

Recensiones Bibliográficas

Las medidas cautelares tributarias

Miguel Ángel LUQUE MATEO
Atelier, Barcelona, 2009, 228 págs.

El libro del que damos noticia es el fruto de una investigación marcadamente universitaria, con la que su autor, que es profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de Almería, obtuvo el premio a la mejor tesis doctoral de 2003, concedido por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. En las primeras páginas aparece un prólogo de Juan José HINOJOSA TORRALVO, catedrático de la misma materia y universidad, así como unas breves líneas introductorias del objeto estudiado, que se trata en cinco capítulos. Al final se refleja una extensa selección bibliográfica.

La pretensión que ha movido al profesor LUQUE ha sido la de «construir una teoría general de las medidas cautelares en materia tributaria, es decir, de reducir a unidad, en la medida de lo posible y dentro de la diversidad, las medidas existentes en el ámbito tributario, tomando como punto de partida la construcción doctrinal de esta figura surgida inicialmente en el marco del proceso civil. Y ello, desde la constatación de que el Derecho Tributario español no contiene una visión sistemática de las mismas, lo que no puede considerarse realmente como un defecto peculiar de nuestro ordenamiento, sino, más bien, como resultado lógico de la singularidad de las medidas cautelares que, al adaptarse a la situación material deducida en el proceso judicial o en el procedimiento tributario, no permiten una fácil sistematización».

El primer capítulo se refiere a la finalidad, fundamentos y concepto de las medidas cautelares. Aquella pasa por el aseguramiento de la efectividad de la resolución principal, garantizando el fin de cualquier proceso o procedimiento. En relación con los fundamentos constitucionales, se distinguen el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de eficacia de la Administración (arts. 24 y 103 CE). Tras dar cuenta de diferentes acepciones empleadas en nuestro ordenamiento positivo y señalar la equivalencia de los términos *provisionales* y *cautelares*, se define la figura estudiada como «el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal, destinada a tener vigencia *rebus sic stantibus* hasta la emanación de esta última y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia». Ello se completa con la distinción de figuras afines, como las garantías del crédito tributario, liquidaciones caucionales y medidas ejecutivas con efecto conservativo, por lo que se refiere a las medidas cautelares que aseguran la eficacia de la Administración, y la suspensión de ejecutividad respecto de las situaciones de aplazamiento o fraccionamiento del pago y la inexecutividad de las sanciones tributarias.

En el siguiente capítulo se analizan los efectos que pueden provocar las medidas cautelares adoptadas en materia tributaria, clasificando las mismas en cuatro grupos:

1. *Medidas cautelares de instrucción anticipada*, inscritas en el procedimiento inspector para la conservación de la documentación necesaria para la actividad inspectora, impidiendo la desaparición, destrucción o alteración de la prueba (arts. 146 LGT y 181 RGAPGIT).

2. *Medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa*, asegurando el cobro de la deuda tributaria y que aparecen enunciadas por el artículo 81 de la Ley General Tributaria: retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria; embargo preventivo de bienes y derechos; prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos, y retención de un porcentaje de los pagos que las empresas deban realizar a los contratistas o subcontratistas.
3. *Medidas cautelares conservativas pero no de simple aseguramiento* (suspensión de la ejecución de los actos tributarios impugnados).
4. *Medidas cautelares positivas*, innovativas o anticipatorias de lo solicitado que, por no contemplarse en nuestra normativa tributaria, promueven la formulación de una propuesta de modificación de la misma.

En el capítulo tercero se estudian las características de las medidas cautelares. En primer lugar, la instrumentalidad, como rasgo esencial de la figura, aunque no único, porque junto a aquel estarían la provisionalidad y la urgencia. La más importante nota supone que las medidas cautelares no representen un fin por sí mismas, traducándose en medios para asegurar la eficacia práctica de una resolución principal, apareciendo vinculada a la misma la pendencia del proceso o procedimiento principal, siendo una excepción las denominadas «medidas provisionales». La provisionalidad de las medidas cautelares implica su carácter no definitivo, desapareciendo sin necesidad de un nuevo pronunciamiento que las revoque, cuando cesen los presupuestos que originaron su adopción y, en todo caso, cuando haya resolución definitiva, desistimiento o caducidad. Y, finalmente, la urgencia –que plantea el problema de la necesidad o no de audiencia previa– implica un claro fin preventivo de la figura estudiada.

La obra prosigue con el análisis del régimen jurídico de los tres presupuestos básicos de las medidas cautelares: 1.º El *periculum in mora*, que ha de ser real, efectivo, inminente, irreversible, justificado y no consentido durante un largo tiempo; 2.º El *fumus boni iuris*, presupuesto que requiere que se dé la existencia aparente de un derecho y la probabilidad de que la resolución principal resulte favorable al peticionario de la medida cautelar, y 3.º La prestación de caución por el solicitante, que puede operar, en algunos casos, como condición de efectividad de la concesión. El autor parte de las construcciones generales de las medidas cautelares, esbozando luego sus perfiles en el ámbito tributario y distinguiendo su plasmación, por una parte, en las medidas cautelares que aseguran la eficacia de la Administración tributaria y, por otra, en las que garantizan la tutela judicial efectiva, tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional.

En el último capítulo se consideran los tres límites para la adopción de las medidas cautelares tributarias: 1.º La producción de graves perjuicios o perturbaciones para el sujeto afectado o para los intereses generales o de tercero (en este punto se incluye un estudio de la valoración de intereses en conflicto, presentado como un presupuesto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa); 2.º El principio de proporcionalidad, y 3.º La prohibición de violación de derechos amparados por las leyes.

Las páginas finales contienen, como propuesta de *lege ferenda*, la articulación de un nuevo capítulo de la Ley General Tributaria en el que las medidas cautelares alcanzasen una regulación unitaria y homogénea.

Miguel Ángel Martínez Lago