forma la elección del Legislador, al afirmar que «la norma trata de evitar que, como sucede a menudo en la práctica, conocida la declaración de fallido y durante el preceptivo plazo de audiencia al interesado, el eventual responsable distraiga los bienes en perjuicio de la Hacienda» (61).

En cuanto a los socios partícipes en el capital de sociedades o entidades disueltas y liquidadas hay que decir que se les transmiten, según el artículo 89.4 de la L.G.T., sus obligaciones tributarias pendientes, respondiendo de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

(59) En la obra *La Reforma...*, coeditada junto a T. GARCÍA LUIS, I. MERINO JARA y J.I. MORENO FERNÁNDEZ, citada, páginas 159 y 160.

(60) En el mismo sentido puede verse CONSEJO DE REDACCIÓN DE LA REVISTA TRIBUNA FISCAL: *La reforma de la Ley General Tributaria*, en «Tribuna Fiscal», 1995, n.º 60, página 21.

(61) *Ob. cit.*, página 517.

Igualmente, a tenor del artículo 89.4 de la L.G.T, las obligaciones tributarias pendientes de las personas fallecidas, con exclusión de las sanciones, se transmiten a los sucesores de los mismos (herederos o legatarios), sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Finalmente, los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria deben responder con ellos si la deuda no se paga (art. 41 de la L.G.T.), al garantizar tales bienes las cantidades correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones de los citados bienes, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte protegido por la fe pública registral, o se justifique su adquisición, con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, para el caso de bienes muebles no inscribibles (art. 74 de la L.G.T.). En este supuesto, aunque el adquirente del bien afecto es un deudor tributario, sin embargo no se puede configurar como sujeto afectado por las medidas cautelares que pretendan asegurar el cobro de esa deuda, porque precisamente el pago se encuentra garantizado por el derecho de afección que regula el artículo 74 de la L.G.T., de manera que el riesgo de que la deuda no se cobre no existe, pues ante el incumplimiento de su obligación, la Administración tributaria podrá solventar su crédito con cargo a la venta del bien adquirido por el deudor.

Como conclusión final hay que decir que todos estos deudores, principales o supletorios, salvo los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria y con el matiz de los responsables, son susceptibles de configurarse como sujetos afectados por las medidas cautelares, pues al estar obligados al pago de la deuda tributaria, puede surgir la necesidad de asegurar ésta cuando se den, junto al resto de requisitos subjetivos que se acaban de analizar, los requisitos objetivos incluidos en el artículo 128 de la L.G.T., que se van a abordar a partir de este momento.

III. REQUISITOS OBJETIVOS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIAS

Una vez analizados los requisitos subjetivos que son necesarios para adoptar las medidas cautelares del artículo 128 de la L.G.T. corresponde ahora llevar a cabo el estudio de los que presentan un carácter eminentemente objetivo. Dentro de este tipo de requisitos, que se conectan, como se va a poder comprobar, con una serie de circunstancias que deben darse dentro del régimen jurídico de las cautelas que no tienen vinculación directa con los sujetos intervinientes, destacan unos de índole material y otro de naturaleza formal.

Los primeros se centran en el que puede denominarse presupuesto de hecho de las medidas cautelares, dentro del cual deben destacarse, tal y como pone de manifiesto el artículo 128.2 de la L.G.T., por un lado la realización por el deudor de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, y por otro, el que la deuda tributaria que se pretende asegurar se encuentre liquidada (62).

(62) Debe recordarse que el artículo 128.2 indica que «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».

Como único requisito formal, referido al modo en que ha de producirse la medida cautelar, se examinará el relativo al acto administrativo por el que se tiene que acordar la misma, cuyo contenido y características no aparece regulado en la L.G.T. lo que obligará a acudir al ordenamiento general administrativo para integrar esta laguna.

1. Requisitos materiales: los presupuestos necesarios para adoptar la medida cautelar.

Como se desprende del título de este subapartado, los requisitos materiales hacen referencia a aquellas circunstancias, o más gráficamente, a las situaciones que deben acontecer para que el órgano competente que tiene la posibilidad de acordar una medida cautelar pueda hacerlo. Desde este punto de vista, los requisitos materiales responden a la pregunta de en qué supuestos y por qué se adoptan las cautelas tributarias. Su regulación se encuentra contenida en el apartado 2 del artículo 128 de la L.G.T., el cual se refiere a la realización de actos fraudulentos en perjuicio de la Hacienda Pública y a que la deuda tributaria esté liquidada. Las siguientes líneas de este trabajo se dedican a descifrar el significado y contenido de estos dos aspectos.

1.1. La realización de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.

El artículo 128.2 de la L.G.T. establece el primer presupuesto que debe darse para que se pueda acordar una medida cautelar en el ámbito tributario, al exigir que el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. La observancia de este requisito material de las medidas cautelares va a ser fundamental a la hora de analizar la legalidad de su adopción, pues como se va a comprobar, es el que más problemas plantea en la aplicación práctica del instituto que se está estudiando, y de ahí la importancia de deslindar desde el punto de vista científico su contenido.

La realización por el deudor de actos en perjuicio del crédito tributario de la Hacienda Pública se configura además como el aspecto sustancial del *periculum in mora*, como el elemento necesario de toda medida cautelar. En efecto, al tratar uno de los requisitos subjetivos de las garantías del artículo 128, como era el que el órgano competente tenga indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria se pueda ver frustrado o gravemente dificultado, ya se advirtió que junto a esta circunstancia subjetiva, para conformar el *periculum* debe darse otra objetiva, que no es sino la que ahora se va a estudiar, esto es, la realización por el deudor de actos tendentes a imposibilitar que la deuda tributaria se vea satisfecha. A este respecto será preciso determinar qué debe entenderse por actos que tienden a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, o lo que es lo mismo, qué conductas del deudor pueden incardinarse en el supuesto de hecho que la L.G.T. recoge en este caso. Para ello resultará necesario acudir a otros campos del Derecho, porque en ellos es donde se encontrarán los instrumentos bajo los que se materialicen este tipo de actos.

En este sentido, la idea general que se desprende del artículo 128.2, que se irá desgranando paulatinamente, es que las situaciones que van a permitir la adopción de la medida cautelar consisten en la realización por el deudor de actuaciones tendentes a alcanzar la insolvencia mediante la desaparición de los bienes integrantes de su patrimonio, situación que frustrará el cobro de la deuda tributaria al impedir incluso su satisfacción en vía ejecutiva o forzosa. Y precisamente las situaciones jurídicas a las que da lugar este tipo de conductas, como se ha apuntado, se desarrollan en los ámbitos del Derecho Civil y Penal, y se identifican, respectivamente, con las figuras de los actos realizados en fraude de acreedores (63) y de uno de los tipos del delito de insolvencia punible que regula el nuevo Código Penal de 1995 (64). Por ello, este requisito de las medidas cautelares se articulará a partir de la aplicación al campo tributario de la doctrina general y efectos del fraude de acreedores -civil y penal-, pero no en su totalidad, sino únicamente en el aspecto concreto que ahora interesa, cual es la determinación de los actos realizados en perjuicio de aquellos terceros con los que el deudor tiene obligaciones pendientes.

Entrando ya en el estudio particularizado del requisito material de las medidas cautelares que se está analizando, hay que destacar que la clave para poder adoptar alguna de las garantías del artículo 128.2 de la L.G.T. estriba en que el órgano competente para ello aprecie la existencia de **actos tendentes** a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. En este punto es importante dejar claro que según la citada ley basta con la existencia de actos previos a la consumación de las situaciones fraudulentas para acordar la medida cautelar, con lo cual la Administración tributaria no debe esperar a que tal actuación en perjuicio de la Hacienda Pública se produzca, sino que debe reaccionar antes para poder asegurar el cobro de la deuda tributaria (65). Aunque esta disposición legal, como se verá, ocasiona importantes problemas de aplicación práctica, no deja de tener lógica, puesto que si se espera a que el acto fraudulento se produzca, el sujeto habrá alcanzado su objetivo cual es la situación patrimonial de insolvencia, y la Hacienda Pública, salvo alguna excepción (66), ya no podrá garantizar el cobro de su deuda acudiendo a la medida cautelar que considere más conveniente (67).

(63) Pueden verse sobre todo los artículos 643.2 (donaciones en fraude de acreedores), 1.111 (acción pauliana o revocatoria a ejercitar por los acreedores cuando el deudor haya realizado actos en fraude de su derecho), 1.291.3.º (acción rescisoria de los contratos realizados en fraude de acreedores), 1.297 (presunciones de contratos realizados en fraude de acreedores) y 1.317 (la modificación del régimen económico matrimonial no puede perjudicar los derechos ya adquiridos por terceros), todos ellos del Código Civil.

(64) Es el artículo 257 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, (Boletín Oficial del Estado del 24). En el mismo sentido, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 513, dicen que el artículo 128 «pretende evitar que se realicen las acciones tipificadas como delitos de defraudación en el Código Penal».

(65) Igualmente, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, páginas 513 y 514, indican que es necesario que existan actos que tiendan a ocultar, de manera que «del precepto se deduce claramente que la Administración no tiene que esperar a que los actos del deudor sean definitivos; es decir, las medidas cautelares no están previstas para el caso en que el deudor, por ejemplo, transmite o grava *efectivamente* el bien».

(66) Por ejemplo, que pueda retener cantidades que debiera devolver al deudor por otros conceptos.

(67) En este caso, apostillan correctamente F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 514, «los intereses públicos no se verían protegidos mediante medidas cautelares como el embargo preventivo, aun en el caso de que se hubiera anotado en el Registro porque el adquirente de buena fe todavía no hubiera registrado su derecho, ya que bastaría que éste reclamara en tercería de dominio para hacer decaer las pretensiones de la Hacienda Pública». Por

La idea que acaba de reflejarse permite examinar tres aspectos por separado: por un lado, hay que interpretar a qué se refiere la L.G.T. cuando habla de actos tendentes; por otro lado, debe conocerse el objeto de estos actos tendenciales, esto es, la ocultación, gravamen o disposición de los bienes del deudor; y por último, habrá que referirse a la consecuencia que deben producir tales actos, que no es otra que se produzca un perjuicio a la Hacienda Pública.

1.1.1. Los actos tendentes a ocultar, gravar o disponer de los bienes.

Comenzando por la determinación de la expresión legal «actos tendentes» ha de entenderse por tal cualquier actuación del deudor que sea preparatoria de las futuras situaciones que le permitan alcanzar la insolvencia, pudiéndose assimilar a lo que en Derecho Penal se conoce como delitos de peligro o de mera actividad, que no exigen un resultado concreto, y en los que basta la realización de una determinada acción para que se considere cometido el delito, aunque no exista daño real ni perjudicado alguno. Precisamente, el órgano encargado de acordar la medida lo hará al apreciar la existencia de estos actos preparatorios, con el fin de asegurar el cobro de la deuda tributaria, anticipándose así a la intención del deudor al evitar que se perjudique el crédito de la Hacienda Pública.

Dentro de este concepto general se pueden encontrar un amplio abanico de conductas, imposibles de sistematizar en una lista exhaustiva, tanto meramente fácticas, como cuasijurídicas o estrictamente jurídicas. Así, entre las primeras hay que destacar las que pretenden la ocultación física de bienes, antes de que ésta se produzca. Las segundas las engloban J.L. LACRUZ BERDEJO, A. LUNA SERRANO, J. DELGADO ECHEVARRÍA y F. RIVERO HERNÁNDEZ (68) bajo el concepto de tratos preliminares, que suponen conversaciones o maniobras anteriores a la convención futura, destinadas a perjudicar a la Hacienda Pública en este caso, más o menos prolongadas, según la importancia y trascendencia del contrato que se pretende celebrar, que no tienen todavía carácter jurídico, pero que pueden producir efectos de este tipo (69), tales como viajes, realización de estudios o informes sobre la conveniencia de contratar o los bienes objeto de la operación, ofertas y discusiones acerca de los elementos del negocio (precio, plazo de pago, etc.), o intercambio de notas, memorias, borradores, minutas de posibles estipulaciones, etc. Finalmente, también han de considerarse como actos que persiguen futuras situaciones de insolvencia fraudulenta otros que tienen una naturaleza plenamente jurídica y que se celebran con carácter previo y necesario a la ocultación, gravamen o disposición de los bienes en sí misma, entre los que pueden citarse los siguientes: la existencia de precontratos que puedan ocasionar la ausencia venidera de bienes; la cancelación del contrato de depósito de fondos de las cuentas bancarias del sujeto para posteriormente donarlos a un familiar; los

el contrario, a la Administración tributaria sólo le quedaría acudir al artículo 37 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, de 23 de septiembre de 1988 (Boletín Oficial del Estado del 29), que dice que «los actos y contratos realizados en perjuicio de la Hacienda Pública por quienes resulten deudores de ellas serán rescindibles con arreglo a las disposiciones del Derecho común».

(68) En su obra *Elementos de Derecho Civil II. Derecho de Obligaciones*, Volumen Segundo, Teoría general del contrato, Librería Bosch, 2.ª edición, Barcelona, 1987, página 93.

