

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

CON el objetivo de asegurar la deuda tributaria en el procedimiento de recaudación y de evitar la desaparición o destrucción de pruebas que pudieran ser determinantes a la hora de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en un procedimiento inspector, la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares de carácter provisional.

Las presentes notas tienen por objeto analizar las circunstancias que rodean la adopción de las medidas cautelares, esto es, los presupuestos básicos necesarios para su adopción, las características, las clases y los condicionantes que la ley impone sobre las mismas.

Esta materia ha sido tratada en el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF, siendo el presente artículo resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 27 de enero de 2011.

Palabras clave: medidas cautelares, procedimiento de recaudación, procedimiento de inspección, responsables tributarios y devoluciones en el IVA.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

PRECAUTIONARY MEASURES IN TAXATION

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

In order to ensure the tax liability in the tax collection procedure and to prevent the disappearance or destruction of evidence that could be decisive when checking compliance with tax obligations in an inspection procedure, the tax authorities may take provisional protective measures.

This paper aims to analyze the circumstances surrounding the adoption of precautionary measures, that is the basic assumptions required for adoption, the characteristics, classes, and conditions that the law imposes on them.

This subject has been treated in the **Course of Improvement and Tax Update** that is taught in the CEF. This article being a summary of the conference that took place on January 27, 2011.

Keywords: precautionary measures, recovery procedure, inspection procedure and responsible tax and VAT returns.

Sumario

1. Normativa aplicable.
2. Medidas cautelares en el procedimiento de recaudación.
 - 2.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT.
 - 2.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?
 - 2.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento de recaudación?
 - 2.4. ¿Qué características definen las medidas cautelares en el procedimiento de recaudación?
 - 2.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?
 - 2.6. Especial regulación que efectúa el artículo 49 del RGR en relación con la adopción de medidas cautelares en el ámbito de aplazamientos y fraccionamientos...
 - 2.7. Facultades de los órganos de recaudación.
3. Medidas cautelares en supuestos de responsables tributarios.
4. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.
 - 4.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT.
 - 4.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?
 - 4.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento inspector?
 - 4.4. ¿Qué características definen a las medidas cautelares en el procedimiento de inspección?
 - 4.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?
 - 4.6. ¿Y si se superan tales límites?
 - 4.7. ¿Es necesario dar audiencia previa al interesado?
 - 4.8. ¿Qué consecuencias tiene el quebrantamiento de las medidas cautelares?
5. Y una referencia especial a la garantía de las devoluciones en el ámbito del IVA.

1. NORMATIVA APLICABLE

Un estudio completo de las medidas cautelares requiere el análisis de la siguiente normativa:

Medidas cautelares en el procedimiento de recaudación:

- Artículos 81, 82 y 162, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).
- Artículo 49 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Medidas cautelares en supuestos de responsables tributarios:

- Artículo 41.5 de la LGT.

Medidas cautelares en el procedimiento de inspección:

- Artículo 146 de la LGT.
- Artículo 181 y disposición adicional decimocuarta del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI).

Medidas cautelares en el ámbito del IVA:

- Artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

2. MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

2.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT

La adopción de las medidas cautelares encuentra su fundamento en el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Para ello, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. Con base en ello, no pueden ser consideradas garantías de la deuda tributaria ni medidas de aseguramiento definitivas.

2.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?

Las medidas cautelares exigen para su adopción la concurrencia de dos requisitos:

1. El *periculum in mora*

«... cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado» y ello se manifiesta ante:

- Reintegro de imposiciones en entidades de crédito.
- Otorgamiento de capitulaciones matrimoniales.
- Aportación de sus bienes a sociedades patrimoniales.
- Aportaciones de ramas de actividad a otras entidades.
- Cesión de bienes o actividades económicas a otras entidades mediante contratos en exclusiva, que objetivamente consideradas sitúen los ingresos de la actividad económica ejercida por el obligado que es objeto de comprobación o investigación, en sede de otra persona o entidad, sin una equilibrada contraprestación.
- Enajenación o cesión de una parte significativa de los elementos de su activo o patrimonio.
- Operaciones de vaciamiento patrimonial.

Su apreciación exige:

- Indicios plurales, relacionados y convergentes.
- Indicios probados.

- Indicios periféricos o concomitantes, que estén en conexión o relación directa con la insolvencia voluntaria del sujeto, pero sin llegar a consumarla.
- Suficiente conexión entre el indicio y el hecho que se trata de deducir.

2. El *fumus boni iuris*

Esto es, las medidas cautelares deben asentarse sobre la apariencia de buen derecho. Si bien, en el ámbito tributario el *fumus boni iuris* no es un presupuesto que limite la concesión de la medida cautelar pues, como bien es sabido, la liquidación tributaria goza de la presunción de legalidad de los actos administrativos.

