



UNIVERSIDAD DE OVIEDO

DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO

Problemas fundamentales del Derecho Público en la actualidad

TESIS DOCTORAL

**LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE
LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE
APLICACIÓN DEL TRIBUTO**

Carmen Uriol Egido

Directores:

Dr. D. Juan Martín Queralt

Dr. D. Antonio Aparicio Pérez

OVIEDO
2012

“El Estado, al legislar, impone no sólo a los individuos y a las asociaciones que le pertenecen, sino que se impone también a sí mismo y a sus órganos legislativos la obligación de someterse a las leyes. (...). Liberar al Estado de la obligación de respetar el derecho que él mismo ha proclamado, destruiría la idea de derecho y, con ello, la idea de Estado”.

Edith Stein: *Eine Untersuchung über den Staat.*
(*Una investigación sobre el Estado*).

Dei gratia.

Es de justicia dejar constancia expresa de mi sincero agradecimiento al Dr. D. Antonio Aparicio Pérez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Oviedo y Catedrático Acreditado, quien guió mis primeros pasos en el ámbito universitario en la Universidad de Oviedo.

Igualmente debo agradecer la inmejorable acogida prestada por el Dr. D. Juan Martín Queralt, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València y Abogado.

Ambos son ejemplo de un inagotable afán por el estudio del Derecho, amén de bonhomía y humanidad.

También quiero agradecer a mis padres y hermanas su dedicación, su apoyo incondicional y su confianza en mí.

Y, por supuesto, quiero agradecer de manera especial al Dr. José Luis Bosch Cholbi, mi esposo, su cariño, su respeto, su estar a mi lado. A él le dedico mi Tesis Doctoral.

Sin ellos este trabajo no hubiera sido posible.

ABREVIATURAS

Se ha utilizado en el trabajo el sistema de abreviaturas que se indica a continuación. No obstante, cuando una norma aparece por primera vez se cita por su título completo y su fecha añadiendo a continuación, entre paréntesis, la abreviatura con la que será designada en adelante.

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ATC: Auto del Tribunal Constitucional.

ATS: Auto del Tribunal Supremo.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

BOCG: Boletín Oficial de las Cortes Generales.

CE: Constitución Española.

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos.

F.D.: Fundamento de Derecho.

F.J.: Fundamento Jurídico.

HPE: Revista Hacienda Pública Española.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITPyAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LRJAPyPAC: Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

LJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LITPyAJD: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LPA: Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958.

LEC: Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

LECRIM: Ley de Enjuiciamiento Criminal de 14 de septiembre de 1882.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

p.: página.

pp.: páginas.

RD: Real Decreto.

RDFHP: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública

REDF: Revista Española de Derecho Financiero.

RGGI: 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.

RGIT: Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos.

RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

R.J.: Razonamiento jurídico.

RR: Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJCE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

STPI: Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TC: Tribunal Constitucional.

TEAC: Tribunal Económico-administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico-administrativo Regional.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TJCE: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

TPI: Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea.

TRLHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.

1. Objeto de estudio. Relevancia y actualidad del tema.....21
2. Estructura del trabajo.....28

II. POSICIONAMIENTO METODOLÓGICO EN EL ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

1. Introducción.....31
2. La Constitución Española de 1978, el Estado Social y su influencia en la configuración del Derecho Financiero como un Derecho redistributivo con fundamento en la solidaridad.....34
 - 2.1. El art. 31.1 de la CE y su proyección en la regulación de los procedimientos de aplicación del tributo..... 35
3. El ordenamiento comunitario y sus repercusiones sobre el Derecho Financiero. Especial referencia a la aplicabilidad de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales en la adopción de las medidas cautelares.....48
 - 3.1. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el derecho a una buena administración y la nueva concepción del procedimiento administrativo como referentes inexcusables en el estudio de las medidas cautelares50
 - 3.1.1. Los procedimientos de aplicación del tributo como cauce del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria. El derecho a una buena administración y al procedimiento administrativo debido en la potestad de adopción de medidas cautelares por la Administración Tributaria.....52
 - 3.2. El Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y sus consecuencias en el campo de la aplicación de los tributos y las medidas cautelares: las Sentencias del TEDH de 23 de febrero de 1995 y de 1 de abril de 1999.....64
4. Nuestra concepción del Derecho Financiero y Tributario y sus inevitables consecuencias metodológicas: hacia el pluralismo metodológico.....70
 - 4.1. La conveniencia de la aplicación al ámbito financiero de los criterios metodológicos y hermenéuticos del Derecho Constitucional.....75
 - 4.1.1. La Constitución como fundamento del poder público y como fuente y garantía de los derechos de los ciudadanos frente a los poderes públicos. La necesidad de aproximarse a los caracteres de la Constitución y a sus criterios interpretativos específicos.....77
 - 4.1.2. El art. 31.1 CE como principio que fundamenta la atribución de potestades a la Administración tributaria y como principio que opera en la interpretación conjunta y sistemática de la CE.....82

4.1.3. La ponderación de los derechos y garantías constitucionales con el deber de contribuir según la metodología específica del Derecho Constitucional.....	84
---	----

III. LA POTESTAD DE ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA: CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

1. Introducción.....	97
2. Los art. 31.1 y 103 de la CE como fundamento del privilegio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación.....	98
2.1. La dificultad de admitir potestades discrecionales en el ámbito tributario.....	105
2.2. La especial relevancia del principio de legalidad en la atribución a la Administración de la potestad de adoptar, entre otras, medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria.....	120
3. Las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico español: concepto, clases, caracteres y presupuestos.....	123
3.1. El concepto de medida cautelar.....	124
3.2. Las medidas cautelares en el ordenamiento español.....	129
3.2.1. Medidas cautelares jurisdiccionales y medidas cautelares administrativas. Especial referencia a las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.....	129
3.2.2. Clases de medidas cautelares en atención a sus efectos jurídicos.....	142
3.3. Caracteres de las medidas cautelares.....	149
3.3.1. El carácter instrumental de las medidas cautelares.....	149
3.3.2. Urgencia de las medidas cautelares.....	156
3.3.3. Proporcionalidad de las medidas cautelares.....	157
3.3.4. Discrecionalidad de las medidas cautelares.....	158
3.3.5. Carácter jurisdiccional de las medidas cautelares y principio dispositivo.....	159
3.4. Presupuestos de las medidas cautelares.....	161
3.4.1. <i>Fumus boni iuris</i> o apariencia de buen derecho.....	161
3.4.2. El <i>periculum in mora</i> o peligro de mora procesal.....	163
3.4.2.1. Las medidas cautelares y su ponderación con los intereses generales en el contencioso-administrativo.....	166
3.4.3. La fianza o caución.....	168
4. Las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo que aseguran el cobro de la deuda tributaria como manifestación de una autotutela cautelar de la Administración Tributaria: naturaleza y fundamento constitucional.....	169