(69) De cara, por ejemplo, a la interpretación del contrato o a la existencia de responsabilidad precontractual en caso de actuación maliciosa de alguno de los intervinientes.

actos o contratos simulados, que hacen creer a la Administración tributaria que el deudor no tiene bienes, cuando realmente no es así; otras actuaciones realizadas en fraude de ley que buscan la situación de insolvencia, sin que sea ésta la finalidad legal prevista para la figura utilizada, como puede ser el caso de la interposición de una demanda de separación o divorcio con el único propósito de que en el momento de liquidar el régimen económico matrimonial vigente al cónyuge no deudor se le atribuyan los bienes más trascendentes desde el punto de vista económico, o la solicitud de disolución de sociedades con el mismo fin; o por último, también podrían incluirse aquí la celebración de contratos traslativos de bienes en documento privado que posteriormente necesiten para su eficacia o perfeccionamiento de la elevación a escritura pública ante notario o el acceso al Registro de la Propiedad.

La determinación de estos actos tendentes a perjudicar el crédito de la Hacienda Pública, si bien desde un punto de vista teórico puede ser más o menos acotable, sin embargo, puede plantear grandes problemas en la práctica, los cuales condicionan la propia efectividad de las medidas cautelares como instrumento dirigido a asegurar el cobro de la deuda tributaria. Así, no es difícil imaginar que la mayoría de los actos que suponen la adopción de una garantía del artículo 128 de la L.G.T. serán de imposible apreciación por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, debido a que carecen de todo tipo de publicidad o reflejo externo, y más aún, los propios intervinientes se asegurarán de que queden en el más absoluto secreto. Al respecto, sólo una estricta vigilancia, no sólo patrimonial sino incluso personal, por parte de los funcionarios de la Hacienda Pública sobre los sospechosos de malbaratar sus bienes podría paliar esta dificultad, aunque tal actividad administrativa, amén de poderse considerar anticonstitucional al restringir derechos individuales, hoy día es funcionalmente imposible.

En contra de esta afirmación puede argüirse que para paliar este problema la Administración tributaria cuenta con una amplia serie de facultades de comprobación, investigación y obtención de información a la hora de acordar medidas cautelares, aunque lo cierto es que este tipo de potestades serán por lo general poco eficaces, ya que se limitan a la solicitud de datos a terceros, pero una vez que ya han tenido relación con el sujeto que se pretende controlar, lo cual puede hacer que la información solicitada llegue tarde a conocimiento de la Administración tributaria a los efectos que aquí interesan. En esta línea, únicamente una intensa colaboración de los sujetos intervinientes en el tráfico jurídico (entidades bancarias, profesionales de la intermediación, organismos públicos, notarios, registradores de la propiedad, etc.) junto con un especial celo por parte de la Administración pueden evitar que las medidas cautelares resulten inaplicables.

1.1.2. La ocultación, gravamen o disposición de los bienes del deudor.

El segundo aspecto del requisito material que se está abordando se refiere al objeto de los actos que permiten acordar medidas cautelares tributarias, que no es otro que el deudor intente ocultar, gravar o disponer de sus bienes. Para llegar a conocer a qué tipo de actuaciones se refiere el artículo 128.2 de la L.G.T. hay que acudir al análisis de los supuestos de hecho que integran las figuras del fraude de acreedores y del delito de insolvencia punible del artículo 257 del Código Penal, pues coincide con la conducta que se pretende determinar en este momento.

Los actos en fraude de acreedores pueden describirse con carácter general, siguiendo a J.M. MARTÍN PÉREZ, como aquellos «mediante los cuales el deudor, respondiendo a un impulso arbitrario o a un ánimo de lucro, incide negativamente sobre su esfera patrimonial de forma actual o potencial, con ventaja para un tercero y desventaja para sus acreedores» (70). Por su parte, en el artículo 257 del Código Penal se califican como insolvencias punibles dos conductas que consisten o en alzarse en bienes (71) o en la realización de cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación, debiéndose tener en cuenta, no obstante, que este segundo supuesto sólo sería aplicable en cuanto a la conducta que describe y no en relación a la finalidad que refleja, que es distinta de la que menciona el artículo 128.2.

Tal y como indican F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS (72), la Jurisprudencia caracteriza a este delito por las siguientes notas: la existencia de uno o más créditos contra el sujeto activo, generalmente preexistentes, reales, serios y graves, y de ordinario, vencidos, líquidos y exigibles; la ocultación o destrucción del patrimonio, enajenaciones reales o ficticias, liberalidades que excedan a las de uso, reconocimiento de créditos inexistentes o hipertrofiados, constitución de gravámenes simulados, etc.; el dolo o ánimo específico de defraudar al acreedor o acreedores; y que como consecuencia de las maniobras evasivas o elusivas se coloque al deudor total o parcialmente en una situación de insolvencia o experimente una acusada, aunque ficticia, disminución de su acervo patrimonial.

Respecto a la tipología de las conductas que se regulan en la L.G.T. hay que coincidir tanto con la doctrina como con la Jurisprudencia en el sentido de que resulta imposible ofrecer una lista exhaustiva o cerrada de las mismas, pues como afirman las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1987 (73) y de 27 de octubre de 1988 (74), relativas al delito de alzamiento de bienes, entre los requisitos configuradores de este tipo penal destaca la materialización de la ocultación, enajenación o desaparición de los bienes propios, gracias a una actividad dinámica desplegada, **imposible de encerrar en *numerus clausus* y tan variada como alumbra la imaginación humana**

(70) Ver su trabajo *La rescisión del contrato. (En torno a la lesión contractual y el fraude de acreedores)*, J.M. Bosch editor, Barcelona, 1995, página 381.

(71) El alzamiento de bienes se identificaba tradicionalmente con la idea de la fuga del deudor, aunque hoy día se asimila al concepto de ocultación del patrimonio para burlar las obligaciones de pago. Por todos puede verse la obra de F. MUÑOZ CONDE: *El delito de alzamiento de bienes*, Bosch, Barcelona, 1971, páginas 114 y 115; y sobre este delito en el nuevo Código Penal la participación de T.S. VIVES ANTÓN y J.L. GONZÁLEZ CUSSAC en la obra *Comentarios al Código Penal de 1995*, Volumen II, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, páginas 1.272 a 1.289.

(72) *Ob. cit.*, página 550.

(73) *La Ley*, 1988-1, página 580.

(74) *La Ley*, 1989-1, página 230.

cuando viene incitada por propósitos defraudatorios (75). Cabe afirmar, por ello, que cualquier acto o negocio jurídico que haga posible la disminución del patrimonio del sujeto deudor, minorando su activo o aumentando su pasivo, puede utilizarse para defraudar el débito con la Hacienda Pública (76).

No obstante, a pesar de lo anterior la L.G.T. intenta describir, con una intención esclarecedora que debe ser valorada positivamente, las diferentes situaciones que pueden acontecer, al apuntar que los actos del deudor en fraude a la Hacienda Pública deben tender a ocultar, gravar o disponer de sus bienes, por lo que resulta obligado distinguir jurídicamente los tres vocablos utilizados en la ley. En este sentido, aunque la finalidad del Legislador ha sido aclarar la cuestión, sin embargo ello no se ha conseguido plenamente, pues como se va a ver a continuación los tres términos referidos no tienen una significación unívoca, lo cual exige interpretar estrictamente cada uno de ellos para que la distinción que realiza la ley no quede vacía de contenido.

Así, la L.G.T. habla de ocultar, gravar o disponer, y la generalidad e interconexión de estos verbos provoca que un mismo supuesto de hecho pueda incluirse en varios de ellos. En efecto, por una parte en cuanto a la ocultación ésta puede ser tanto física -esconder los bienes de que se trate-, como jurídica, que supone la transmisión de la titularidad de los mismos, pero este segundo tipo de ocultación es, a su vez, un acto de disposición. Por otro lado, todos los actos de gravamen (por ejemplo, una hipoteca) son también actos de disposición (77), pues esta categoría, que tradicionalmente se contraponía a los actos de administración, engloba según T. AGUILERA DE LA CIERVA (78), todas aquellas situaciones en las cuales se produce la modificación jurídica de un bien o un derecho, que puede suponer la transmisión, el gravamen o la extinción del mismo. Es necesario entonces, ofrecer un concepto mucho más preciso y técnico de los términos utilizados por la ley (79).

La ocultación ha de restringirse a la desaparición física o material de los bienes llevada a cabo por el deudor [así, el reintegro de imposiciones en entidades bancarias o el traslado de bienes muebles (80)], puesto que el concepto de ocultación jurídica es muy amplio y siempre se concreta en la realización de actos de disposición.

(75) Igualmente F. MUÑOZ CONDE: *El delito de alzamiento...*, citado, página 117, indica que «es difícil hacer una enumeración de todas las formas posibles de ocultación de bienes y además carecería de todo interés pues al no imponerse un *numerus clausus* de conductas el ingenio de los deudores podía crear formas nuevas».

(76) F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 513, citan a título de ejemplo algunas acciones como «realizar gastos domésticos o personales excesivos, pérdidas cuantiosas en juegos o apuestas, compras y ventas simuladas, enajenaciones con depreciación notable, ocultar bienes o derechos, anticipar pagos no exigibles en perjuicio de los acreedores».

(77) Esta idea está reconocida por el Legislador en el artículo 128.2 de la L.G.T. al unirse «gravar» y «disponer» por la conjunción «o».

(78) En su obra *Actos de administración, de disposición, y de conservación*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1973, página 111.

(79) Para ello se utilizarán de las distintas acepciones que de estas voces reconoce la *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Seix, Barcelona, 1976, en sus Tomos XVIII, X y VII, páginas 312 a 331, 674 a 691 y 627 a 642, respectivamente, la que más se ajuste en cada caso a la redacción de la L.G.T.

(80) F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 513.

Por actos de gravamen debe entenderse a efectos del artículo 128 de la L.G.T. aquellos que no suponen la pérdida de la titularidad de los bienes del patrimonio del deudor, pero que producen una limitación de las facultades del mismo, al imponer una carga real o personal; puede citarse a título ejemplificativo la constitución de hipotecas, anticresis, servidumbres, usufructos, censos, prendas, el aumento ficticio del pasivo del sujeto, la creación de acreedores preferentes que no lo son, etc.

Los denominados actos dispositivos en la L.G.T. se circunscriben, una vez excluidos de su esfera los de gravamen, a aquellos en los que el deudor pierde la titularidad de sus bienes como consecuencia de la transmisión de los mismos, bien realizada a título gratuito u oneroso, que pueden adoptar la forma de donación, compraventa, permuta, traspaso, extinción o cambio del régimen económico matrimonial mediante la celebración de capitulaciones matrimoniales, constitución o disolución de sociedades, etc.

En definitiva, son muchos y muy variados los mecanismos que el deudor puede utilizar para disminuir su patrimonio y así evitar la posterior traba de los bienes para el cobro forzoso de las deudas tributarias, lo cual obligará a un estudio y análisis particular del caso planteado y de las circunstancias que se dan en cada uno de ellos.

1.1.3. El perjuicio a la Hacienda Pública.

El último aspecto que compone el primer requisito material necesario para adoptar medidas cautelares es que los actos tendentes a ocultar, gravar o disponer de los bienes se lleven a cabo **en perjuicio de la Hacienda Pública**. El perjuicio para la Hacienda Pública se produciría, como ya se indicó al tratar de los indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado, razón por la cual no se va a profundizar sobre ello de nuevo, cuando el deudor merced a sus actos anteriores consiguiera alcanzar la situación de insolvencia, ocasionando la declaración del crédito tributario como incobrable, lo cual ocasionaría que el acreedor se encontrara ante la imposibilidad jurídica de lograr la satisfacción de su derecho.

Sí que resulta de interés en este aspecto referirse a la cuestión de cuándo un acto se entiende realizado en perjuicio de la Hacienda Pública y la dificultad de su prueba, pues puede ocurrir que un deudor realice un negocio jurídico que aparenta ser fraudulento, cuando lo que realmente busca es obtener las cantidades necesarias para hacer frente a sus obligaciones tributarias (81). Para ello, la concurrencia de este elemento intencional debe probarse acudiendo, de nuevo, a las particularidades de cada caso, en función de los indicios que se desprenden de las mismas, como por ejemplo la realidad del negocio llevado a cabo y de sus distintos elementos (que el vendedor siga utilizando la

(81) Puede verse esta idea en J. SOPENA GIL, *Ob. cit.*, página 327; y en la obra citada de F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLLO AVILÉS, páginas 513 y 514.

vivienda enajenada sin que haya contrato de arrendamiento, la valoración real de los bienes y del precio), la causa del mismo (carácter gratuito u oneroso), que se realice entre parientes cercanos o en proximidad temporal a la exigencia de la deuda, etc. (82).