De ello surge una pregunta, ¿podrían aplicarse medidas cautelares en los supuestos de autoliquidaciones? El artículo 81 de la LGT posibilita la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria. Por otra parte y a este respecto, si acudimos al artículo 58 de la norma citada relativo a la deuda tributaria, el mismo no efectúa distinción entre liquidaciones y autoliquidaciones, por lo que en principio sería posible siempre y cuando se cumpla el resto de los requisitos.

2.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento de recaudación?

Lo primero que se ha de señalar a este respecto es que el artículo 81 de la LGT no establece un orden de prelación. Por ello, la Administración deberá elegir la medida más ventajosa para el interés público y la que mejor respete las garantías de los ciudadanos.

Partiendo de esta idea, de los apartados 3 y 6 del artículo citado, se puede extraer una enumeración de las posibles medidas cautelares a adoptar por la Administración, siendo estas:

A) Retención de devoluciones tributarias o de otros pagos. Cabe destacar tres tipos de supuestos:

- Pago de devoluciones tributarias.
- Otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. Es importante efectuar una breve referencia a la modificación sufrida a este respecto con la entrada en vigor de la LGT 2003 pues, en el artículo 128 de la Ley 230/1963 que regulaba este extremo, «Administración tributaria», estaba sustituido por «Hacienda Pública», lo cual aumentaba sobremanera las cantidades a embargar, pues por ejemplo, era posible el embargo de cantidad a recibir por el Ministerio de Fomento, consecuencia de una obra efectuada para el mismo. Con la nueva redacción, las retenciones solo serían posibles sobre pagos que debiera realizar la Administración tributaria.
- Pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios realicen a contratistas o subcontratistas.

En relación con este último caso: ¿Existe algún impedimento por parte de la Administración que limite la adopción de medidas cautelares en el supuesto en el que se aporte por un contratista o subcontratista un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias? El artículo 81 no limita la posibilidad de adoptar las medidas cautelares en este supuesto.

B) Embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

Como caso general, hay que destacar el embargo de bienes y derechos, si bien existe un par de supuestos especiales:

- Embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento permanente y que no hubieran sido declaradas. A modo de ejemplo, dentro de este supuesto, se sitúa el embargo de las mercancías del llamado «top manta».
- Embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

C) Prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

2.4. ¿Qué características definen las medidas cautelares en el procedimiento de recaudación?

1. Instrumentalidad

Las medidas cautelares nunca constituyen un fin en sí mismas, sino que tratan de garantizar la efectividad de la providencia de apremio que se dicte, en su caso. Ello significa que esta figura podrá adoptarse tanto en periodo voluntario como ejecutivo, incluso después de dictarse la providencia de apremio, pero antes de procederse al embargo ejecutivo de los bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda. Todas las medidas acordadas con posterioridad deberán ser calificadas como medidas ejecutivas con efecto conservativo.

2. Provisionalidad y temporalidad

El párrafo primero del apartado 1 del artículo 81 de la LGT alude a la adopción de medidas cautelares de carácter «provisional», estableciendo el apartado 5 del citado artículo que los efectos de estas medidas cesarán cuando se conviertan en ejecutivas o en medidas judiciales, cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción o cuando se sustituyan por otra garantía suficiente.

Es el apartado 5 del mentado artículo el que contiene la nota de temporalidad al establecer un plazo único de seis meses, prorrogable a otros seis –según dispone su letra d)– previo acuerdo motivado.

Transcurridos dichos plazos, ¿podrían volverse a adoptar estas medidas sobre los mismos bienes? No será posible.

3. Variabilidad

Asimismo, el apartado 5 del artículo 81 de la LGT dispone que «las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar».

4. La urgencia en la adopción

Pese a que la adopción de estas medidas cautelares requiere que la deuda se encuentre liquidada, el apartado 4 del artículo 81 de la LGT abre la posibilidad a la adopción de medidas cautelares que aseguren el cobro cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección. En el caso de tratarse de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

2.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?

Las circunstancias que delimitan negativamente al órgano competente a la hora de acordar una medida cautelar son las dos que se mencionan a continuación.

En primer lugar, se impide la adopción de medidas cautelares cuando la misma ocasione *perjuicios de difícil o imposible reparación*. Será el contribuyente quien habrá de «probar, acreditar o justificar» la realidad de la dificultad o imposibilidad. En este sentido, la prueba ha de «basarse en datos concretos no genéricos», que acrediten, además, el nexo causal que conectaría los daños o perjuicios con la adopción de la medida, todo lo cual debería ser llevado a cabo en el trámite de audiencia y presentación de alegaciones o en el recurso posterior.