IV. IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

1. Introducción.....	183
2. Antecedentes normativos y análisis de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.....	187
2.1. Las medidas cautelares previstas en el artículo 81 de la LGT y en el artículo 41.5 de la LGT.....	184
2.1.1. Antecedentes normativos de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT.....	185
2.1.1.1. Las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo en la LGT de 1963 y en sus Reglamentos de desarrollo antes de la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963.....	185
2.1.1.2. La Ley 25/1995, 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963 y las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.....	187
2.1.1.3. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: nueva redacción del artículo 128 de la LGT de 1963 y la posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando la deuda no se encuentre liquidada previa autorización del Juez de Instrucción.....	191
2.1.1.4. La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, previa autorización de los Delegados Especiales de la AEAT.....	194
2.1.2. Tramitación parlamentaria del art. 81 de la LGT y novedades respecto del art. 128 de la LGT de 1963. La modificación del art. 81 de la LGT por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, y por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.....	198
2.1.3. Análisis de las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT y en el art. 41.5 de la LGT.....	204
2.1.3.1. Las medidas cautelares en los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria (art. 41.5 LGT).....	204
2.1.3.2. La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria (art. 81.4 a) LGT).....	207
2.1.3.2.1. Objeto de la retención.....	209
2.1.3.2.1.1. Las devoluciones tributarias.....	210
2.1.3.2.1.2. Otros pagos que deba realizar la Administración tributaria.....	214

2.1.3.3. El embargo preventivo de bienes y derechos (art. 81.4 b) LGT).....	215
2.1.3.4. La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos (art. 81.4 c) LGT).....	220
2.1.3.5. La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal, realicen a los contratistas o subcontratistas (art. 81.4 d) LGT).....	222
2.1.3.6. El embargo preventivo de dinero y mercancías en el supuesto de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas, y de los ingresos de los espectáculos públicos no declarados (art. 81.7 LGT).....	230
2.1.3.6.1. Embargo preventivo de dinero y mercancías de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y no declaradas.....	232
2.1.3.6.2. Embargo preventivo de los ingresos de espectáculos públicos que no hayan sido declarados.....	234
2.1.3.7. La adopción de medidas cautelares en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública (art. 81.8 LGT).....	235
2.2. Las medidas de aseguramiento previstas en el art. 165 de la LGT en los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de tercería de dominio.....	242
2.3. Garantías de las devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido: el art. 118 LIVA.....	244
2.4. Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos del pago de los tributos.....	246
2.5. Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación de los tributos en la Unión Europea y en el ámbito internacional.....	248
3. Actuaciones administrativas en los procedimientos de aplicación del tributo que no constituyen medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.....	255
3.1. Las denominadas “medidas cautelares” en el procedimiento de inspección del art. 146 de la LGT.....	255
3.2. Las denominadas “medidas cautelares” en el procedimiento de recaudación previstas en el art. 162.1 de la LGT.....	259
3.3. El art. 170.5 de la LGT: el embargo de establecimientos mercantiles o industriales y la posibilidad de nombrar un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio o de ordenar el precinto del local.....	261
3.4. El pretendido carácter cautelar de las medidas establecidas en diversos preceptos del Real Decreto 939/2005, de 29 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.....	262

3.5. La baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidos en ellos y la revocación del número de identificación fiscal.....	265
3.6. El derecho de retención del art. 80 de la LGT.....	270
3.7. La retención documental en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y la retención de bienes y derechos y seguros de vida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	273

V. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

1. Introducción.....	279
2. El artículo 81 de la LGT como precepto aplicable a todas las Administraciones tributarias ex artículo 1 de la LGT.....	280
3. El acto administrativo de adopción de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo: el elemento subjetivo, los elementos objetivos relativos al presupuesto de hecho y al fin de dicho acto.....	296
3.1. El elemento subjetivo: los órganos administrativos competentes para su adopción.....	298
3.2. Los elementos objetivos del acto de adopción de la medida cautelar.....	306
3.2.1. El <i>fumus boni iuris</i> o la existencia de una deuda tributaria y el momento en el que puede adoptarse la medida cautelar.....	306
3.2.2. El <i>periculum in mora</i> : el procedimiento de aplicación de los tributos y la existencia de indicios racionales de cobro frustrado o gravemente dificultado. Su relación con el delito de alzamiento de bienes.....	314
3.2.3. La finalidad de la medida cautelar: asegurar el cobro de la deuda tributaria.....	326
3.3. La proporcionalidad de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.....	328
3.3.1. El principio de proporcionalidad como principio orientador de la actuación de la Administración tributaria a la hora de adoptar medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.....	330
3.3.2. Contenido del principio de proporcionalidad: el principio de idoneidad, el principio de necesidad y principio de proporcionalidad en sentido estricto.....	340
3.3.3. La aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.....	342
3.4. Los elementos formales del acto administrativo de adopción de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.....	349
3.4.1. La prueba y motivación de las circunstancias que justifican la adopción y prórroga de una medida cautelar: relevancia, justificación y contenido.....	352
3.4.1.1. La prueba y motivación como exigencia de interés general: su relevancia.....	354

3.4.1.2. La evolución normativa de la exigencia legal de motivación de una medida cautelar.....	358
3.4.1.3. La configuración jurídica del deber de motivación de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.....	361
3.4.1.4. Exigencias concretas del deber de prueba y motivación en el acuerdo de adopción y de prórroga de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.....	364
3.4.2. La concesión de un trámite de audiencia ante la adopción de una medida cautelar de aseguramiento de la deuda tributaria: una propuesta normativa....	373
3.4.2.1. El derecho de audiencia y participación en la toma de decisiones por la Administración tributaria: su análisis desde el derecho a una buena administración y el art. 105 c) de la CE.....	374
3.4.2.2. La ausencia de derecho de audiencia en la actual configuración legal de la potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria.....	379
3.4.2.3. Propuesta normativa para la concesión de un trámite de audiencia.....	384
3.4.3. La notificación de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.....	390
4. Efectos temporales de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: duración, levantamiento, sustitución y conversión en definitivas.....	392
4.1. El carácter temporal de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: su duración y su prórroga.....	393
4.2. El carácter provisional de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: la desaparición de las circunstancias que motivaron su adopción.....	397
4.3. La conversión de las medidas cautelares en embargos en un procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales.....	399
4.4. La sustitución de la medida cautelar adoptada por otra garantía que se estime suficiente.....	401
5. La impugnación del acto de adopción o prórroga de la medida cautelar, la posibilidad de suspender su ejecución y los efectos de la declaración de nulidad.....	403
5.1. La impugnación de una medida cautelar en vía administrativa.....	404
5.2. La impugnación de una medida cautelar mediante un recurso contencioso-administrativo ordinario ante un Tribunal de justicia.....	410
5.3. La posibilidad de impugnación mediante un recurso contencioso-administrativo de protección jurisdiccional de derechos fundamentales.....	412
5.4. La duración temporal de la tramitación del recurso administrativo o judicial desincentiva la interposición del recurso.....	414
5.5.- ¿Cabe la posibilidad de adoptar una medida cautelar de suspensión de la ejecución de una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario?.....	417
5.6. Efectos de la declaración de nulidad de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria; con especial atención a la falta de motivación y las consecuencias de su consideración como defecto formal o material.....	423

6. La responsabilidad patrimonial por la adopción de una medida cautelar que es anulada por un Tribunal económico-administrativo o judicial.....	437
CONCLUSIONES.....	451
BIBLIOGRAFÍA.....	471

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.

I. INTRODUCCIÓN.

1. Objeto de estudio. Relevancia y actualidad del tema.

El necesario desarrollo temporal de los procedimientos de aplicación del tributo, en ocasiones, puede dificultar o impedir el cumplimiento del deber de contribuir por parte del contribuyente o de otros obligados tributarios, con el consiguiente perjuicio que ello puede provocar para el interés general, al no producirse el pago en el momento legalmente establecido.