Con relación a lo anterior, y en el campo de la prueba, también debe tenerse en cuenta que en el Código Civil se establecen dos presunciones que pueden ser utilizadas por el órgano de la Administración tributaria competente para acordar la medida cautelar y que le eximirán de aseverar la certeza del fraude, como son las de los artículos 643, párrafo segundo, y 1.297, párrafo primero, que con carácter *iuris et de iure* (83) suponen que las donaciones y todos los contratos en virtud de los cuales el deudor enajene bienes a título gratuito y causen un perjuicio, que sí debe ser probado, se han celebrado en fraude de acreedores.

Como conclusión final derivada del análisis del primero de los requisitos materiales de las medidas cautelares tributarias, hay que destacar el excesivo casuismo que se ha introducido en su regulación legal, que en función de los distintos problemas que plantee su aplicación puede producir una falta de eficacia de la figura, en contra de la voluntad del Legislador puesta de manifiesto en el artículo 128 de la L.G.T., además de la quiebra del principio de seguridad jurídica.

1.2. La existencia de una deuda tributaria liquidada.

El artículo 128.2 *in fine* de la L.G.T. introduce el segundo requisito material necesario para acordar medidas cautelares al exigir que éstas «se refieran a una deuda ya liquidada». Se trata, a diferencia del supuesto que se acaba de analizar, de una circunstancia objetiva que se desenvuelve en el campo estrictamente tributario, y que refleja otro de los presupuestos generales de toda medida precautoria como es el *fumus boni iuris*, que supone que la situación que se pretende garantizar tiene visos de ser conforme a Derecho. En el ámbito administrativo tributario, este elemento se configura por el hecho de que una vez que la deuda se encuentra liquidada, esto es, existe un acto que ha cuantificado su montante, opera la presunción de legalidad de los actos de la Administración Pública, lo cual habilita a considerar tal situación como correcta y conforme al ordenamiento jurídico. No obstante, también debe recordarse que a pesar de la dicción del artículo 128, la propia L.G.T. establece algunas excepciones, de forma que en ocasiones se pueden acordar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria sin que ésta se encuentre liquidada, como el caso de los responsables (art. 37.5), de las actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y de los espectáculos públicos no declarados (art. 128.5).

(82) A tal efecto, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, páginas 513 y 514, proponen que «detectados por la Administración actos de disposición de los bienes, parece recomendable adoptar las medidas cautelares salvo que éstos hayan sido previamente comunicados», considerando que «quizá hubiera sido más apropiado establecer para estos supuestos como medida cautelar la intervención en los actos de transmisión del patrimonio del deudor tributario».

(83) No obstante, esta opinión no es pacífica en toda la doctrina civilista. Sobre las distintas posturas puede verse el trabajo citado de J.A. MARTÍN PÉREZ: *La rescisión del contrato...*, páginas 377 y 378, al que se sigue en este punto.

Debe destacarse que con este requisito se cumple de forma efectiva el principio de capacidad económica en la materia que se está examinando, pues aunque este criterio ya debe estar presente en la configuración legal y posterior realización del hecho imponible, sólo cuando se cuantifica la cantidad debida a la Hacienda Pública se produce la conexión entre los fines que persigue el artículo 31.1 de la Constitución, al vincular la contribución al sostenimiento de los gastos públicos con la capacidad económica demostrada en cada caso. En definitiva, lo que fundamenta la actuación limitativa de derechos de la Administración tributaria es la salvaguarda de un interés público concreto, cual es el crédito tributario, que surge de la aplicación del principio de capacidad económica y con el que se allegan recursos para la cobertura y financiación de la actividad de los entes públicos.

Además, en este apartado 1.2 se determina el momento temporal a partir del que pueden adoptarse las medidas cautelares, que es cuando la deuda se encuentra liquidada. Todo ello hace que este aspecto del régimen jurídico de las cautelas sea particularmente importante, por lo que resulta obligado examinar pormenorizadamente su contenido y alcance. Esta tarea se lleva a cabo a continuación mediante el análisis de dos aspectos por separado: el relativo a la aclaración del concepto de deuda tributaria y el segundo que atañe a que ésta se encuentre liquidada.

1.2.1. La deuda tributaria.

Como se ha indicado, hay que determinar lo que debe entenderse por deuda tributaria. Al respecto, y en función de la regulación contenida en el artículo 58 de la L.G.T. (84) y en la propia materia que ésta regula, lo primero que hay que destacar es que las medidas cautelares sólo van a poder recaer sobre aquellas cantidades debidas en concepto de tributos, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales (85), sin que el artículo 128 pueda utilizarse para asegurar el cobro de débitos de los que sea titular la Hacienda Pública pero que deriven de otras modalidades de ingresos públicos como pueden ser los precios públicos o la categoría más genérica de las prestaciones patrimoniales de carácter público, regulada en el artículo 31.3 de la Constitución, y potenciada tras la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, del Tribunal Constitucional; los rendimientos derivados del patrimonio o de actividades comerciales e industriales; los monopolios; las devoluciones de los préstamos concedidos, etc.

(84) Este artículo dispone lo siguiente: «1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
- b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.
- c) El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
- d) El recargo de apremio.
- e) Las sanciones pecuniarias».

(85) Véase el artículo 26 de la L.G.T.

En este contexto, el género «deuda tributaria», con base en los variados momentos y circunstancias que acontecen dentro del procedimiento de aplicación de los tributos, puede integrarse por distintos componentes y ofrecer asimismo diferentes posibilidades, todas ellas susceptibles de ser objeto de aseguramiento mediante una garantía cautelar. Las diversas posibilidades en orden a asegurar la deuda en tales situaciones se pueden describir a partir del citado artículo 58 de la forma que sigue:

En primer lugar, la deuda puede estar constituida solamente por la cuota (resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible) o por otras cantidades derivadas de obligaciones independientes de la principal derivada del pago del tributo, como son los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas, los ingresos a cuenta y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o sobre las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

En segundo lugar, la cantidad asegurable puede ser distinta de la anterior si incluye otros elementos que se devengan como consecuencia de los incidentes que pueden producirse en el curso del cumplimiento de los deberes tributarios o durante el procedimiento de gestión y recaudación del tributo. Éste sería el caso en el que a los conceptos citados se agregaran otros como los recargos previstos en el artículo 61.3 de la L.G.T. -por realización del pago fuera de plazo sin requerimiento de la Administración-, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones tributarias.

1.2.2. La liquidación de la deuda.

Una vez analizado lo que debe entenderse por deuda tributaria hay que referirse a la circunstancia que determina el momento a partir del cual se pueden adoptar medidas cautelares, cual es el que dicha deuda se encuentre liquidada. No obstante, con carácter previo, resulta conveniente recordar una serie de cuestiones que se pusieron de manifiesto en la tramitación parlamentaria de esta disposición legal, pues van a coadyuvar a la interpretación que posteriormente se ofrezca.

Hay que comenzar diciendo con relación a lo anterior que según la redacción del artículo 128.2 enviada por el Gobierno al Congreso de los Diputados, la Administración tributaria podía adoptar medidas cautelares cuando el deudor realizara actos en perjuicio de la Hacienda Pública, siempre que la deuda se hubiera devengado y hubiera transcurrido el plazo para el pago, aun cuando el tributo se hallara pendiente de liquidación. Por ello, el requisito que ahora se está tratando no sólo no aparecía por ninguna parte, sino que se prescindía absolutamente de él, al indicarse expresamente que no importaba que el tributo se hallara pendiente de liquidación.

En el Pleno de la Comisión del Congreso se modificó el texto gubernamental, como consecuencia de la enmienda 42 del Grupo Parlamentario Socialista (86), y se requirieron dos condiciones desde el punto de vista temporal para admitir medidas cautelares (87): una la del devengo de la

(86) Boletín Oficial de las Cortes Generales de 15 de marzo de 1995, página 45.

(87) El precepto que se está analizando se modificó como consecuencia de una enmienda del Grupo Socialista, exigiéndose para adoptar medidas cautelares que «la deuda se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentariamente establecido para el pago del tributo», y añadiendo un párrafo final que decía: «Cuando las medi-

deuda, y otra que hubiera transcurrido el plazo de ingreso del tributo, lo que producía ciertos problemas interpretativos. Por un lado, era incorrecto hablar de devengo de una deuda, ya que la categoría del devengo (88), que se configura como la principal consecuencia del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, se refiere más a un tributo que a una deuda, de manera que debe afirmarse que una vez que el tributo se devenga, nace la posibilidad de su exigencia, para lo cual hay que cuantificar la deuda tributaria. Por otro lado, el tenor literal del artículo 128.2 planteaba la duda de si para que se pudieran acordar medidas cautelares era necesario no sólo que el tributo se hubiera devengado, lo cual sería requisito mínimo, pues si no hay devengo no hay potencial deuda que asegurar, o si además se estaba refiriendo a que la deuda estuviera cuantificada, lo que también sería lógico, aunque no lo entendiera así la ley, dado que en todo caso el apartado que se está comentando fijaba el momento inicial en que podían tomarse medidas cautelares en el transcurso del plazo legal o reglamentario de ingreso del respectivo tributo, independientemente de que la deuda se encontrara o no determinada. Según esta redacción, al no exigirse que el crédito estuviera cuantificado, las medidas podían adoptarse incluso antes de que hubiera cantidad alguna que ingresar, y tanto en los supuestos en los que se fuera a calcular la deuda por la Administración (liquidación administrativa) (89), como en aquellos que se rigen por el denominado procedimiento de auto-liquidación en el que el sujeto deudor declara, cuantifica e ingresa la obligación tributaria.

Prueba de lo que se acaba de expresar es que el inciso final del artículo 128.2 de la L.G.T. establecía una regla particular, que se aplicaba precisamente cuando las medidas se quisieran adoptar antes de practicar una liquidación, esto es, antes de que existiera una deuda calculada (90), y que obligaba a la Administración tributaria a poner de manifiesto el expediente a los interesados, y que dicho expediente contuviera una determinación inicial de la deuda tributaria. Esta disposición fue introducida, como ya se ha dicho, por mor de la enmienda número 42 del Grupo Socialista, con la finalidad de regular más precisamente los casos de adopción de medidas cautelares en los supuestos que se prevén, y enlaza con el problema fundamental que planteaba el artículo 128.2.

das se adopten antes de practicar la correspondiente liquidación será necesario poner de manifiesto el expediente a los interesados y que dicho expediente contenga, a estos efectos, una determinación inicial de la deuda tributaria».

- (88) Sobre esta materia véanse las obras de X. CORS MEYA: *Hecho imponible y devengo de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1995, y de M.D. PIÑA GARRIDO: *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Colex-UAM Ediciones, Madrid, 1997.
- (89) En estos casos, además, la interpretación legal llevaba a resultados ineficaces, pues como señalan F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 512, «la literalidad del precepto impedía adoptar las medidas cautelares previstas en los tributos de liquidación administrativa (vgr., ISD) cuando el sujeto pasivo no hubiera presentado la declaración precisa para que la Administración practicara la correspondiente liquidación. En tales hipótesis, el período voluntario de pago (que según el Proyecto debería haberse agotado para poder acordar las medidas), ni siquiera habría comenzado, ya que esto sucede a partir del momento en que se notifica al deudor la correspondiente liquidación administrativa».
- (90) De esta forma, la frase «siempre que la deuda se haya devengado y haya transcurrido el plazo... para el pago del tributo» era redundante, porque para que transcurra el plazo de pago del tributo, en todo caso éste debe haberse devengado. Para más simplificación el Legislador podía haberse referido simplemente a que las medidas cautelares cabrían a partir de la finalización del plazo para el pago, habiéndose ahorrado los problemas exegeticos que producía este artículo 128.2.

En este precepto, como se ha podido comprobar, se establecía la posibilidad de adoptar medidas cautelares antes de que se hubiera determinado la deuda tributaria. Al respecto, ya en la tramitación parlamentaria de este artículo se plantearon dudas acerca del acierto y corrección de la regulación prevista en este caso. Así, en el Informe del Letrado de la Comisión en el Congreso (L.M. CAZORLA PRIETO) se ponía de manifiesto que la admisión de las medidas cautelares cuando se hallara pendiente de liquidación la deuda tributaria, podría producir en algunos casos inseguridad jurídica, e ir contra el principio de capacidad económica debe añadirse aquí, al no conocerse de modo cierto la cuantía de la deuda para cuyo cobro se instrumentan las medidas cautelares, todo ello a la vista de la generalización actual de las autoliquidaciones. De igual forma, las enmiendas números 157 y 237 -presentadas en el Congreso-, y 64 y 173 -en el Senado- de los Grupos Catalán y Popular, respectivamente, se expresaban de forma idéntica para exigir la existencia de una deuda ya liquidada, al afirmar que no parecía posible admitir medidas cautelares tan rigurosas como podía ser un embargo preventivo en relación con una deuda todavía no cuantificada, pues ello supondría atribuir a las autoridades tributarias facultades superiores a las de las autoridades judiciales, no concibiéndose un embargo o una retención de pagos sin haberse concretado la cantidad a que debe afectar.