El *principio de proporcionalidad* es el segundo límite a considerar, el cual se encuentra regulado, al igual que el límite anterior, en el apartado 2 del artículo 81 de la LGT, al indicar que «las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda».

2.6. Especial regulación que efectúa el artículo 49 del RGR en relación con la adopción de medidas cautelares en el ámbito de aplazamientos y fraccionamientos...

El artículo 82 de la LGT dispone que para garantizar los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria puede exigir que se constituya a su favor aval solida-

rio de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución –admitiéndose otras garantías bajo la premisa de la imposible obtención del citado aval o certificado o bajo el supuesto de que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica–, añadiendo seguidamente que el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías que se podrán exigir para garantizar dichos aplazamientos y fraccionamientos.

El desarrollo reglamentario de lo anteriormente expuesto se recoge en el artículo 49 del RGR, a tenor del cual cabe destacar lo siguiente:

- En primer lugar, se limita la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías exigidas a aquellos supuestos en los cuales la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda siempre que el obligado tenga solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo.
- Será en el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, en el que la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar, denegándose cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.
- En lo que se refiere a los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias dispone el citado artículo que serán a cargo del deudor.
- Y por último, conviene destacar que en caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento, con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.

Asimismo, el apartado 2 del artículo 49 del RGR establece que en aquellos supuestos en los que los obligados tributarios soliciten un aplazamiento o fraccionamiento de pago en periodo voluntario y concurren las circunstancias previstas en el artículo 81, apartado 1, de la LGT es posible la adopción de medidas cautelares a efectos de prevenir la falta de pago de las deudas respecto de las cuales se ha presentado la solicitud.

2.7. Facultades de los órganos de recaudación

Hay que añadir a lo anteriormente expuesto respecto a las medidas cautelares que cabe adoptar en el procedimiento de recaudación que el artículo 162 de la LGT reconoce, por su parte, a los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación, la potestad de comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, así como dispondrán de las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de la LGT, o sea, las propias de la inspección de los tributos, pudiendo asimismo adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de la citada ley, esto es, en el procedimiento inspector.

3. MEDIDAS CAUTELARES EN SUPUESTOS DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Bajo el artículo 41, apartado 5 de la LGT, en el cual la ley exige que, salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a obligados tributarios distintos del deudor principal requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, se introduce la posibilidad de que la Administración, con anterioridad a esta declaración, adopte las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT y realice actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

4. MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

4.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT

El artículo 146 de la LGT contempla el régimen de las medidas cautelares que cabe adoptar en el procedimiento inspector, constituyendo las mismas un instrumento jurídico que asegura la conservación de los medios de prueba en el procedimiento, destinado a tener vigencia hasta la finalización de este último y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de dictarse la resolución principal que pone fin al mismo.

4.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?

1. El *periculum in mora*

El apartado 1 del artículo 146 de la LGT dispone que se podrán adoptar tales medidas «para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición».

Sin embargo, ni el precepto legal ni el reglamentario hacen referencia a la necesidad de existencia de «indicios racionales» del *periculum in mora*, a diferencia del artículo 81 de la LGT. No obstante, parece claro que este tipo de actuaciones no se podrán adoptar automáticamente de forma arbitraria por la Inspección.

2. El *fumus boni iuris*

La normativa que regula esta figura no realiza una mención expresa a este presupuesto. No obstante, debe entenderse implícito, a tenor de la presunción de legalidad de los actos administrati-

vos, del carácter público de los documentos extendidos por la inspección y de los derechos y prerrogativas del personal inspector en el ejercicio de sus funciones.

4.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento inspector?

Se recogen en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 146 de la LGT y se desarrollan reglamentariamente en el artículo 181 del RGGI:

- a) Adopción de medidas preventivas en relación con los equipos informáticos de los obligados inspeccionados, bien mediante la copia de los archivos existentes en el disco duro del ordenador, bien mediante la incautación de los ordenadores.
- b) Precinto de libros, registros, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba. Se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de los citados bienes, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección (apartado 2 del art. 181 del RGGI). Cuando se levante la medida cautelar, la apertura del precinto se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada (art. 181.6 *in fine* del RGGI).
- c) Incautación, mediante la toma de posesión del resto de elementos de prueba de carácter mueble, como por ejemplo, libros de contabilidad sin cumplimentar o documentos o facturas falsas, adoptándose las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.
- d) Depósito del resto de elementos de prueba, además de los equipos informáticos anteriormente aludidos. Consistirá en poner dichos elementos bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración. En este supuesto, el reglamento obliga a dejar constancia en la diligencia que se extienda «de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento» (art. 181.4 *in fine* del RGGI).