De entre las novedades introducidas por la Ley 25/1995, 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (referida a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre General Tributaria, en adelante LGT de 1963), destacó la nueva redacción, en su Capítulo V -dedicado a la recaudación del tributo-, del entonces vigente artículo 128. Según este precepto, para asegurarse el cobro de la deuda tributaria, la Administración podía adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existían indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro iba a ser frustrado o gravemente dificultado, evitando así el *periculum in mora* derivado de la duración del procedimiento administrativo correspondiente. Este precepto, con sus modificaciones posteriores efectuadas por las Leyes 66/1997, de 30 de diciembre y 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social fue, como tendremos ocasión de demostrar más adelante, la génesis del vigente artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante LGT) -de tenor literal casi idéntico-, regulador de la potestad de la Administración tributaria de adoptar medidas cautelares, también provisionales, ante la existencia de un indicio de que dicho cobro o bien no va a realizarse o bien va ser gravemente dificultado.

Repárese en que la LGT, consciente de su importancia, ha regulado profusamente las facultades la Administración tributaria de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo -en los arts. 41.5 y 81 LGT-, aunque no serán éstas las únicas, como comprobaremos. En estos casos, se trata de una decisión de la Administración tributaria de carácter provisional, excepcional e instrumental, que se adopta en el seno de un procedimiento dirigido a asegurar la eficaz satisfacción del crédito tributario, o con carácter previo al mismo, pero debiendo respetar las debidas garantías y observar las limitaciones en él impuestas.

Por tanto, quedarán fuera de nuestro objeto de estudio todas aquellas medidas que pueden ser adoptadas por los órganos administrativos y jurisdiccionales durante la tramitación de los recursos que puedan interponer los obligados tributarios -la suspensión cautelar- y las medidas cautelares que aseguran el cobro de las sanciones tributarias, cuyo régimen jurídico y fundamento constitucional es diferente. Tampoco analizaremos las medidas de aseguramiento de pruebas previstas en el art. 146 de la LGT, que aunque denominadas legalmente “medidas cautelares”, no tienen tal naturaleza, como tendremos ocasión de precisar.

Habida cuenta de la importancia que tiene el hecho de dotar a la Administración tributaria de unas potestades que le faculten para llevar a cabo de un modo eficaz la aplicación de los tributos, y los problemas que ésta atribución de potestades ha supuesto en cuanto a los derechos de los obligados tributarios se refiere, el análisis y la configuración de un adecuado régimen jurídico de la potestad de adoptar este tipo medidas cautelares se ha impuesto como objetivo a lograr a lo largo de este trabajo.

La relevancia del tema queda patente, además, en la reciente modificación del art. 81 de la LGT por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. En efecto, tal y como analizaremos, la modificación obedece a la necesidad de transponer la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, en una decidida apuesta por reforzar el ámbito de colaboración entre los Estados miembros; colaboración que pasa también por la posibilidad de solicitar la adopción de medidas cautelares.

A su vez, no podemos dejar de mencionar que la Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012, realiza una apuesta decidida por el “máximo aprovechamiento de las posibilidades legales del embargo preventivo de bienes y derechos” o “las de aplicación de medidas de aseguramiento del pago de las responsabilidades derivadas del delito fiscal”¹. Concretamente, dentro del control del fraude en fase recaudatoria, se contemplan diversas líneas de actuación, entre las que destacan el incremento de la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de aplazamientos; las medidas cautelares de embargo preventivo de bienes y derechos para asegurar el cobro de las deudas liquidadas por la Agencia Tributaria y las medidas de aseguramiento de las cuotas defraudadas en delitos contra la Hacienda Pública².

Es necesaria también la referencia a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude³, que, de manera decisiva, ha reforzado la potestad administrativa de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Son varios los motivos que nos han llevado a la elección de este tema. Dejando aparte la escasez de estudios sobre la materia, han sido determinantes otros criterios sobre los que queremos dejar constancia expresa.

¹ Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012 (BOE nº 52 de 1 de marzo de 2012), p. 17597.

² Ídem, p. 17605.

³ BOE nº 261, de 30 de octubre de 2012.

En la potestad de la Administración tributaria de adoptar medidas cautelares late de fondo esa vieja tensión entre limitación de derechos y potestades administrativas, a la que ya se refirió el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 195/1994, cuando advirtió, pronunciándose precisamente sobre las facultades de la Administración en el procedimiento de recaudación del tributo, que “las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que, habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza”⁴.

Se nos presenta, por tanto, una ocasión perfecta para poder reflexionar sobre dos cuestiones de gran calado para nuestra materia, y en torno a las cuales ha girado el presente trabajo: potestades especialmente incisivas de la Administración tributaria dirigidas a asegurar la efectiva aplicación de los tributos -concretamente, la adopción de medidas cautelares dirigidas a asegurar el crédito tributario-, y derechos de los obligados tributarios afectados por ellas.

Ha sido un referente constante en la elaboración de este trabajo el Texto constitucional y, en especial, los principios constitucionales de nuestra disciplina, pues, como afirmó Martín Queralt nada más aprobarse la Constitución Española, el establecimiento de unos principios rectores del orden social supone no sólo la introducción de unos nuevos criterios que van a informar la actividad del Legislador y de los órganos de aplicación del Derecho, sino que, además, implica “un cambio en el enfoque metodológico de los distintos institutos jurídicos, como consecuencia de las nuevas funciones que los mismos están llamados a desarrollar en el entorno social, y al que por muchas razones no puede ser ajeno el jurista”⁵.

En este sentido, hemos considerado que la aplicación de los tributos, en general, y el ejercicio administrativo de las medidas cautelares, en particular, no puede abstraerse de los principios de justicia financiera, pues, siguiendo a Martín Queralt y a Lozano Serrano, no podemos olvidar que los mismos comportan una serie de consecuencias no sólo para la configuración del Derecho Financiero, sino también para

⁴ STC 195/1994, de 28 de junio, F.J. 3. No obstante García Añoveros ya advirtió, en su momento que “no existe, se mire como se mire, un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico”, opinión que compartimos totalmente. Cfr. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, nº 90, 1996, p. 219. En idéntico sentido, Falcón y Tella precisa que no hay “ninguna sujeción especial en el ámbito tributario, distinta de la sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento tanto de los particulares como de la Administración, a que se refiere el artículo 9.1 de la Constitución”, FALCÓN Y TELLA, R.: “Balance de la Jurisprudencia Constitucional”, *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003, p.8.

⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”, *HPE*, nº 63, 1980, p. 98.

la aplicación del mismo⁶. Por ello, los criterios y métodos para la regulación y aplicación de estas medidas cautelares no pueden ser indiferentes a la justicia; así una concepción material del Derecho Financiero es, a la vez, determinante y resultado de los criterios que se sostengan respecto de su fase operativa. No puede apreciarse el grado de cumplimiento de los principios de justicia tributaria si, en la dimensión operativa del ordenamiento tributario, se prescinde de ellos. En este sentido, precisamente, podremos comprobar cómo, en la fase de aplicación del tributo, también se revelan exigencias que derivan de las normas constitucionales⁷.

Partiendo de estos planteamientos, y como tendremos ocasión de analizar con mayor detenimiento, han llamado nuestra atención pronunciamientos contradictorios del TC, que ha sido capaz de afirmar con total lucidez, y refiriéndose a los principios constitucionales, que “desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos” (y, por tanto, al resto de los ámbitos, como el de inspección o recaudación) –STC 76/1990⁸-, para espetar, poco después -respecto de unas alegaciones de parte relativas al principio de justicia tributaria- que, “con estas argumentaciones se está planteando un tema de eficacia recaudatoria que en rigor queda fuera del campo propio de las exigencias de un sistema tributario justo” –STC 164/1995⁹-.