Estas razones, atendidas finalmente en el trámite de la ley en el Senado, hicieron que se modificara el precepto mediante la sustitución de la redacción anterior por una breve referencia a que la deuda esté liquidada, decisión que debe considerarse acertada (91), ya que no era suficiente con la introducción del trámite de puesta de manifiesto del expediente cuando la medida cautelar se acordara sin existir deuda cuantificada, e incluso en este caso tampoco la ley dejaba claro, al contrario que en otros supuestos (92), si este trámite de audiencia tenía un carácter meramente informativo, o si al obligado le cabía la posibilidad de presentar alegaciones en defensa de sus intereses, como por otra parte hubiera sido lo más lógico en aras del respeto a los derechos individuales del obligado. Con estas características lo más positivo era la eliminación de este trámite inútil, lo cual según se ha indicado, se produjo finalmente en el Senado.

Como se ha podido observar, la clave de la génesis parlamentaria del artículo 128.2 se centró en la necesidad de que la deuda estuviera o no liquidada, inclinándose el Legislador en última instancia por la primera opción. En este sentido, la fijación de lo que debe entenderse por liquida-

(91) La misma opinión expresan F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, página 513, añadiendo que si la deuda no está cuantificada, malamente se puede respetar el principio de proporcionalidad, que como se verá es un límite básico a tener en cuenta a la hora de adoptar medidas cautelares. Por su parte, en sentido contrario, M. LAMELA FERNÁNDEZ: *Aproximación a la reforma...*, *Ob. cit.*, página 40, opina que la redacción final de este apartado 2 del artículo 128 «viene a desvirtuar sustancialmente su verdadera razón de ser, cual es la de evitar conductas tendentes al alzamiento de bienes», pues «condiciona la adopción de las medidas a que la deuda se encuentre liquidada, lo que objetivamente retrasa el momento cronológico en el que la adopción de las mismas es posible, convirtiéndolas, en no pocos supuestos, en innecesarias o ineficaces por haber permitido la consumación del presunto alzamiento o disposición mediante negocio jurídico fraudulento perpetrado durante el tiempo transcurrido hasta el momento de la liquidación de la deuda».

(92) Recuérdese que, por ejemplo, el artículo 123.3 de la L.G.T., al regular las liquidaciones provisionales y las actuaciones de comprobación abreviada, prevé un trámite de puesta de manifiesto del expediente al interesado, en el que pueden alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

ción de la deuda no es una cuestión fácil en el ámbito tributario (93), aunque con carácter general, y dado el contenido de los debates parlamentarios, este requisito a efectos de lo que se está estudiando se puede identificar con la obligatoriedad de que a la hora de acordar una medida cautelar la cantidad debida a la Hacienda Pública, y cuyo cobro se pretende asegurar, se encuentre cuantificada o determinada (94).

No obstante, la labor tendente a descifrar el contenido del requisito de la liquidación de la deuda plantea dos problemas que se abordan de seguido. Uno, derivado de la naturaleza de las diferentes posibilidades que el ordenamiento tributario establece para cuantificar la deuda, que consiste en si la adopción de medidas cautelares sólo puede recaer sobre deudas liquidadas por la Administración, o si también pueden incluirse aquellas que procedan de autoliquidaciones del sujeto pasivo; y otro, que se refiere a la determinación de cuándo se entiende que la deuda está liquidada.

En lo atinente a la primera cuestión hay que recordar que en las actuaciones que tienden a cuantificar la deuda tributaria intervienen tanto la Administración como los particulares. Su intervención, no obstante, no es igual en todo caso, porque no existe un único procedimiento para liquidar los tributos. Son fundamentalmente dos las modalidades posibles (95): el procedimiento tradicional de liquidación tributaria, y el hoy más en boga de autoliquidación de los tributos.

El procedimiento tradicional de liquidación tiene las siguientes fases: la iniciación; la liquidación provisional; la comprobación; y la liquidación definitiva. En esta variante del procedimiento liquidatorio, por ejemplo, los particulares declaran la realización del hecho impositivo, iniciando con ello el procedimiento. Conocido el hecho imponible, las oficinas liquidadoras de la Administración mediante el acto administrativo correspondiente proceden a cuantificar (liquidar) provisionalmente la deuda tributaria. Los órganos de gestión e inspección de los tributos tienen luego la posibilidad de comprobar e investigar la situación real de los obligados tributarios respecto del tributo. Por último, con los datos proporcionados por estos órganos, las oficinas liquidadoras proceden a la llamada liquidación definitiva del tributo.

El segundo de los procedimientos es el de la denominada autoliquidación (96), en la que el esquema anterior no es aplicable. Así, los obligados, no sólo declaran la realización del hecho imponible y demás datos relevantes, sino que también proceden a la liquidación (autoliquidación) e ingreso de la

(93) Puede verse al respecto la completa exposición que sobre este tema realiza J.R. RUIZ GARCÍA a lo largo del Capítulo I de su obra *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, páginas 33 a 186.

(94) Ésta es, por otra parte, la finalidad fundamental del procedimiento de liquidación, utilizándose frecuentemente por la doctrina para conceptuar este instituto tributario. Sobre ello puede consultarse J.M. LAGO MONTERO: *Las liquidaciones cautelares en el Derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1990, páginas 8 y 9, y nota a pie de página número 5.

(95) Esta duplicidad se recoge sobre todo en la legislación reguladora de los distintos tributos, y sólo de forma indirecta en la L.G.T., que cuando indica en su artículo 126.3 el momento en que se inicia el período ejecutivo distingue entre deudas liquidadas por la Administración y deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación.

(96) Sobre ella puede verse el trabajo de M.J. FERNÁNDEZ PAVÉS: *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995.

deuda tributaria de modo provisional. Por otra parte, los órganos de gestión e inspección de los tributos no se limitan a trasladar los datos a las oficinas liquidadoras, sino que, a la vista de estos datos comprobados o descubiertos, proceden a girar la correspondiente liquidación del tributo, de acuerdo con la posibilidad que les han proporcionado los artículos 121 (97), 123 (98) y 140, letra c) (99) de la L.G.T., y ha ratificado y desarrollado el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (100).

La existencia de esta dualidad de formas para llegar a conocer la deuda liquidada obliga a integrar el concepto del artículo 128.2 de la L.G.T. En este punto, es evidente que el referido precepto incluye sin lugar a dudas todas aquellas cantidades cuyo cobro se pretenda asegurar y que procedan de actos administrativos de liquidación. Por el contrario se deben excluir los supuestos de autoliquidación por las siguientes razones:

En primer lugar, la configuración general de las medidas cautelares y su fundamento en la autotutela administrativa indica que éstas pueden adoptarse única y exclusivamente cuando un procedimiento se ha iniciado y para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer (art. 72 de

(97) «Artículo 121. 1. La Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos.

2. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada».

(98) «Artículo 123. 1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de las devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales y profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

3. Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes».

(99) «Artículo 140. Corresponde a la Inspección de los tributos:... c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

(100) Boletín Oficial del Estado del 14 de mayo.

la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), cuestión que en el ámbito tributario sólo acontece en el supuesto de deudas liquidadas por la Administración mediante el acto administrativo correspondiente y no con las autoliquidaciones. Debe recordarse que el presupuesto del *fumus boni iuris* debe estar presente en todo caso, y que aquí se ha mantenido que esa condición se refleja en la existencia de un acto administrativo que se presume conforme a Derecho, por lo cual una deuda derivada de una autoliquidación no puede servir de base para adoptar medidas cautelares.

En este sentido hay que afirmar que los documentos por los que el obligado cuantifica e ingresa la deuda no son actos administrativos, no existiendo apoyo doctrinal (101) ni jurisprudencial (102) para considerarlos como tales, y menos aún para ser tenidos en cuenta con el fin de iniciar un procedimiento administrativo (103). Prueba de ello es que en otros supuestos, como es el caso de la impugnación de las autoliquidaciones, se exige un acto administrativo posterior a la misma que confirme o rectifique la actuación del particular, sin que pueda solicitarse directamente la revisión vía recurso de la autoliquidación (104), lo cual conduce a la misma conclusión apuntada hasta ahora.

La segunda razón que obliga a excluir las deudas autoliquidadas del ámbito de las medidas cautelares proviene de la interpretación sistemática del concepto de liquidación tributaria, pues desde siempre la actividad liquidadora se ha revestido de un carácter administrativo, descartando que las autoliquidaciones formen parte del citado procedimiento. En este contexto puede traerse a colación la opinión de J.M. LAGO MONTERO (105), que compartimos, para quien en el concepto de liquidación no se deben incluir las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, pues, aunque sea defendible su asimilación a los actos de liquidación provisional, procesalmente, desde el punto de vista del Derecho Tributario Administrativo, no se pueden considerar como actos de liquidación en sentido estricto.

(101) Por todos puede verse J.R. RUIZ GARCÍA: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, *Ob. cit.*, páginas 283 a 302; y E. ESEVERRI MARTÍNEZ: *Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias*, en *Civitas*, «Revista Española de Derecho Financiero», enero-marzo, 1983, n.º 37, páginas 96 a 104.

(102) La Jurisprudencia de forma unánime siempre ha considerado que las autoliquidaciones no son actos administrativos, pudiendo consultarse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1990, (*Aranzadi*, 1.987/1990), de 9 de diciembre de 1993, (*Aranzadi*, 9.313/1993), o de 26 de julio de 1994, (*Aranzadi*, 5.960/1994).

(103) Ello a pesar de que el Legislador erróneamente los considere como tales en algún caso, como al permitir que se inicie el período ejecutivo a partir de una autoliquidación presentada sin ingreso [art. 126.3 b) de la L.G.T.].

(104) En este punto, el artículo 15.2 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, dice que será admisible la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, en relación a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes; y el artículo 116 del nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1 de marzo de 1996, que lo desarrolla, indica que será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa la **resolución expresa o presunta que dicte la Administración tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación.**

(105) En *Las liquidaciones cautelares en el Derecho tributario español*, citado, páginas 12 y 13. Igualmente, E. ESEVERRI MARTÍNEZ: *Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias*, *Ob. cit.* página 97.

El tercer motivo que puede aducirse en apoyo de la interpretación que aquí se mantiene procede de la tramitación parlamentaria del artículo 128.2 de la L.G.T. En efecto, si con la redacción inicial se permitían adoptar medidas cautelares antes de que la deuda estuviera liquidada y ello hacía posible incluir a las autoliquidaciones dentro del campo de las garantías que se están examinando (106), la posterior modificación de este requisito permite entender que la adopción de las medidas debe restringirse al ámbito de las deudas liquidadas por la Administración (107).

Por último, también existen razones de justicia e igualdad en la aplicación de las normas que corroboran la conclusión a la que se ha llegado, y que se basan en que si se consideraran las deudas autoliquidadas a efectos de adoptar medidas cautelares se podría dar el caso de que sujetos pasivos que incumplieran con sus obligaciones tributarias parcialmente se verían peor tratados que los que lo hacen totalmente. Así, en el caso de que una persona no presentara declaración ni autoliquidación alguna, como no hay deuda cuantificada no se podría acordar una medida cautelar para asegurar el cobro de la misma, sino que habría que esperar a que la actuación inspectora regularizara esa situación mediante el acto de liquidación correspondiente, y a partir de ahí acordar la garantía cautelar si se considerara necesario (108). Sin embargo, sobre el patrimonio de un obligado que declare pero que no ingrese en plazo podría recaer una medida cautelar, al estar ya cuantificada su deuda, consecuencia esta que respecto de la anterior resulta que deja en peor condición a quien cumple, aunque sea parcialmente, que al que defrauda totalmente a la Hacienda Pública. Por otra parte, la interpretación favorable a la inclusión de las autoliquidaciones generaría una economía de opción incentivadora del incumplimiento de las obligaciones tributarias, que no es muy acorde con el espíritu de la Ley de reforma de 1995, que en otros aspectos se preocupa por favorecer la observancia, aunque tardía (109), de los deberes del contribuyente.

Para terminar con el análisis del requisito de la deuda liquidada hay que referirse precisamente a cuándo se produce tal circunstancia, pues con ello quedará fijado definitivamente el momento a partir del que pueden adoptarse las medidas cautelares. En esta materia como regla general hay que considerar aplicable el artículo 124 de la L.G.T. (110) que obliga a que los actos administrativos de

(106) J. SOPENA GIL, *Ob. cit.*, página 326, analizando el proyecto aprobado en el Congreso dice que «en este caso se podían adoptar las medidas en el supuesto de autoliquidaciones ya que no puede afectar a las deudas declaradas fuera de plazo pero pendientes de liquidación, ya que cumplirían el requisito de "estar en plazo de ingreso"».

(107) J. SOPENA GIL, citado, página 327, lo entiende así implícitamente al cuestionarse si la deuda además de líquida debe estar notificada, excluyendo a las autoliquidaciones que no necesitan de ningún tipo de notificación.

(108) El mismo parecer muestra J. BANACLOCHE: *La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1995, página 87.

(109) Pueden verse los artículos 61.3 ó 127.1, párrafo segundo, de la L.G.T.