4.4. ¿Qué características definen a las medidas cautelares en el procedimiento de inspección?

1. Instrumentalidad

Se podrán acordar en cualquier momento, siempre que se haya iniciado el procedimiento de inspección, del que son instrumentales, pero no antes, puesto que no se permiten las medidas «provisionalísimas».

2. Provisionalidad y temporalidad

A este respecto el apartado 2 del artículo 146 de la LGT establece que «serán limitadas temporalmente a los fines anteriores», añadiendo el apartado 3 *in fine* que «se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron».

A estos supuestos de finalización de la eficacia de la medida cautelar habría que añadir el establecido en el apartado 3 del citado precepto legal y en el apartado 5 del artículo reglamentario de desarrollo: la falta de ratificación por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción.

3. Variabilidad

Asimismo, el apartado 5 del artículo 181 del RGGI establece que el órgano competente para liquidar podrá modificar la medida adoptada, en el plazo de los 15 días concedidos para la ratificación de la originalmente acordada.

4. Urgencia en la adopción

Lo normal será iniciar el procedimiento inspector mediante personación en el domicilio de la empresa para poder adoptar inmediatamente las medidas cautelares necesarias.

En este contexto, el artículo 172 del RGGI concede a los funcionarios de la inspección la posibilidad de adoptarlas, en caso de entrada en los domicilios constitucionalmente protegidos, con las debidas garantías, así como en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

Lógicamente, para este tipo de actuaciones, se puede recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes.

No obstante y en relación con domicilios constitucionalmente protegidos hay que tener en cuenta que, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, en el caso de las personas jurídicas, dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18, apartado 2, de la Constitución Española, los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

4.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?

El apartado 2 del artículo 146 de la LGT contiene dos límites a la adopción de esta clase de medidas cautelares: el **principio de proporcionalidad** y la producción de **perjuicios de difícil o imposible reparación**.

4.6. ¿Y si se superan tales límites?

Se debe advertir que el artículo 181, apartado 5, párrafo segundo, del RGGI prohíbe la impugnación autónoma de la adopción de la medida cautelar. Su improcedencia solo podrá plantearse en los recursos o reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección, de la que aquella era instrumental.

4.7. ¿Es necesario dar audiencia previa al interesado?

El artículo 181 del RGGI ha establecido la posibilidad de que el obligado tributario formule alegaciones, a posteriori, en el plazo de cinco días desde la notificación de la medida y antes de la decisión sobre la ratificación.

4.8. ¿Qué consecuencias tiene el quebrantamiento de las medidas cautelares?

El quebrantamiento de las medidas cautelares por el propio sujeto está tipificado como infracción tributaria grave, en modalidad de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria (art. 203, apartado 6, de la LGT) y puede, incluso, ser constitutivo de ilícito penal.

5. Y UNA REFERENCIA ESPECIAL A LA GARANTÍA DE LAS DEVOLUCIONES EN EL ÁMBITO DEL IVA

Establece el artículo 118 de la LIVA que «la Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo –Devoluciones–», y ello con el objeto de salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, limitando de esta manera el derecho que asiste al obligado tributario a obtener la devolución del saldo acreedor del impuesto.

El artículo 118 especifica la forma para llevar a cabo la defensa de los intereses de la Hacienda Pública pero, sin embargo, deja margen de actuación a la Administración para que esta valore los

supuestos y circunstancias en que resulta necesaria la adopción. Cabe indicar al respecto que este artículo no ha sido objeto de desarrollo reglamentario.

El Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado sobre este asunto y respecto al mismo ha concluido que esta facultad no puede convertirse en una potestad ilimitada de la Administración Pública. Es decir, la Administración deberá valorar y decidir en cada caso concreto si concurren a su juicio las circunstancias determinantes de la exigencia de garantía de la devolución, tomando como principio la existencia de indicios fundados de lesión de los derechos de la Hacienda Pública.

Asimismo el Tribunal expone que, a pesar de que no lo recoge el artículo 118 de la ley, resulta evidente que se procederá a la inmediata devolución de la garantía aportada cuando de los datos que obren en poder de la Administración tributaria, tengan estos o no su origen en los correspondientes procedimientos de comprobación, resulte que han desaparecido las circunstancias que determinaron la exigencia de aquella. Es decir, la Administración vendrá obligada a verificar la subsistencia de las circunstancias que en su día motivaron la exigencia de garantía, con el fin de proceder a su inmediata devolución cuando aquellas desaparezcan.