La necesidad de que se dote a la Administración de las correspondientes potestades para lograr el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es, a nuestro juicio, indudable. Lo que no parece tolerable es convertir a la función de recaudación del tributo en la piedra angular del sistema tributario. Como tampoco nos parece admisible la confusión “de bulto” entre justicia en la tributación y eficacia recaudatoria¹⁰.

Por lo que a nuestro estudio atañe, la defensa de los valores jurídicos que ya en su momento propugnó Sainz de Bujanda es la única respuesta a uno de los peligros que acechaban, y siguen acechando, a la actuación de la Administración: “el que se desprende de la preeminencia de los técnicos o, como ahora se les llama, los tecnócratas, en el campo de la Hacienda Pública (...). La técnica es ineludible en la vida financiera moderna, pero su desarrollo y perfeccionamiento no pueden producirse en modo alguno a expensas de los valores jurídicos”¹¹. Y eso es lo que ha pasado en el

⁶ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 80 y LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 32.

⁷ Ídem, pp. 35 y 36.

⁸ STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 6.

⁹ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 9, reiterada en las SSTC 198/1995, de 21 de diciembre, F.J. 3 y 44/1996, de 14 de marzo, F.J. Único.

¹⁰ Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos*, 1992-I, p. 241.

¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “La elaboración corporativa de las disciplinas financieras”, en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero V*, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pp. 29-30.

ámbito de la aplicación de los tributos. La eficacia recaudatoria es ineludible en la medida en que implica la realización efectiva del deber constitucional de contribuir, pero también lo son el respeto y la garantía de los derechos de los obligados tributarios, en la medida en que suponen ejercicio efectivo de las previsiones constitucionales.

Se ha llegado, de este modo, a una situación en la que un doble fenómeno ha provocado la percepción por el contribuyente de ser un auténtico “súbdito fiscal”¹²: de un lado, por el abuso por parte de la Administración tributaria en el ejercicio de las potestades que le han sido conferidas en el marco de la aplicación de los tributos, y, de otro lado, por el incremento de obligaciones formales y de colaboración que se han ido estableciendo –incluso reglamentariamente– sin orden ni concierto alguno.

Cuanto acabamos de afirmar se puede corroborar en un momento como el actual en el que una acuciante crisis económica está poniendo de relieve la existencia de serias dificultades para que los contribuyentes satisfagan puntualmente sus deudas tributarias, convirtiéndose la adopción de medidas cautelares que aseguran el cobro en un acto cuasi automático, cuyo reforzamiento se pretende a toda costa, incluso normativamente. Ejemplo de ello es la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude¹³.

Llegados a esta situación, se hace necesario un replanteamiento de la función que la Administración está llamada a cumplir y, por ende, del protagonismo de las medidas cautelares en la aplicación de los tributos. Cobran total sentido aquellas voces que desde hace tiempo vienen denunciando esta situación¹⁴. Y compartimos igualmente

¹² Expresión acuñada en su día por SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles súbditos fiscales (I)”..., op. cit. y “Los españoles súbditos fiscales (II)”, *Impuestos*, 1992-I, pp. 250 y ss.

¹³ BOE nº 261, de 30 de octubre de 2012.

¹⁴ Sobre este desequilibrio injustificado entre Administración y contribuyentes Martín Queralt afirma que la situación actual muestra “una posición parcial, regulando la responsabilidad “para con” la Hacienda Pública, pero marginando la regulación de la responsabilidad “de la” propia Hacienda Pública”, en MARTÍN QUERALT, J.: “Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública”, *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 466. También García Añoveros, al hilo de las facultades de la Administración, considera como último resultado a conseguir “la plena acomodación de la realidad aplicativa de los tributos a la Ley tributaria, ley que plasma el criterio de justicia en la distribución de las cargas tributarias que tiene proclamado el artículo 31 CE”, cfr. GARCÍA AÑOVEROS, J. “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *REDF*, nº 76, 1992, p. 618. Y, en un sentido similar, Aguillo Avilés afirma que el interés recaudatorio, si bien es una pretensión lógica “como consecuencia del aumento espectacular de los gastos y de las desorbitadas cifras del déficit público, se ha transformado en una verdadera obsesión recaudatoria que ha provocado, a su vez, que en lo que en principio debía ser una redefinición o matización de derechos, se haya convertido, en muchas ocasiones, en un sacrificio literal de los mismos (...). La obsesión por recaudar, en efecto, ha producido dos fenómenos. En primer lugar, un drástico desequilibrio entre el interés común a la recaudación y el interés público a la garantía de derechos individuales; desequilibrio, naturalmente, a favor del primero de los citados (...); en segundo lugar, ha provocado que todas las transformaciones mencionadas –insisto: naturales– en el sistema aplicativo de los tributos se hayan realizado con la única –repito: única– preocupación de satisfacer el interés de la Hacienda Pública por recaudar, menospreciando, cuando no despreciando, el interés público a que se respeten las garantías

la opinión de quienes hablan de un claro abandono por parte de la Administración de un sistema tributario justo y equilibrado en las relaciones entre ésta y el contribuyente, en claro retroceso, en beneficio de una de las partes, gracias a una atribución desmedida de poderes en orden a la preeminente defensa del interés recaudatorio –que no el general del artículo 103 CE-, poniendo así en grave crisis el “Estado de Derecho”¹⁵.

No queremos transmitir -en palabras de Nieto-, un “principio maniqueísta” de la Administración; es decir, “la Administración funciona mal, y por ende, debe ser corregida”¹⁶. En absoluto se puede afirmar sin más que la Administración siempre funciona mal. Lo que ocurre es que, desgraciadamente, nos hemos ido acostumbrando a que no funcione todo lo bien que debiera. El interés general en el ámbito tributario se ha identificado, por parte de la Administración, con el interés recaudatorio, convirtiéndose en justificación de atribución de potestades, en muchos casos, exorbitantes¹⁷. Identificación que, de un tiempo a esta parte, está siendo favorecida por un conjunto de previsiones normativas que, no sólo ensalzan hasta límites llamativos las facultades administrativas, sino que, incluso, como analizaremos, extienden el campo de actuación de los órganos administrativos hasta terrenos propios de la intervención judicial –así sucede, por ejemplo, con la previsión contenida en el art. 81.8 de la LGT que, sustrayendo esa tarea al Juez, atribuye a la Administración la adopción de la medida cautelar en los casos de presunto delito contra la Hacienda Pública-.

Es más, consentir, o lo que es peor, acostumbrarse a que la Administración, bajo el paraguas de la pretendida “especialidad” en la sujeción a las normas tributarias, actúe como mejor le conviene, amparada en una confusa y maleable redacción de muchas de las normas tributarias, nos aleja cada vez más de un sistema tributario justo, que es lo que el artículo 31.1 CE consagra y el marco dentro del cual todos, Administración y contribuyentes, deben moverse; pues, como afirmara Falcón y Tella, “más allá de la

constitucionales de los individuos”, cfr. AGUALLLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal y Estatuto del contribuyente”, *REDF*, nº 80, 1993, pp. 583 y 584.