(110) Este precepto dice: «1. Las liquidaciones tributarias se notificarán a los sujetos pasivos con expresión: a) De los elementos esenciales de aquéllas. Cuando supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan. b) De los medios de impugnación que puedan ser ejercidos con indicación de plazos y órganos en que habrán de ser interpuestos; y c) Del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria. 2. Las liquidaciones definitivas, aunque no rectifican las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria. 3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edic-

liquidación se notifiquen a los sujetos obligados, como reflejo de los artículos 58 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992, que consideran este elemento como una de las condiciones para que los actos de los órganos públicos sean eficaces (111). No va a ser suficiente, por tanto, con que la deuda se cuantifique y se plasme en un acto administrativo sino que hasta que el interesado no tenga conocimiento del mismo tal y como indica el ordenamiento jurídico, no se podrá acordar la medida precautoria correspondiente (112). A partir de este momento, incluso sin esperar a que el plazo establecido para el pago haya transcurrido, podrá acordarse la medida si se dan, claro está, el resto de los requisitos establecidos en el artículo 128 de la L.G.T.

Además de este supuesto general también hay que tratar un supuesto concreto en el cual no hay notificación expresa por separado del acto liquidatorio, como es el caso de las deudas cuantificadas en un acta de inspección firmada en conformidad. En este punto, el artículo 60.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispone que se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta contenida en el acta si, transcurrido un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados, o se inicia expediente administrativo por observar el Inspector-Jefe error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, o bien se deja sin eficacia el acta y se ordena completar las actuaciones. En este caso, entonces, aunque la deuda esté cuantificada desde el día en que se firma el acta en conformidad, sin embargo la liquidación no se entiende producida, en circunstancias normales, hasta que transcurre un mes desde la fecha de la misma, y por tanto, éste será el momento inicial a partir del cual se podrán acordar medidas cautelares (113).

2. Requisito formal: el acto administrativo por el que se adoptan las medidas cautelares.

Dentro de los requisitos objetivos imprescindibles para acordar medidas cautelares, y junto a los de carácter material, debe estudiarse uno que tiene naturaleza formal. Es el relativo al acto administrativo en el que se materializan las medidas, pues en tanto en cuanto esta

tos que así lo adviertan. El aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes. 4. Podrá disponerse por vía reglamentaria en qué supuesto no sea preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración tributaria así lo advierta por escrito al presentador de la declaración, documento o parte de alta».

(111) Sobre este requisito puede verse el reciente trabajo de A.M. DELGADO GARCÍA: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

(112) Del mismo modo se expresa J. SOPENA GIL, Ob. cit., página 327, cuando dice refiriéndose a la deuda que «debería precisarse si además de líquida, debe estar notificada ya que de alguna forma se está dando un cheque en blanco a la Administración».

(113) En el mismo sentido, J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J.M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 7.ª edición, Madrid, 1996, página 472.

figura es reflejo de una actividad de la Administración tributaria, resulta obligado que se adopte bajo la forma prevista en la legislación reguladora de la actividad de los órganos jurídico-públicos (114).

Aunque se trate de un requisito procedimental, no por ello deja de tener capital importancia, pues en esta materia el privilegio que la ley concede a la Administración en detrimento del patrimonio del deudor debe estar contrapesado mediante la sujeción de su actuación a una serie de trámites reglados que garanticen los derechos del afectado.

Entrando ya en el examen del acto administrativo por el que se adoptan las medidas cautelares, hay que decir que no se trata de un acto especial, por lo cual deberá contar con los elementos ordinarios que exige la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992. No desarrollaremos éstos exhaustivamente, pues excedería de los límites de este trabajo, sino que los describiremos muy brevemente, con hincapié sólo en aquellos que planteen algún problema en el supuesto estudiado.

Los diferentes aspectos que se deben tener en cuenta a la hora de dictar un acto administrativo son los siguientes, según E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ (115): en primer lugar, el órgano de la Administración que tiene atribuida la competencia para dictar el acto; en segundo término el presupuesto de hecho, el fin, la causa y el motivo del acto, y el contenido y objeto del mismo, que puede ser declarativo de una voluntad determinada (decisión) o de otros estados psicológicos (juicio, conocimiento, deseo, etc.); y finalmente, el procedimiento común para la producción de los actos y su forma de manifestación (116), que normalmente ha de ser escrita y necesita del conocimiento de los interesados para que, en su caso, pueda ser impugnada.

A partir de aquí, dado el silencio de la L.G.T. en algunos puntos o las dudas que se plantean en otros, resulta obligado abordar tres cuestiones: por un lado, si es necesario dar audiencia al interesado antes de acordar la medida cautelar; por otro, hay que referirse a la motivación del acto; y por último, debe determinarse si el acto es impugnable y si puede suspenderse su ejecución.

2.1. La audiencia al interesado.

La duda acerca de si debe darse audiencia al interesado en el procedimiento que se inicie para adoptar una medida cautelar surge porque el artículo 128 de la L.G.T. no indica nada al respecto, mientras que en otros supuestos que regula la L.G.T., como es el caso de las actuaciones de com-

(114) En el mismo sentido se manifiesta la totalidad de la doctrina, dentro de la que se puede mencionar entre otros a J.L. PEÑA ALONSO y A. CORCUERA TORRES: *La Reforma...*, citado, página 178; o a T. GARCÍA LUIS, *Ob. cit.*, página 509.

(115) E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo, I*, Civitas, 7.ª Edición, Madrid, 1995, página 522.

(116) Artículos 68 a 101 de la Ley de 26 de noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

probación abreviada, obliga expresamente a conceder un trámite de puesta de manifiesto del expediente para que el afectado pueda alegar lo que considere adecuado (117). En este contexto, tampoco debe olvidarse que en la tramitación parlamentaria de la Ley 25/1995, cuando la redacción del artículo 128.2 no exigía para acordar una medida que la deuda estuviera liquidada, se obligaba a la Administración tributaria a poner de manifiesto el expediente a los interesados, que debía contener una determinación inicial de la deuda tributaria para salvar en parte esta ausencia de cuantificación. De esta manera puede interpretarse *a contrario*, que una vez introducida la necesidad de que la deuda esté liquidada, la voluntad del Legislador fue la de considerar el trámite innecesario, razón por la que fue suprimido.

Por otra parte, en el ámbito estrictamente administrativo también se plantea el mismo problema, pues el artículo 72 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992, nada señala en cuanto a la necesidad de dar o no audiencia a los interesados antes de adoptar medidas provisionales administrativas. Existen incluso opiniones doctrinales (118) y jurisprudenciales (119) que afirman que, salvo que en una ley se imponga explícita o implícitamente, el trámite de audiencia no es preceptivo en estos casos, con el fin de que el transcurso del tiempo necesario para conceder la audiencia no sea contrario al sentido y finalidad de estas medidas o las haga inoperantes.

No obstante todo lo anterior, no debe olvidarse que el artículo 105 c) de la Constitución prevé que la ley garantice la audiencia del interesado en los procedimientos administrativos, y que en consonancia con ello, el artículo 84 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, después de indicar que se debe poner de manifiesto a los afectados los procedimientos en curso para que aleguen lo que estimen conveniente en un plazo entre diez y quince días, solamente excluye este trámite en virtud de su apartado 4, «cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado»; por todo lo cual parece que no hay inconvenientes para que la audiencia se inserte en el procedimiento.

En esta línea, puede concluirse trasponiendo al campo tributario la opinión que A. GÓMEZ BARAHONA (120) expresa respecto de este problema en la esfera administrativa. Así, la parquedad del artículo 72 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento

(117) Así, el artículo 123.3 de la L.G.T. expresa que «antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes».

(118) M. REBOLLO PUIG: *Medidas provisionales en el procedimiento administrativo*, en «Estudios de Homenaje al Profesor Jesús González Pérez. La protección jurídica del ciudadano», Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, páginas 699 y 700.

(119) Pueden verse las Resoluciones del Tribunal Supremo, citadas por M. REBOLLO PUIG, de 18 de septiembre de 1990 (*Aranzadi*, 7.091/1990), de 31 de diciembre de 1988 (*Aranzadi*, 10.275/1988) y de 7 de abril de 1953 (*Aranzadi*, 1.391/1953).

(120) En *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo tras la promulgación de la LRJPA*, en la obra colectiva «Procedimiento Administrativo. Ponencias del I Coloquio Hispano-Portugués», Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, páginas 386 y 387.

Administrativo Común, y del 128 de la L.G.T. añadimos nosotros, les aleja de los contenidos del artículo 105 de la Constitución, debiéndose interpretar que la audiencia al interesado a la hora de adoptar medidas cautelares ha de proceder en todo caso, salvo que se den las circunstancias del artículo 84 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuestión muy difícil por no decir imposible. No debe olvidarse, por último, que el artículo 128 prohíbe adoptar este tipo de medidas cuando puedan causar perjuicios de difícil o imposible reparación, para cuya correcta evaluación parece oportuno oír a quien, por lo menos potencialmente, los tenga que padecer.

2.2. La motivación del acto.

La segunda de las cuestiones que ha de abordarse es la relativa a la necesidad de motivación de los actos administrativos por los que se adopten medidas cautelares tributarias (121). Aunque el artículo 128 de la L.G.T. no indique nada sobre ello, no existen dudas de que este requisito no sólo es imprescindible, sino que se configura en la práctica como el verdadero criterio por el cual se van a tener que guiar los sujetos pasivos, la Administración tributaria y los Tribunales a la hora de plantearse o resolver acerca de la legalidad de una garantía, pues, tal y como indica T. GARCÍA LUIS (122), la motivación adquiere importancia como instrumento de control de actuaciones arbitrarias, dado el carácter cautelar de la medida y la indeterminación de los indicios racionales que permiten recurrir a ellas (123).

Por otra parte, con carácter general, las letras a) y f), del artículo 54.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992, preceptúan respectivamente, que serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de Derecho «los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos» y «los que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales», circunstancias que se van a producir, en más grado la primera que la segunda, en todas las medidas cautelares del artículo 128 de la L.G.T. (124). La Jurisprudencia, como pone de manifiesto M. REBOLLO PUIG (125), también se ha mostrado severa en la exigencia de esta motivación y conecta su falta con una posible indefensión y con la vulneración de algunos derechos constitucionales (126), entre los que destaca la tutela judicial efectiva de su artículo 24 (127).

(121) Sobre las distintas implicaciones de la motivación en el ámbito tributario puede verse el interesante trabajo de J.A. SÁNCHEZ PEDREÑO: *El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, en «Revista General de Derecho», diciembre, 1995, n.º 615, páginas 12.913 a 12.983.

(122) *Ob. cit.*, páginas 509 y 510.

(123) J. BANACLOCHE, *Ob. cit.*, página 87 incide también en esta idea al señalar que «en todo caso se trata de la exigencia de un acto notificado y motivado suficientemente que se pueda impugnar por adolecer de arbitrariedad».

(124) En el mismo sentido, F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Ob. cit.*, páginas 511 y 523.

(125) *Ob. cit.*, página 701.

(126) Sobre esta misma consecuencia de la falta de motivación en el ámbito tributario, consúltese el trabajo citado de J.A. SÁNCHEZ PEDREÑO: *El deber de motivación...*, en sus páginas 12.926 a 12.950.

(127) Pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de abril y 11 de noviembre de 1985 (*Aranzadi*, 1.744/1985 y 5.350/1985), o la de 9 de febrero de 1988 (*Aranzadi*, 1.291/1988).

Mayores problemas plantea, sin embargo, la determinación del contenido de la motivación (128), esto es, qué debe aparecer justificado por el órgano competente en el acto administrativo que acuerde una determinada garantía. La motivación tiene que dirigirse a poner de manifiesto los requisitos esenciales exigidos por el artículo 128 de la L.G.T, a saber, la presencia de la deuda liquidada, la existencia real de los indicios racionales de que el cobro se va a ver frustrado o dificultado, y sobre todo deben quedar debidamente probados los actos del deudor tendentes a alcanzar la situación de insolvencia en perjuicio de la Hacienda Pública. La concurrencia de estas circunstancias, que se convertirán en los elementos de juicio a valorar, debe completarse con el razonamiento que refleje la necesidad de la adopción de la medida cautelar, con referencia incluso al ajuste de la garantía a los límites legales: el principio de proporcionalidad (129), la ausencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, y el respeto a los derechos amparados por las leyes. Sólo así, manifiesta M. REBOLLO PUIG, «la motivación cumplirá su función y permitirá el control de legalidad que en este caso comprende muy especialmente el de adecuación al fin, congruencia con los motivos, "razonabilidad"..., requisitos imposibles de demostrar o de combatir o controlar si falta aquélla» (130).

2.3. La impugnación y la suspensión del acto administrativo.

El último punto que debe tratarse dentro del estudio del acto administrativo por el que se adoptan las medidas cautelares tributarias se refiere a su impugnabilidad, ya que ante el silencio de la L.G.T. podría existir base legal para negar la posibilidad de que este tipo de actos sean revisados directamente, por lo que hay que dejar clara esta cuestión. Así, la consideración de este tipo de actos en el ámbito general administrativo (131) como de trámite, y su aplicación al ámbito tributario, ocasionaría su exclusión de la vía económico-administrativa, que sería la competente para resolver las controversias entre la Administración tributaria y los interesados acerca de la legalidad de los mismos, pues tanto el artículo 15.1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 30/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo,

(128) Este problema es destacado también tanto por M. REBOLLO PUIG, citado, página 701, como por A. GÓMEZ BARAHONA, *Ob. cit.*, página 387, en relación a las medidas provisionales del artículo 72 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común.

(129) El mismo parecer sobre todo ello sostiene R. FALCÓN Y TELLA: *Editorial. Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, en «Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal», febrero, 1995, n.º 3, página 10, al decir que «el desplazamiento de la carga de recurrir al administrado no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, por lo que del expediente administrativo ha de resultar la apariencia de buen derecho *fumus boni iuris* en favor de la Administración y el *periculum in mora* que hayan justificado la medida cautelar, así como el carácter proporcionado de la misma, a cuyo efecto la motivación del acto juega un papel fundamental».

(130) *Ob. cit.*, página 702.

(131) M. REBOLLO PUIG, *Ob. cit.*, páginas 708 a 710, y A. GÓMEZ BARAHONA, citado, páginas 387 y 388. Puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 1990 (*Aranzadi*, 6.689/1990).

de 12 de diciembre de 1980, como desde un punto de vista general el 107.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992, vedan el acceso al recurso a los actos de trámite, salvo que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan fin a la vía de gestión (132).

No obstante, esta solución, como dice M. REBOLLO PUIG, sería «tan palmariamente injusta y contraria a los artículos 24 y 106.1 de la Constitución que la admisión de recursos se impone» (133), y más aún cuando su particular objeto en el ámbito tributario, el patrimonio del deudor, puede ocasionar una quiebra importante de sus intereses. Por otra parte, también hay que poner de manifiesto que en el caso de las medidas cautelares no se está en presencia de un acto de trámite en sentido estricto sino que se trata de una situación incidental respecto del procedimiento principal (cobro de la deuda), que puede transcurrir paralelamente al mismo, pero que *per se* no está ordenado ni coadyuva al desarrollo de ese procedimiento. Todo lo anterior, junto a que la Jurisprudencia aconseja considerar a la categoría de los actos de trámite con un criterio restrictivo y limitado (134), nos inclina a favor de la impugnabilidad de las medidas cautelares del artículo 128 de la L.G.T., resultando necesaria a estos efectos la modificación de la legislación relativa a la impugnación de actos en vía económico-administrativa para contemplar como actos recurribles aquellos por lo que se acuerde una determinada medida cautelar (135).

Empero, en relación a esta última idea, hay que dejar constancia de la opinión de R. FALCÓN Y TELLA (136), que se inclina, con apoyo en la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución, por que el acuerdo de una medida cautelar sea directamente impugnabile en vía contencioso-administrativa (137), cuestión que si bien puede admitirse en aquellos casos en que una norma expresamente lo prevea (138), no parece que deba ser compartida con carácter general, ya que además de

(132) Así lo mantienen J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J.M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, citada, página 473.

(133) *Ob. cit.*, página 708.

(134) Sentencia de 17 de mayo de 1972 (*Aranzadi*, 2.485/1972). Puede verse al respecto, G. CASADO OLLERO; R. FALCÓN Y TELLA; C. LOZANO SERRANO; y E. SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, páginas 664 a 667.

(135) Son fundamentalmente los artículos 15 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 30/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo de 12 de diciembre de 1980, y 42 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que lo desarrolla.

(136) En *Editorial. Las medidas cautelares: autotutela administrativa...*, citado, páginas 9 y 10.

(137) Sobre esta posibilidad en el ámbito tributario, puede verse el trabajo de I. IBÁÑEZ GARCÍA: *El acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria, en virtud del derecho a la Tutela Judicial Efectiva*, en «Gaceta Fiscal», noviembre, 1996, n.º 148, páginas 109 a 128.

(138) Por ejemplo, la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona.

suponer una excepción al régimen jurídico general de los actos administrativos y del especial de los actos en materia tributaria, que no tiene, en nuestra opinión, justificación suficiente, podría aumentar el problema de la ya bastante congestionada justicia española, cuando en sede administrativa podrían resolverse favorablemente al interesado las impugnaciones planteadas.

Una vez admitida la impugnabilidad de las medidas cautelares tributarias, conectada con la misma se encuentra la cuestión relativa a la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución de la garantía adoptada ante un eventual recurso que ponga en tela de juicio su ajuste a Derecho. En relación a lo cual debe recordarse que la finalidad de la suspensión es paralizar la eficacia de un acto administrativo hasta tanto se resuelva el procedimiento tendente a determinar su legalidad, al objeto de que el privilegio de la ejecutoriedad de los actos de la Administración no cause un perjuicio al interesado de forma indebida. La suspensión, que es también una medida cautelar, se concede para amparar los derechos del afectado por una actuación administrativa, por lo que en esta situación se produce un conflicto entre intereses a salvaguardar, al actuar una medida cautelar sobre otra anteriormente establecida, beneficiando cada una de ellas a diferentes sujetos (Administración y ciudadano).

En la esfera tributaria, la legislación que se ocupa de los distintos medios de impugnación (recurso de reposición potestativo, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo ante los Tribunales) (139) requiere, con carácter general, como requisito previo a la concesión de la suspensión del acto, la presentación de una garantía suficiente, aunque excepcionalmente, la suspensión se podrá conceder aun sin prestar garantía, cuando se justifique por el interesado que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación (140).

Pues bien, estas previsiones chocan con la regulación normativa de las medidas cautelares de tal manera que la hacen inaplicable, y provocan un vacío legal respecto a la posibilidad de solicitar la suspensión de un acto administrativo que adopte una cautela tributaria en el caso de que decida impugnarse. Esto ocurre en los dos supuestos de suspensión establecidos, tanto en el que se exige garantía como en el que ésta no es necesaria, tal y como se va a poner de manifiesto a continuación.

En el primer caso -impugnaciones en vía administrativa- dos son las razones que impiden la aplicación de las previsiones legales: la primera estriba en que al constituir las medidas cautelares tributarias una garantía (embargo, retención, aval, etc.), si para suspender su ejecución debe apor-

(139) Así, pueden verse los siguientes preceptos: artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo; artículos 74 a 77 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas; y artículos 122 a 126 y 96.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 27 de diciembre de 1956.

(140) Véase el artículo 76.2, párrafo final del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1 de marzo de 1996 y el artículo 122.2 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa, así como el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de noviembre de 1996, comentado breve, pero acertadamente, por J. MARTÍN QUERALT en el *Editorial* del número 76 (2/1997), de «Tribuna Fiscal», páginas 6 a 8.

tarse otra garantía, la solución legal no resuelve el problema, pues aunque se siga al pie de la letra acaba produciendo el mismo efecto que se quiere eliminar; y la segunda razón se centra en la disposición contenida en el artículo 128.4 de la L.G.T., que prevé como causa de levantamiento de una medida, el que previa solicitud del interesado se acuerde su sustitución por otra garantía que se estime suficiente, lo cual en el caso que se está analizando supondría simplemente la sustitución de la cautela, pero sin producir los efectos suspensivos del acto recurrido, que es lo que en última instancia se pretende con el instituto que se está abordando.

En cuanto a la posibilidad de solicitud y posterior concesión de la suspensión sin prestación de garantía prevista en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la normativa vigente la restringe a las situaciones en las que la ejecución del acto impugnado provoque perjuicios de difícil o imposible reparación, lo cual produce una contradicción legal similar a la anterior, pues el artículo 128.3 de la L.G.T. prohíbe terminantemente que las medidas cautelares provoquen los citados perjuicios, razón por la cual en estos casos no se plantea la obligatoriedad de la suspensión, sino que la medida simple y llanamente no se podrá adoptar bajo ningún concepto pues será nula de pleno derecho.

Todo lo anterior, no obstante, no debe llevar a la conclusión de que en estos casos sea imposible suspender la ejecución de la medida cautelar tributaria, puesto que el Tribunal Supremo (141) mantiene que los principios de eficacia y ejecutividad de la actuación administrativa deben ser sopesados y matizados con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución, de manera que las normas reguladoras de la suspensión deben verse ampliadas por el expreso reconocimiento de esa tutela judicial, que implica, entre otras cosas, el derecho a una tutela cautelar. La fuerza expansiva del citado artículo 24 de la Constitución Española y su eficacia rompedora de toda irrazonable supervaloración de los privilegios administrativos como el de presunción de validez de los actos de la Administración, debe potenciar las garantías de los afectados, todo ello como consecuencia del principio general del Derecho Comunitario conforme al cual «la necesidad del proceso para obtener razón no debe convertirse en un daño para el que tiene razón» (142).

Esta doctrina, junto a las consideraciones anteriores acerca de los problemas normativos planteados, obligará a que el órgano que tenga que resolver sobre la suspensión en el supuesto concreto de las medidas cautelares tributarias, deba decidir la cuestión realizando una interpretación integradora de todas las prescripciones legales establecidas al efecto, mediante la valoración de aquellos elementos de las medidas cautelares que no producen contradicciones, como son el *periculum in*

(141) Véase el Auto de 20 de diciembre de 1990.

(142) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de julio de 1990, caso *Factortame*.

mora y especialmente el *fumus boni iuris* (143), para determinar quién se encuentra en la situación más ajustada a Derecho, y con base en ello obrar en consecuencia para decretar o no la suspensión de la medida impugnada.

IV. LÍMITES PARA ACORDAR MEDIDAS CAUTELARES

Además de los requisitos de las medidas cautelares tributarias la L.G.T. se refiere a los límites para acordarlas. Se trata de una serie de circunstancias que configuran negativamente la facultad para autorizar medidas cautelares, pues si acontecen, el efecto que deriva de las mismas es la imposibilidad de acordar la correspondiente garantía, operando de esta manera como prohibiciones legales expresas, ya que en cierto modo los requisitos positivos hasta ahora analizados, en tanto en cuanto constriñen la actuación del órgano competente, también operan como límites. Si por el contrario, las medidas se adoptan sin respetar los límites legales, tales límites cumplen la función de garantizar los derechos del afectado, al permitir su impugnación, e incluso eventualmente como apuntan de forma certera F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, posibilitarán la solicitud de «indemnización de los daños causados por el mal funcionamiento de los servicios públicos (arts. 139 y 141 de la LRJ-PAC)» (144).

La regulación de las situaciones que impiden la adopción de las medidas cautelares tributarias se encuentra fundamentalmente en el párrafo primero del artículo 128.3 de la L.G.T. cuando indica que «las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación». Además de este precepto también debe traerse a colación el artículo 72.2. *in fine* de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que al regular las medidas provisionales introduce como límite para su adopción el que impliquen violación de dere-

(143) Sobre la valoración de este concepto en la suspensión del acto administrativo puede verse el análisis que, desde la perspectiva de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, lleva a cabo el Auto de 20 de diciembre de 1995, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación. Legislación, Consultas y Jurisprudencia*, julio de 1996, n.º 160, páginas 61 a 64.

(144) *Ob. cit.*, página 523. El mismo parecer mantiene R. FALCÓN Y TELLA, *Ob. cit.*, página 10, cuyas palabras deben compartirse, al decir que «la extensión de la autotutela a las medidas cautelares hace inaplazable la revisión de los criterios que actualmente se siguen en materia de condena en costas a la Administración e indemnización de daños y perjuicios. Téngase en cuenta que, en el ámbito privado, por regla general la adopción de medidas cautelares exige la prestación de fianza por el solicitante de las mismas. Lógicamente carece de sentido exigir tal fianza a la Administración, pero en cambio debe exigírsele con el máximo rigor la compensación de todos los perjuicios directa o indirectamente causados cuando se demuestre que la medida estaba infundada, bien por haberse anulado o corregido ésta en vía judicial, bien por estimarse un eventual recurso contra la resolución que ponga término al procedimiento principal en que la medida se adopte».

chos amparados por las leyes (145), disposición que hay que considerar aplicable también al ámbito tributario dada la naturaleza de medidas provisionales de la que participan las cautelas del artículo 128 de la L.G.T.

Son tres, por lo tanto, las circunstancias que deben analizarse a lo largo de este apartado: el principio de proporcionalidad, la producción de un perjuicio de difícil o imposible reparación y la violación de derechos amparados por las leyes, tarea que se va a llevar a cabo seguidamente.

1. El principio de proporcionalidad.

Según el artículo 128.3 de la L.G.T., a la hora de adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de la deuda tributaria debe ponderarse que éstas sean proporcionadas al daño que se pretende evitar, que no es otro que el perjuicio al crédito que ostenta la Hacienda Pública. El principio de proporcionalidad ha constituido uno de los criterios básicos en la reforma de la L.G.T., pues su inicial y exclusiva aplicación al ámbito punitivo se ha visto ampliada a otros aspectos de la gestión de los tributos, como el que ahora se analiza de las medidas cautelares, la práctica del embargo en el procedimiento de recaudación (146) o las garantías que en el curso de las actuaciones inspectoras pueden recaer sobre la documentación u otros elementos de prueba relevantes para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo (147).