¹⁵ Así, GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., op. cit., p. 218 y “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, en AA.VV.: *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 103 y ss.; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 62 y 81; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 28; RAMALLO MASSANET, J.: “1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España”, *REDF*, nº 100, 1998, p. 742, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen segundo*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 75, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 196 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *REDF*, nº 100, 1998, p. 692.

¹⁶ NIETO, A.: *Estudios históricos sobre Administración y Derecho Administrativo*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986, p. 269.

¹⁷ Advirtieron este peligro, entre otros, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Volumen segundo*..., op. cit., p. 75 y LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 62 y 81. Vid. también sobre este tema AGUALLLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal y Estatuto del contribuyente”..., op. cit., pp. 571 y ss.

Constitución y las leyes sólo está el abuso de poder, la arbitrariedad y las exacciones ilegales, y no desde luego los tributos”¹⁸.

Así, bajo el prisma del Texto constitucional, nos hemos acercado a un estudio de cómo debe ser la función de aplicación de los tributos y cómo se ha configurado la misma en la LGT. También hemos tenido que realizar un análisis pormenorizado de la posible atribución a la Administración tributaria de facultades discrecionales para determinar si la potestad de adopción de medidas cautelares entra o no dentro de esta categoría. El principio de eficacia de la Administración, su obligación de servir con objetividad los intereses generales con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho (artículo 103 CE), el principio de proporcionalidad, la motivación del acto de adopción de la medida cautelar, así como la posibilidad de impugnarlo y de solicitar también la suspensión de su ejecución, incluso conocer cuáles deben ser los efectos de su declaración de nulidad, son cuestiones sugerentes que, sabíamos, tenían que ser abordadas. Y, cómo no, necesario era también pronunciarse en su caso sobre la posible responsabilidad patrimonial de la Administración (artículo 106 CE) cuando ésta adopta una medida cautelar sin presupuesto habilitante alguno, o manifiestamente desproporcionada, por citar algún supuesto, causando perjuicios a los obligados tributarios más allá de los que debe soportar.

Por tanto, han sido criterios de necesidad, de oportunidad y, por qué no decirlo, de gustos personales, los que han justificado el estudio de este tema. En todo caso, hemos intentado que el mismo no se limitase a un despiece pormenorizado del texto legal y de los problemas que, en su caso, pudiera plantear su aplicación práctica, sino que, además, nos sirviese de pretexto para poder profundizar en cuestiones de mayor calado que afectan a problemas medulares del Derecho Tributario, que presentan una íntima conexión con nuestro objeto de estudio, intentado proponer soluciones a los problemas existentes. Hemos intentado, en este sentido, seguir, en la medida de nuestras posibilidades, las palabras de Sainz de Bujanda cuando afirmó que: “A mi juicio la tarea fundamental de los hombres de Derecho no consiste tan solo, ni primordialmente, en hacer un estudio técnico de los textos fiscales, sino en definir, y sobre todo, en defender, los valores jurídicos que el Derecho financiero encarna”¹⁹.

¹⁸ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “Balance de la jurisprudencia constitucional”..., op. cit., p. 8.

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA. F.: “La elaboración corporativa de las disciplinas financieras”..., op. cit., p. 29.

2. Estructura del trabajo.

Para llevar a cabo el presente trabajo hemos considerado necesario, en primer lugar, dejar constancia de nuestro posicionamiento metodológico; cuestión íntimamente unida al concepto de Derecho que uno tenga, como recalcó Martín Queralt²⁰, y, en especial, al concepto y los fines del Derecho Financiero y Tributario.

Realizado este planteamiento previo, hemos seguido con el estudio de la específica potestad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo. En este sentido, ha sido necesario analizar, de un lado, el fundamento constitucional del privilegio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración tributaria, y, de otro, la institución cautelar en el ordenamiento español, sus caracteres y presupuestos. Sólo de este modo consideramos que podemos estar en condiciones de pronunciarnos sobre su naturaleza y fundamento constitucional.

En el capítulo cuarto, nos hemos centrado en la identificación y análisis de las diferentes medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo que existen en el ordenamiento tributario español; diferenciándolas de aquellas actuaciones administrativas en los procedimientos de aplicación del tributo que no constituyen medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, a pesar de que, en algunos supuestos, su denominación pueda inducir a error.

Para finalizar nuestro trabajo, hemos abordado el régimen jurídico de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria relativo a los elementos subjetivos, objetivos, formales, temporales y la proporcionalidad del acto administrativo de adopción de la medida cautelar, así como su impugnación y la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial de la Administración en caso de anulación de una medida cautelar por un órgano administrativo o judicial. En este análisis hemos intentado verificar si su regulación legal es la adecuada en orden a su finalidad última -esto es, contribuir a la efectiva realización del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 31 del Texto Constitucional-, poniendo de manifiesto los problemas jurídicos que la misma presenta o pudiera presentar, y proponiendo, en su caso, su reforma, pues, como afirmase Casado Ollero, “Lo que el jurista, o el estudioso del Derecho puede instrumentar no son los principios informadores del Ordenamiento tributario –que concretan los fines del Derecho-, sino más bien los mecanismos técnicos, por definición instrumentales, para la efectiva realización de aquéllos. Son, pues, los medios (las técnicas) los que deben articularse en función de su mejor contribución a la actuación de los fines (los principios)”²¹.

²⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “Estudio preliminar”, en VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias...*, op. cit. p. 47.

²¹ CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual”, en AA.VV: *Estudios de Derecho y Hacienda II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 725.

CAPÍTULO II.

POSICIONAMIENTO METODOLÓGICO EN EL ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

II. POSICIONAMIENTO METODOLÓGICO EN EL ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

1. Introducción.

Siguiendo a Sainz de Bujanda, “el método constituye el punto de arranque esencial en toda actividad investigadora (...). Efectivamente, lo primero que es necesario saber es esto: lo que se desea saber¹”, y nosotros añadiríamos a esta primera misión una segunda: cómo se debe llegar a este conocimiento. Ambos son los pilares sobre los que hemos basado nuestro trabajo, de ahí que, en su elaboración, hayamos comenzado por lo que consideramos ha de ser el punto de partida de cualquier trabajo de investigación -la delimitación de nuestro objeto de estudio-, para, en segundo lugar, detenernos en explicar la metodología que hemos seguido².

La primera cuestión, esto es, el qué de nuestro objeto de estudio -las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo-, ha sido esbozado en la introducción, donde hemos levantado acta del tema elegido, su relevancia y actualidad y la estructura que se va a seguir para llevarlo a término.

En cuanto a la segunda cuestión, el cómo hemos investigado, consideramos oportuno hacer una referencia expresa a nuestro posicionamiento metodológico, dado que el mismo será condicionante de las conclusiones a las que finalmente se llegue³.

En efecto, a medida que nos hemos ido adentrando en el estudio de las medidas cautelares, hemos tenido que ir resolviendo diferentes interrogantes, llegando a diversas conclusiones y proponiendo soluciones a los problemas encontrados. Para ello, ha sido necesario un proceder lógico, un determinado razonamiento.

Compartimos con Simón Acosta que el investigador no necesita ser un experto en lógica formal ni en metodología antes de investigar. Sin embargo, el estudio de la metodología se revela de especial utilidad en el campo de las ciencias humanas, donde la veracidad o falsedad de muchas afirmaciones o enunciados se realiza mediante el

¹ SAINZ DE BUJANDA. F.: “La elaboración corporativa de las disciplinas financieras”, en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero V*, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, 1967, p. 19.