(145) Este artículo 72.2 dice que «no se podrán dictar medidas provisionales que puedan causar perjuicio de difícil o imposible reparación a los interesados o que impliquen violación de derechos amparados por las Leyes».

(146) El artículo 131.1 de la L.G.T. establece que «el embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, con respeto, **siempre al principio de proporcionalidad**» (la negrita no aparece en el original).

(147) Al respecto el artículo 142 preceptúa lo siguiente: «1. Los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético, que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los Inspectores de los tributos en el domicilio, local, escritorio, despacho u oficina de aquél, en su presencia o en la de la persona que designe.
2. Tratándose de registros y documentos establecidos por norma de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración para su examen. 3. Para la conservación de la documentación mencionada en los apartados anteriores y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. **Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga.** En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías sometidas a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción» (la negrita no aparece en el original).

En cuanto a la función del principio de proporcionalidad en el ordenamiento jurídico español, debe destacarse siguiendo a J.I. LÓPEZ GONZÁLEZ (148), que el Tribunal Constitucional lo utiliza con un doble valor, pues en la mayoría de las ocasiones lo asimila a algunos derechos o principios constitucionales (149), como la justicia, la igualdad (150), la tutela judicial efectiva o la presunción de inocencia, garantizando así estos derechos a través de la proporcionalidad; mientras que en otras, aunque las menos, le otorga rango de principio general del Derecho (151), en cuyo caso habrá que extraer toda su funcionalidad y exigencias en orden a disciplinar el comportamiento de las Administraciones Públicas.

Esta doble función del principio de proporcionalidad se manifiesta también en la esfera del Derecho Penal, donde tuvo su origen y del que pasó al Derecho Administrativo sancionador (152), del que participa el tributario (153), pues su contenido presenta dos perspectivas, tal y como subraya J.J. ZORNOZA PÉREZ (154): como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delitos o infracciones (ámbito normativo); y como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones, sin que exista al respecto posibilidad de opción libre sino una actuación vinculada a la correspondencia entre infracción y sanción (esfera de la aplicación de la norma).

(148) En *El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1988, páginas 58 a 74.

(149) Se habla de asimilación, porque el Tribunal no admite que la proporcionalidad sea un derecho fundamental, al negarle el acceso al recurso de amparo en la Sentencia 62/1982, de 15 de octubre, (Boletín Oficial del Estado del 17 de noviembre).

(150) En esta dirección, la Sentencia 50/1995, de 23 de febrero, del Tribunal Constitucional, (Boletín Oficial del Estado de 31 de marzo), en su Fundamento Jurídico Séptimo afirma que el principio de proporcionalidad es inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad y se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el artículo 9 de la Constitución. Igualmente, el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de junio de 1992 (La Ley, 1992-4, página 166), relativa a la adopción de medidas cautelares penales, exige la existencia de proporcionalidad «que se constituye en un criterio rector unido indisolublemente a la justicia».

(151) Véase el Fundamento Jurídico Quinto de la citada Sentencia de 15 de octubre de 1982 del Tribunal Constitucional.

(152) Puede verse J.I. LÓPEZ GONZÁLEZ: *El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, citado, páginas 15 a 28.

(153) Así, J.J. ZORNOZA PÉREZ: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, página 111, escribe que «por fin, ha de incluirse entre los principios fundamentales del Derecho Administrativo sancionador a que venimos aludiendo, el denominado *principio de proporcionalidad*, como principio general del Derecho, informador de la totalidad del ordenamiento jurídico, cuya aplicación se circunscribe principalmente a la materia represiva, dado que constituye uno de los principios constitucionales de garantía penal, comunes a todo el ordenamiento sancionador». Sobre este aspecto en la última reforma de la L.G.T. puede verse I. MERINO JARA: *Infracciones y sanciones*, en *La Reforma de la Ley General Tributaria*, coeditada junto a C. CHECA GONZÁLEZ; T. GARCÍA LUIS y J.I. MORENO FERNÁNDEZ, citada, páginas 330 y 331.

(154) *El sistema de infracciones y sanciones tributarias...*, citado, páginas 111 a 114.

Precisamente, esta doble función del principio que se está analizando, y a la que se acaba de hacer referencia, también debe tenerse en cuenta a la hora de valorar su operatividad en el campo de las medidas cautelares, pues por un lado, la regulación legal de las cautelas tributarias debe respetar la proporcionalidad como valor constitucional, y por otro, la actuación administrativa a la hora de adoptarlas en concreto también ha de ser proporcionada, estando vinculada por las exigencias de este criterio general.

Así, por lo que se refiere a la primera de las perspectivas apuntadas (155), el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la necesidad de que la regulación de las medidas cautelares se ajuste al principio de proporcionalidad, como criterio que pone de manifiesto los derechos recogidos en nuestra Carta Magna, a pesar de que exista alguna opinión divergente (156). Tal declaración se produjo en la Sentencia 3/1983, de 25 de enero (157), en la que se cuestionaba el ajuste constitucional de las medidas establecidas por el artículo 170 del antiguo Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, de 13 de junio de 1980, que obligaba a los empresarios, si pretendían interponer recurso de casación, a consignar el importe de la cantidad fijada en la condena incrementada en un 20 por 100 (158).

A este respecto, el Alto Tribunal manifiesta, en el Fundamento Jurídico Cuarto de la citada resolución, que «constitucionalmente no son admisibles aquellos obstáculos que puedan estimarse excesivos, que sean producto de un innecesario formalismo y que no se compaginen con el derecho a la justicia o que no aparezcan como justificados y proporcionados conforme a las finalidades para las que se establecen, que deben en todo caso, ser adecuadas al espíritu constitucional, siendo en definitiva el juicio de razonabilidad y proporcionalidad el que resulta trascendente para la confrontación entre el artículo 170 L.P.L. y el artículo 24.1 C.E.»; y concluye declarando la inconstitucionalidad del recargo del 20 por 100, porque «su cuantía es desproporcionada y gravosa y cumple una función en último extremo sancionadora con base objetiva, y obstaculiza grave-

(155) Sobre la presencia constitucional del principio de proporcionalidad puede verse el Capítulo 4 del trabajo de N. GONZÁLEZ CUÉLLAR-SERRANO: *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*, Colex, Madrid, 1990, páginas 49 a 66, dedicado a las «Fuentes constitucionales del principio de proporcionalidad».

(156) La Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1989 (*Aranzadi*, 5.743/1989) opina que el principio de proporcionalidad no es de aplicación «a las simples prevenciones o medidas cautelares», e igualmente M. REBOLLO PUIG, *Ob. cit.*, página 671, duda acerca de que exista una exigencia general de proporcionalidad en las medidas provisionales del artículo 72 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

(157) Boletín Oficial del Estado del 17 de febrero.

(158) Este precepto establecía que «cuando se trate de sentencia condenatoria al pago de cantidad, será indispensable que el recurrente, si es empresario y no estuviera declarado pobre, consigne el importe a que ascienda la condena en la cuenta corriente sobre anticipos reintegrables que la Magistratura tenga abierta en el Banco de España, o en sus sucursales, incrementada en un 20 por 100, debiendo el recurrente presentar ante la Magistratura el resguardo acreditativo de dicha consignación, acordando el Magistrado que por el Secretario se testimonie en autos, conservando bajo su custodia el resguardo original».

mente el derecho a la tutela judicial en su aspecto de acceso al recurso, lo que no se ajusta al contenido esencial del derecho establecido en el artículo 53.2 de la Constitución» (Fundamento Jurídico Sexto).

Consecuencia de lo anterior es que las medidas cautelares que se prevean en la ley deben ajustarse a los criterios constitucionales a través de una adecuación entre la potestad conferida a la Administración y el fin que se pretende asegurar. Esta idea está reconocida en el artículo 128.3 de la L.G.T., que en definitiva es el que ahora interesa, cuando indica que las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar, debiéndose considerar que las que se regulan en el citado precepto -retención de devoluciones y embargo preventivo-, cumplen la condición reseñada al resultar adecuadas al interés público asegurado, que no es otro que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica plasmada en la deuda tributaria liquidada.

Pero además de esta perspectiva constitucional, la proporcionalidad cumple una función de principio general del Derecho, que se proyecta sobre la actuación concreta de la Administración a la hora de adoptar medidas cautelares y que también se encuentra ínsita en la configuración general del límite establecido en el artículo 128.3 de la L.G.T. Al respecto, J.I. LÓPEZ GONZÁLEZ describe esta segunda función de la proporcionalidad aludiendo a que se trata del «*ejercicio y extensión de las potestades administrativas en el proceso de producción y aplicación del Derecho Administrativo, en base a una justificada ponderación -en el caso concreto- de los bienes, derechos e intereses jurídicamente protegidos, y en función de los valores constitucionales de libertad, justicia material y del derecho a la autonomía*» (159).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente la sustantividad del principio que se está analizando, como medida y límite sustancial de la actividad de la Administración a la hora de ejercer la potestad para acordar medidas cautelares, al manifestar en el Fundamento Jurídico Segundo de la Sentencia 108/1984, de 26 de noviembre (160), en relación a la presunción de inocencia, que la adopción de medidas cautelares es constitucionalmente admisible «siempre que se adopten por resolución fundada en Derecho que, cuando no es reglada, ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y de las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso». Igualmente dentro del ámbito estrictamente tributario, la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Alto Tribunal, expresa que no basta con que sea constitucionalmente lícito el fin que con una medida se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de la actuación sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido superen un juicio de proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

(159) *El principio general...*, *Ob. cit.*, página 124.

(160) Boletín Oficial del Estado del 21 de diciembre.

Esta segunda función es, si cabe, más trascendente que la anterior de cara a los posibles afectados por las medidas cautelares, pues si bien con la primera se trata de determinar el ajuste constitucional de las garantías, también es cierto que las posibilidades de instar el juicio valorativo sobre ellas son más restrictivas tanto por el órgano que debe decidir (Tribunal Constitucional), como por los medios previstos para ello (recurso o cuestión de inconstitucionalidad y recurso de amparo); mientras que la función que se está estudiando ahora está mucho más próxima al ciudadano, pues al tener que plasmarse en el acto administrativo que acuerda la medida, el abanico de posibilidades de defensa y control es también más amplio centrándose en los recursos administrativos y jurisdiccionales.

Entrando ya en el significado del principio de proporcionalidad debe destacarse, siguiendo de nuevo a J.I. LÓPEZ GONZÁLEZ (161), que dentro de la actividad administrativa este criterio supone un proceso integrador y valorativo de los tres elementos contenidos en la norma jurídica habilitante, como son el presupuesto de hecho, los medios y el fin, proceso en el que el órgano competente debe ponderar, justificada y razonablemente, todos ellos (162). Todo ello con el fin de que exista una adecuación entre el interés que se protege en este caso, el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, y la medida cautelar que se vaya a adoptar, tomando como base sobre todo las consecuencias que se puedan producir en la esfera patrimonial del obligado.

En cuanto al contenido concreto de la proporcionalidad, debe destacarse la existencia de un aspecto material y otro formal. El ámbito material indica las circunstancias que tienen que ser tomadas en consideración por el órgano competente para adoptar la medida cautelar. En este sentido, lo proporcional exige, en primer lugar, que la elección de las medidas sea adecuada, y sobre todo que dentro de ellas se opte por la que sea menos restrictiva, esto es, la que cause un menor perjuicio al deudor (163); y en segundo lugar, la proporcionalidad deberá ser tenida en cuenta tanto desde una

(161) *Ob. cit.*, páginas 117 a 124.

(162) La reseñada Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero de 1995 incide en esta idea al decir que el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario y excesivo de los derechos fundamentales. En la misma dirección, G. CASADO OLLERO: *Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario*, en «Estudios de Derecho Tributario en memoria de M.C. Bollo Arocena», Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, páginas 154 y 155, indica que «la vinculación de la potestad a la finalidad que la justifica exige, además, que el ejercicio de las potestades tributarias sea congruente y proporcional con sus propios fines; congruencia y proporcionalidad que suponen tener en cuenta que "la intervención en un bien jurídico y la limitación de la libertad no pueden ir más allá de lo que sea necesario para la protección de otro bien o de un interés de mayor peso; que entre los varios medios posibles hay que elegir el 'más moderado'; que el medio empleado y los inconvenientes unidos a ello para el interesado no pueden ser excesivos en relación con los fines justificados a que se aspira" (Karl Larenz)».

(163) Es lo que se conoce como *favor libertatis*, pudiéndose ver al respecto el trabajo citado de J.I. LÓPEZ GONZÁLEZ, páginas 78 a 81 y 120 a 122.

perspectiva cuantitativa, esto es, en relación a la cantidad que constituya la deuda tributaria a asegurar, como cualitativamente, en relación a la entidad de los bienes sobre los que tenga que recaer la medida cautelar que tienda a garantizar el pago, de manera que no se produzcan desajustes entre ambos puntos de vista (164).

Con el aspecto formal se hace referencia a cómo debe materializarse el requisito de la proporcionalidad. En este caso, el elemento fundamental que ha de ser tenido en cuenta es el de la motivación del acto por el que se acuerda una determinada medida cautelar. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1992, afirma que la existencia de la proporcionalidad sólo puede constatarse a través de la motivación (165), que viene a proyectar la exigencia que deriva del derecho a la tutela judicial efectiva. Dado que este aspecto se ha analizado al tratar del requisito del acto administrativo para adoptar medidas cautelares, todo lo dicho allí hay que considerarlo aplicable en este momento, razón por la cual no se va a reiterar el análisis de esta materia.

2. La producción de un perjuicio de difícil o imposible reparación.

El segundo límite al que está sometido el órgano competente a la hora de acordar una medida cautelar se encuentra regulado explícitamente en el inciso final del párrafo primero del artículo 128.3 de la L.G.T., cuando preceptúa que «en ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación». Como se puede observar se trata de una circunstancia que recorta de forma estricta y rotunda la posibilidad de utilizar las garantías del citado artículo 128, pues no en vano la ley comienza diciendo que en **ningún caso** podrá acudir a la cautela si ésta produce un daño cuya reparación sea difícil o imposible, razón por la cual resulta necesario dejar claro el significado de este requisito negativo de las medidas preventivas tributarias.

En este sentido, el límite del artículo 128.3 proviene claramente, al igual que otros aspectos del régimen jurídico de las cautelas tributarias, de la legislación administrativa general, y concretamente de aquella parte que se ocupa de regular la suspensión de los actos administrativos en caso de recurso. Así, por un lado, el artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 27 de diciembre de 1956 (166), después de establecer en su apartado 1 que la interposición del

(164) Así, por ejemplo, no se podrá proceder al embargo preventivo de bienes cuyo valor sea superior al de la deuda a garantizar, con la consiguiente privación del derecho de propiedad, reconocido y protegido en el artículo 33 de nuestra Constitución.

(165) La misma opinión mantiene R. FALCÓN Y TELLA: *Editorial. Las medidas cautelares...*, citado, página 10, al expresar que en la adopción de una medida cautelar «del expediente administrativo ha de resultar... el carácter proporcionado de la misma, a cuyo efecto la motivación del acto juega un papel fundamental».

(166) Boletín Oficial del Estado del 28 de diciembre.

recurso judicial no impedirá a la Administración ejecutar el acto o disposición objeto del mismo, exceptúa esta regla general en el número 2 al indicar que procederá la suspensión, a instancia del actor, cuando la ejecución hubiese de ocasionar **daños o perjuicios de reparación imposible o difícil**; y por otro lado, el artículo 111.2 a) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, posibilita que el órgano competente para resolver el recurso administrativo suspenda la ejecución del acto recurrido si la ejecución pudiera causar **perjuicios de imposible o difícil reparación**. Como consecuencia de este origen habrá que acudir a la doctrina administrativa para conocer el contenido del concepto jurídico indeterminado que se integra en la expresión «perjuicio de difícil o imposible reparación».

Al respecto, por lo que se refiere a los daños o perjuicios que impedirían la adopción de medidas cautelares, han de ser, siguiendo a C. CHINCHILLA MARÍN (167), reales y efectivos, aunque eso no significa que hayan de ser actuales, pues es suficiente que sea un daño futuro y eventual. Igualmente, pueden ser materiales o morales (168), y por último han de ser concretos, pues de lo contrario, tal y como afirma J. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, «las posibilidades de probar su irreparabilidad o difícil reparación serían reducidísimas» (169).

Además, el daño de estas características debe ser de difícil o imposible reparación, consecuencia que según E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ (170), no debe medirse en términos económicos, en el sentido de interpretar que todo perjuicio que sea susceptible de valoración económica, y por ende, indemnizable, sea reparable, sino que bastaría con que la reparación *in natura* fuera imposible o difícil para que la medida no se pudiera adoptar. En definitiva, irreparable ha de entenderse como sinónimo de irreversible o de laboriosa rectificación, y no de irrsarcible, pues el Legislador con el artículo 128.3 pretende que quien deba soportar una medida cautelar vea respetada la integridad de sus derechos e intereses, sin que esta protección se vincule a la posibilidad de obtener una indemnización posterior. En esta dirección se manifiesta también la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que ya en 1956 exponía, refiriéndose a la suspensión, que «al juzgar sobre su procedencia se debe ponderar ante

(167) En *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas-Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1991, página 43.

(168) J. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1986, páginas 103 y 104, afirma que la consideración exclusiva de los daños materiales no está «en consonancia con el derecho de los españoles a una tutela judicial sobre la totalidad de derechos e intereses legítimos, ya que es indudable que los derechos morales son igualmente susceptibles de reparación», citando al efecto los Autos del Tribunal Supremo de 13 de abril de 1981, y 30 de mayo y 20 de junio de 1985, que admiten los daños morales como idóneos para que proceda la suspensión. Esta misma idea es trasladable al ámbito de las cautelas tributarias, haciendo la salvedad de que no es la tutela judicial la que obliga a incluir a los daños morales, sino la protección de la totalidad de los derechos del afectado por la medida.

(169) En su trabajo citado *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*, página 104.

(170) En su *Curso de Derecho Administrativo, I*, citado, página 564.

todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar, la suspensión, con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego. **Respecto de la dificultad de la reparación, no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente»** (la negrita no aparece en el original).

No obstante, debe advertirse que en la práctica la aplicación de este límite va a resultar ciertamente complicado, puesto que por una parte va a depender de las circunstancias que acontezcan en cada caso concreto, y así una misma medida cautelar -un embargo preventivo por ejemplo- podrá producir perjuicios de difícil o imposible reparación o no, según la situación individual del afectado o el momento en el que se acuerde; y por otra parte, será el motivo que con mayor frecuencia se alegue por los interesados para intentar cuestionar la legalidad del acto administrativo por el que se adopte una garantía del artículo 128 de la L.G.T., y en sentido contrario, ante el que el órgano competente para tomar la medida muestre un mayor escepticismo.

Precisamente, para evitar que este casuismo afecte indebidamente al principio de seguridad jurídica, produciendo una aplicación diversa de la norma legal a supuestos similares, y por tanto injusta, será ineludible que quien pretenda esgrimir el límite que se está analizando pruebe que los daños o perjuicios ocasionados por la medida son idóneos para impedir su adopción, esto es, que son realmente irreparables o de difícil reparación (171). En este punto, la prueba, como resume J. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ parafraseando diversos Autos del Tribunal Supremo, «ha de ir dirigida a "justificar la realidad del perjuicio y la dificultad o imposibilidad de la reparación". Es decir, no cabe hacer simples "conjeturas", ni "afirmar sin más", ni invocar "perjuicios eventuales o inciertos" o "aducir razones generales" sin concretar los daños. Antes al contrario, el particular debe "probar, acreditar o justificar" la realidad de la dificultad o imposibilidad. En este sentido, la prueba ha de "basarse en datos concretos no genéricos", estableciéndose un principio de prueba por escrito. Hay que justificar "las causas que provocan los daños o perjuicios de imposible o difícil reparación". En resumen: los daños o perjuicios no sólo deben ser alegados, sino por lo menos sucintamente razonados, y en su caso, también sucintamente probados» (172). Asimismo, incumbe al solicitante acreditar el nexo causal que conectaría los daños o perjuicios con la adopción de la medida, todo lo cual debe ser llevado a cabo en el trámite de

(171) En esta misma dirección puede verse J. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ: *La suspensión*, citada, página 112; así como C. CHINCHILLA MARÍN, *Ob. cit.*, página 43.

(172) *Ob. cit.*, páginas 113 y 114. Esta misma idea de la necesidad de la prueba se refleja en la Sentencia de 25 de julio de 1995 de la Audiencia Nacional (*Gaceta Fiscal*, n.º 145, julio-agosto de 1996, páginas 151 a 153), que en relación a una solicitud de suspensión de la ejecución de un requerimiento de información tributaria, afirma que para la suspensión se requiere «la posible causación de daños de difícil o imposible reparación. Obviamente, en virtud de la doctrina general contenida en el art. 1.214 C.C., la alegación y, al menos, un cierto indicio probatorio sobre la concurrencia del daño o perjuicio, corresponde a quien lo afirma».

audiencia y presentación de alegaciones que se ha considerado como de obligado cumplimiento al analizar, en otro apartado de este trabajo, el requisito formal del acto administrativo necesario para acordar la cautela.

Finalmente, de forma correlativa, la carga de alegar y probar por parte del sujeto afectado la producción de los daños se ha de ver contrapesada por la obligación de que la Administración, en la motivación del acto que acuerde la medida, sea lo suficientemente explícita en orden a discernir si efectivamente el perjuicio se produce o no, debiendo exponer con toda claridad las razones que, en su caso, han aconsejado la desestimación de las pretensiones del obligado tributario. Ésta será la única forma de que el deudor pueda ejercitar su derecho a la defensa con respeto a los principios constitucionales aplicables.

3. La violación de derechos amparados por las leyes.

El último límite para la adopción de medidas cautelares en el ámbito tributario no se encuentra previsto en el artículo 128 de la L.G.T., sino que proviene de interpretar sistemáticamente el artículo 72.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en relación a las medidas provisionales prevé que éstas no se podrán dictar cuando «impliquen violación de derechos amparados por la leyes». Tal disposición también debe ser considerada aplicable a la esfera tributaria, pues de todos es sabido que el artículo 103.1 de la Constitución de 1978 exige que la Administración actúe con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, con lo cual hay que compartir la opinión de R. FALCÓN Y TELLA, cuando indica al respecto que «en todo caso **han de respetarse los derechos fundamentales o más ampliamente los derechos "amparados por las leyes", como reza el art. 72.2 de la Ley 30/1992**» (173).

Ahora bien, es necesario conocer cómo vincula este límite al órgano competente para acordar una determinada cautela tributaria. En tal sentido debe tenerse en cuenta, como dice M. REBOLLO PUIG (174) citando a J. GONZÁLEZ PÉREZ y en referencia al reseñado artículo 72, que «una interpretación maximalista de esta restricción haría "virtualmente inaplicable" el precepto», pues toda medida preventiva supone la violación de algún derecho del afectado. Por ello, debe entenderse, según tiene declarado el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de diciembre de 1988 (175), que «la violación de derechos amparados por las Leyes ha de considerarse con los distintos o sin relación con los a limitar, suspender o condicionar con la medida, puesto que en caso contrario

(173) *Ob. cit.*, página 8. Igualmente, puede verse J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J.M. TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero...*, *Ob. cit.*, página 473.

(174) *Ob. cit.*, página 675.

(175) *Aranzadi*, 10.275/1988.

nunca cabría medida cautelar alguna», esto es, los derechos que no se pueden ver afectados por las cautelas, según el límite que se está estudiando, deben ser distintos de los que son objeto directo de las mismas, y así en el caso del embargo no podrá alegarse una violación del derecho de propiedad, puesto que precisamente la privación de ésta es la clave para asegurar el cobro de la deuda tributaria (176).

No obstante, esta delimitación general del requisito negativo de las medidas cautelares tributarias regulado en el artículo 72.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común, hace que el límite contenido en el mismo quede reducido a bien poco, y es más, provoca que quede subsumido en otros criterios ya analizados, como la proporcionalidad en su faceta de *favor libertatis*, la producción de perjuicios de difícil o imposible reparación, o el efectivo cumplimiento de los requisitos positivos necesarios para acordar medidas cautelares, por lo cual es necesario, como escribe M. REBOLLO PUIG, «ponerlo en conexión con derechos cuyo contenido y garantías no admitan ni siquiera limitaciones, suspensiones o condicionamientos provisionales por parte de la Administración» (177), como son además de los recogidos en normas legales, los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos en nuestra Constitución (178).

Desde este punto de vista, debe recordarse que a medida que se han ido estudiando los distintos aspectos de la adopción de las medidas cautelares tributarias se han reseñado también aquellos derechos o principios constitucionales que podrían verse afectados por tal régimen, por lo cual no procede en este momento volver a incidir sobre ellos.

(176) M. REBOLLO PUIG expresa el mismo parecer diciendo que «lo que se exige es que la medida provisional incida sobre los mismos derechos que presumiblemente se van ver afectados por la resolución final», que en el caso que se analiza supondría que la cautela tributaria incida sobre la esfera patrimonial del obligado de la misma manera que lo haría el incumplimiento de la obligación que se garantiza con la medida (cobro de la deuda tributaria).

(177) *Ob. cit.*, página 676.

(178) R. FALCÓN Y TELLA, citado, páginas 8 y 9, menciona entre otros, la inviolabilidad del domicilio, el secreto profesional, el derecho a la intimidad o la libertad de empresa.