² La importancia del rigor metodológico ya fue destacada por Sainz de Bujanda desde los comienzos de sus trabajos, señalado, en este sentido, que: “Sentado que el Derecho financiero –y el Derecho tributario, que no es si no parte de aquél– constituye una ciencia jurídica, no será posible investigarlo ni exponerlo más que siguiendo los métodos propios de esta clase de ciencias, y, fundamentalmente, el método lógico-abstracto –que nos enseña a penetrar en el contenido de las normas– y el método histórico –que nos muestra el ambiente humano en el que el Derecho se produce y aplica”. Cfr. SAINZ DE BUJANDA. F.: “Un arquetipo de Derecho Tributario. (Las instituciones de A. D. Giannini)”, en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero II*, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 231.

³ Esta estrecha relación entre la metodología que se escoja y la eficacia de la investigación ha sido destacada, entre otros, por ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas para una análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario”, *REDF*, nº 14, 1977, p. 205 y CAZORLA PRIETO, L. M^a.: *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, p. 173.

grado de corrección del razonamiento; razonamiento que debe seguir, necesariamente, unas reglas previas⁴.

Por estos motivos, hemos querido dejar constancia de cuál ha sido el método o los métodos que hemos seguido en nuestra investigación. Concebida la metodología de una ciencia, según Larenz, como “reflexión sobre su propio proceder, sobre los modos de pensamiento y medios de conocimiento de que se sirve”⁵, hemos considerado que dejar constancia expresa de la misma podrá ayudar a comprender, aunque no necesariamente a compartir, las conclusiones a las que hemos llegado.

Pero ocurre que la cuestión sobre el método no puede separarse de un problema de gran profundidad como es el del concepto del Derecho que se tenga⁶. Como ya tempranamente afirmara Martín Queralt, “la aplicación de unos u otros métodos interpretativos se encontrará condicionada por una insoslayable premisa: la concepción que el intérprete tenga acerca del concepto mismo del Derecho”⁷, y, en nuestro caso concreto, del concepto y los fines del Derecho Financiero y Tributario⁸, y, obviamente

⁴ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 243: “Las críticas a la metodología provienen de las ciencias que se conocen con el nombre de naturales o de la naturaleza (...) por las dos siguientes razones: por un lado dichas ciencias estudian fenómenos sensibles y, por otro, sus proposiciones pueden ser comprobables con los sentidos (...). No sucede así con las ciencias humanas que estudian fenómenos suprasensibles, en los que la prueba de la veracidad o falsedad de muchas afirmaciones o enunciados se realiza mediante el grado de corrección del razonamiento. Esto sucede fundamentalmente con los enunciados inferidos cuya veracidad depende de que el razonamiento haya respetado las reglas según las cuales se debe concluir”.

⁵ Cfr. LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 236. La Real Academia Española de la Lengua define metodología como “Conjunto de métodos que se siguen en una investigación científica o en una exposición doctrinal”. Es posible distinguir, como ya lo hicieron otros autores, entre metodología científica –en el sentido de métodos de investigación o heurísticos- y metodología aplicativa, referidos a aquellos métodos aplicativos u operativos del Derecho. Para SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica...*, op. cit., p. 317, la metodología aplicativa no sólo interesa al operador del Derecho, sino también al estudioso o científico porque a través de ella conoce el material que posteriormente debe sistematizar, explicar y valorar. Sobre la metodología aplicativa en nuestro ordenamiento vid., entre otros, LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952; VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias* (traducida por MARTÍN QUERALT, J.), Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973; HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Documentos, Doc. n° 23/03, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pp. 19 y ss.

⁶ Vid. CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto editorial Reus, Madrid, 1947, p. 62, para quien la cuestión de los métodos jurídicos no puede ser desligada de los básicos problemas filosóficos del concepto, de su naturaleza y el fin del derecho. También SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica...*, op.cit. p. 241.

⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “Estudio preliminar”, p. 47, en el libro de VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias...*, op. cit. . SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica...*, op. cit., pp. 317 y ss.

⁸ Vid, en este sentido, APARICIO PÉREZ, A.: “Propedéutica de la Metodología Jurídica. Su aplicación al Derecho Financiero”, en AA.VV.: *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, p. 101, cuando afirma: “El método está condicionando al concepto ya que de éste depende y determina el procedimiento para su conocimiento pero también es condicionado por el mismo; esto es, el método viene condicionado por el concepto y, a su vez, lo condiciona. No se pueden separar concepto y método. Pero, también hay algo más que tener en cuenta

de la concepción del deber de contribuir y del papel de las potestades administrativas para conseguir la correcta aplicación de los tributos -entre ellas, la adopción de medidas cautelares-.

Obviamente, se trata de un debate que, aún hoy, permanece abierto. Pero nos atreveríamos a afirmar que existe una cierta convergencia doctrinal según la cual el Derecho Financiero y Tributario no puede permanecer ajeno hoy en día a ciertos referentes de justicia derivados de la actual configuración de nuestro Estado como Social y Democrático de Derecho, y del establecimiento en el Texto constitucional de una serie de valores y principios inspiradores del ordenamiento financiero y tributario. Por ello, un posicionamiento previo al respecto ha sido necesario; sobre todo, a la hora de decantarnos por el método seguido en este trabajo.

Finalmente quisiéramos también advertir que si nuestro método de investigación ha venido condicionado por el concepto y los fines del Derecho Financiero y Tributario, otro factor ha sido determinante de la tarea que nos hemos propuesto.

En efecto, si bien, a la hora de optar por una u otra metodología, hemos considerado la tradicional labor dogmática de elaboración y sistematización de conceptos propia de toda ciencia jurídica, no hemos considerado esta tarea un fin en sí mismo. Y, en este sentido, no hemos renunciado a una función práctica que toda ciencia jurídica debe tener: una mejor comprensión y aplicación del Derecho, en este caso, del Derecho Financiero y Tributario y de las medidas cautelares⁹. En íntima conexión con este aspecto, está la realidad social del Derecho, cómo y por qué surge en la práctica y la forma en que actúa. Esta perspectiva nos permitirá detectar si un determinado instituto jurídico es adecuado a la finalidad que persigue y su configuración responde adecuadamente a los problemas a los que ha pretendido dar solución, o, por el contrario, conviene proponer una solución alternativa. Surge, de nuevo, una conexión con los fines que persigue el Derecho, y muy especialmente, en nuestro caso, los fines del Derecho Financiero y Tributario que nos obliga a detenernos en este aspecto para poder dejar constancia de nuestro posicionamiento metodológico.

Como afirmó Simón Acosta, el estudioso del Derecho debe acometer dos misiones fundamentales que denomina teórica y práctica: por un lado, conocer el

que es que el concepto responde al objeto, y por ello surge esa tricotomía inescindible: concepto-objeto-método”.

⁹ Cfr. LATORRE, A.: *Introducción al Derecho*, Ariel, Madrid, 2002, p. 152 y PALAO TABOADA, C.: “La docencia y la investigación jurídicas en España”, *Revista de Administración Pública*, nº 129, 1992, p. 341. PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, *RDFHP*, nº 79, 1969, hizo referencia al divorcio que, cada vez más a menudo, existe entre los criterios y los conceptos legales y los elaborados por la dogmática jurídica, con lo que es frecuente que la doctrina se sitúe en una postura “hipercrítica” del Derecho positivo. Para este autor, tal postura puede estar perfectamente justificada doctrinal y técnicamente, incluso admite que la crítica es función nobilísima del científico, pero advierte dos consecuencias muy grave de este fenómeno: “la primera, la renuncia inmediata de la ciencia jurídica a lo que constituye su función práctica remota: servir a unas mejores comprensión, aplicación e interpretación del derecho positivo. La segunda, el creciente escepticismo de los juristas “prácticos” (...) ante las soluciones de los tributaristas teóricos”, p. 10. Vid. en un sentido similar FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998, pp. 90 y ss.

Derecho, pero, a su vez, colaborar en la creación de nuevo Derecho, haciendo propuestas de reforma e integración de las normas vigentes¹⁰.

2. La Constitución Española de 1978, el Estado Social y su influencia en la configuración del Derecho Financiero como un Derecho redistributivo con fundamento en la solidaridad.

Los valores y principios jurídicos que nuestra Constitución ha plasmado han sido nuestro punto de partida a la hora de decantarnos por la concepción “sustancialista”¹¹ del Derecho Financiero que mantenemos y que, a su vez, será determinante de la metodología seguida para la elaboración del presente trabajo.

El artículo 1 de la CE, en sintonía con otras Constituciones europeas –en especial, con la Ley Fundamental de Bonn-, enuncia que “España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

De este mismo precepto puede deducirse que, tan importante como el Estado Social y Democrático de Derecho, es la proclamación explícita en el mismo artículo de los ‘valores superiores’¹² de todo el ordenamiento jurídico; es decir, de todo el Derecho: la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político, que, conjuntamente con la “dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a la ley a los derechos de los demás” (art. 10.1 CE)¹³, en tanto que fundamento del orden político y de la paz social, constituyen el

¹⁰ Cfr. SIMON ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica...*, op. cit., p. 301.

¹¹ La palabra “sustancialista” no se encuentra reconocida en el Diccionario de la Real Academia Española de la lengua, no obstante es habitual su empleo en la dogmática jurídica como opuesto a una concepción formal del Derecho y basada en la existencia de unos Principios Generales de Derecho que son concebidos como expresión de una justicia material reconocida jurídicamente. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, nº 40, 1963, p. 199.

¹² Sobre el concepto de valor y su aplicación al ordenamiento jurídico, vid. PAREJO ALFONSO, L.: “Constitución y valores del ordenamiento”, en AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría I*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 29 y ss. Ciertamente es que la doctrina constitucionalista ha discutido, también, sobre el carácter abierto o no de la enunciación del art. 1 CE, mostrándose partidarios algunos autores de la localización de otros valores a lo largo del articulado constitucional. Vid. también PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.: “Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución española”, en AA.VV.: *Funciones y fines del Derecho. Estudios en honor del profesor Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia, 1992, pp. 247 y ss. Sobre la enunciación de la justicia en el artículo 1 de la CE y su influencia en el ámbito financiero, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 34.

¹³ PAREJO ALFONSO, L.: “Constitución y valores del ordenamiento”..., op. cit., p. 108, explica esta íntima conexión entre el art. 1.1 y el art. 10.1 CE en los siguientes términos que, por su precisión, reproducimos literalmente: “La construcción del Estado con la cualidad valorativa, revela que el significado y alcance del artículo 1.1 CE no pueden ser establecidos ateniéndose exclusivamente al propio precepto. Los valores, para tener un sentido concreto o único (su función es justamente la de dar sentido a las cosas, reveladas como bienes o males), demandan inexcusablemente una perspectiva o criterio material, reclaman de una axiología. En la medida en que ésta no se contiene ni se indica en el citado precepto, habrá de buscarse en otros de la propia Constitución. Tal búsqueda no puede ser

denominado “suelo axiológico”, recogido en la misma Constitución, con un carácter informador y eficacia sobre todo el ordenamiento jurídico y desde el que se articulan y valen, por ser en él donde tiene lugar la integración o unidad básicos en toda convivencia humana¹⁴.

En el artículo 1 de la CE, queda patente la indisolubilidad de la configuración del Estado como Social y Democrático de Derecho, y el amparo y defensa de los valores que seguidamente el mismo precepto enuncia¹⁵, y que califica como superiores de todo el ordenamiento jurídico.

En íntima conexión con lo hasta ahora dicho, y consecuencia de la concepción “sustancialista” -y no formal- del Derecho imperante en el actual pensamiento jurídico

arbitraria, ha de justificarse desde el artículo 1.1, que es el que debe proporcionar la clave de la conexión sistemática a establecer.

En dicho artículo hay, en efecto, y además de los elementos ya identificados en la primera y provisional interpretación que del mismo se avanzó en su momento (caracterización del Estado-poder en relación con las notas de sujeción al Derecho, socialidad y democracia, construcción del Estado-Derecho sobre una tetrada de valores superiores y la imbricación de ambos mediante la acción de «propugnar» el primero tales valores del segundo), una determinación capital, a la que hasta el momento no hemos prestado la debida atención: la identificación del sujeto -España- que se constituye en el Estado así conformado.

La expresión «España» no invoca, con toda evidencia, un ente abstracto o ideal. Como se deduce de los artículos 1.1 (la soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado) y 2 (la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la nación española, patria común e indivisible de todos los españoles ...), interpretados a la luz del preámbulo de la norma fundamental (la Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad ...) alude sin duda al pueblo español, a la comunidad política que sostiene el orden constitucional y, en definitiva, al conjunto de los hombres que, a través de éste, se dotan de un sistema de convivencia política. Aparece aquí, pues, el fundamento y el fin mismos del Estado o, en palabras del preámbulo, el bien de cuantos integran la Nación española, que remite, en último término, al hombre o, si se quiere, a la vida humana (perspectiva ésta, justamente, que es la de la filosofía de los grandes pensadores -J. ORTEGA y GASSET- y juristas (L. RECASENS SICHES- españoles contemporáneos).

Al hombre, a la vida humana se refiere el artículo 10.1 CE, para prescribir nada menos que la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la Ley y a los derechos de los demás son *fundamento del orden político y de la paz social* (...).

Si el contenido del artículo 10.1 CE es el fundamento, el núcleo y la base del sistema social constituido (del orden dogmático constitucional), y si el Estado a que se refiere el artículo 1.1 CE reposa sobre y sirve a dicho sistema social, resulta obligado concluir que es también el fundamento, es decir, el criterio o la medida sustantivos de dicho Estado, como poder y como Derecho. Es por ello igualmente el parámetro y la referencia de los valores, incluidos los superiores, del ordenamiento estatal en su conjunto”.

¹⁴ Vid. PAREJO ALFONSO, L.: “Constitución y valores del ordenamiento”..., op. cit., p. 106, quien precisa, en este sentido, que, junto a los valores del art. 1.1 y 10.1 de la CE, la simple lectura del Texto constitucional revela que éste recoge más valores, no estando pues limitado a esos preceptos. Es más, es posible admitir la existencia de valores establecidos por el ordenamiento ordinario o infraconstitucional, dado que su origen no es cerrado. En un sentido similar SAINZ DE BUJANDA, F.: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 330, afirma que la justicia y la seguridad (como certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad) “son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz”.

¹⁵ Vid. PAREJO ALFONSO, L.: *Estado social y administración pública: los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 75 y ss.

occidental, la Constitución Española recoge, junto con los valores, una serie de principios que, lejos de ser concebidos con un carácter meramente programático, son efectivamente pieza clave de nuestro ordenamiento¹⁶.

Además, conviene no perder de vista que, tanto valores como principios, tienen - ex artículo 9 CE- pleno valor normativo, suponiendo ello una novedad sustancial que tendrá consecuencias de hondo calado para nuestra disciplina y para nuestro objeto de estudio, las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria¹⁷.

La distinción entre valores y principios es una cuestión relativamente pacífica¹⁸.

Gran parte de los autores, admitiendo el carácter normativo y no meramente programático de ambos, centran la distinción en la diferente eficacia que valores y principios tienen, debido a su diferente grado de concreción¹⁹. En esta línea, Aragón Reyes parte de la distinción entre eficacia interpretativa y proyección normativa²⁰. Así, cuando nuestro Código Civil, al determinar, en su artículo 3.1, que la interpretación jurídica ha de atender, fundamentalmente, al espíritu y finalidad de la norma, proclama

¹⁶ Vid. sobre el tema GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, Civitas, Madrid, 1984.

¹⁷ Vid. MARTÍN QUERALT, J.: *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1984, p. 18.

¹⁸ Vid. en nuestra doctrina sobre el tema ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 24, 1998, pp. 9 y ss.; BAENA DE ALCAZAR, M.: “Ordenamiento jurídico y principios generales del Derecho (1)”, en AA.VV. (coord. por GÓMEZ-FERRER MORANT, R.), *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 99 y ss.; DÍEZ PICAZO, L.: “Constitución y fuentes de Derecho”, en AA.VV.: *La Constitución Española las fuentes del Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 649 y ss.; FREIXES SANJUÁN, T. y REMOTTI CARBONELL, J. C.: “Los valores y principios en la interpretación constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 35, 1992, pp. 98 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 4ª edición, Civitas, Madrid, 2006; GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Los principios generales del Derecho y la Constitución”, en AA.VV.: *La Constitución Española las fuentes del Derecho*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1159 y ss.; LEGUINA VILLA, J.: “Principios generales del Derecho y Constitución”, *Revista de Administración Pública*, nº 114, 1987, pp. 7 y ss.; PAREJO ALFONSO, L., “Constitución y valores del ordenamiento”..., op. cit.; PECES-BARBA MARTINEZ, G.: *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984; PÉREZ LUÑO, A.E.: *Derechos Humanos. Estado de Derecho y Constitución*, 9ª edición, Tecnos, Madrid, 2005, pp. 287 y ss.; PRIETO SANCHIS, L.: “Los valores superiores del ordenamiento jurídico y el Tribunal Constitucional”, *Revista del Poder Judicial*, nº 11, 1984, pp. 85 y ss.; ROMERO HERNÁNDEZ, F.: “Sobre una teoría de los valores en el derecho administrativo”, en AA.VV. (coord. por GÓMEZ-FERRER MORANT, R.), *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 115 y ss.; RUBIO LLORENTE, F.: “Constitución: valores, principios, derechos...” en AA.VV. (coord. por OLLERO TASSARA, A.): *Valores en una sociedad plural*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid, 1999, pp. 135 y ss.; VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑÉ LLINAS, E.: “Artículo 9º. El Estado de Derecho y la Constitución”, en AA.VV. (dir. por ALZAGA VILLAMIL, O.): *Comentarios a la CE de 1978*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1996, pp. 469 y ss.

¹⁹ La distinción es, no obstante, muy sutil, hasta el punto de que algunos autores, como Atienza y Ruiz Manero, al hablar de los diversos sentidos de principio jurídico, hablan de principios en sentido estricto, como normas que expresan los valores superiores de un ordenamiento jurídico, no diferenciándolos de los valores. Cfr. ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J.: *Las piezas del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1996, pp. 4 y 5.

²⁰ Cfr. ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”..., op. cit., pp. 23 y ss.

la necesidad de que el intérprete ha de tener presente los valores que la inspiran, y ése es, precisamente, el lugar de los valores: el de la interpretación de una norma. Por lo demás, la consecuencia de que el valor se encuentre plasmado en la Constitución es doble: en primer lugar, dicho criterio de interpretación se impone al intérprete, y, en segundo lugar, sólo serán admisibles en la interpretación jurídica aquellos otros valores no positivados que sean acordes, pero no contrarios a ella.

A diferencia de los principios, los valores sólo tienen eficacia interpretativa. Pero es que esa eficacia opera de modo distinto según que el intérprete sea el Legislador (a quien Aragón denomina intérprete político de la Constitución) o el Juez (intérprete jurídico). Sólo el Legislador puede, al interpretar la Constitución, «proyectar» (o convertir) el valor en una norma, o, lo que es lo mismo, crear una norma como proyección de un valor. El Juez, por el contrario, no puede efectuar esa misma operación, sino que únicamente “podrá anudar el valor a una norma (para interpretarla) que le viene dada y que él no puede crear”. Sin embargo, los principios jurídicos -en tanto que “Derecho condensado”- además de servir para interpretar normas, también pueden alcanzar «proyección normativa» tanto por obra del Legislador como del Juez. Ahora bien, esta posibilidad queda reservada a aquellos supuestos en los que, en defecto de norma, se deba extraer del principio jurídico la regla para el caso²¹.

Por tanto, teniendo tanto valores como principios constitucionales una eficacia jurídica indudable, mientras que los primeros tendrán eficacia jurídica interpretativa, los principios además podrán llegar a tener valor normativo inmediato²².

²¹ Ídem, p. 24 y 25. En esta misma línea, Peces-Barba opina que los valores, además de tener eficacia interpretativa, poseen la propia de parámetros de normas, de modo que de los valores, al igual que de los principios, se pueden deducir criterios cuyo desconocimiento determina la invalidez de la norma correspondiente -SSTC 12/1982, de 31 de marzo, F.J. 4 a 6 y 83/1984, de 24 de julio, F.J. 3-. En ellas puede comprobarse cómo los valores establecen el marco de referencia para el enjuiciamiento de la constitucionalidad, cuando la Constitución no contiene una regulación material o deja libertad al Legislador, vid. PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.: *Los valores superiores...*, op. cit., pp. 100 y 101.

²² PAREJO ALFONSO, L.: “Constitución y valores del ordenamiento”..., op. cit., pp. 128 y 129 y ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”..., op. cit., p.18. No obstante GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional...*, op. cit., p. 104, parece no distinguirlos incluyendo en una misma categoría los valores y los principios constitucionales. En nuestra doctrina, Rodríguez Bereijo parece concluir que existe una relación de instrumentalidad entre los valores superiores del art. 1.1 CE y los principios garantizados constitucionalmente “en tanto sirvan para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho”. Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA.VV.: *El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio sobre la Constitución Española*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1994, p. 1297, y del mismo autor *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 138, donde, siguiendo a MAFFEZZONI, afirma que los principios jurídicos son el elemento de las normas jurídicas en que se concreta -explícita o implícitamente- la relevancia jurídica del fin asignado a las normas mismas o del interés jurídicamente protegido por dichas normas. También en “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 593 y ss., donde refleja que “es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente”, p. 596. En un sentido similar, ALGUACIL MARÍ, P.: *La tributación de las sociedades laborales*, Aranzadi, Cizur-Menor, 2007, p. 28 y BOSCH CHOLBI, J.L.: *La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir*, Tesis doctoral, Valencia, 1999, pp. 101 y ss.

También nuestro Tribunal Constitucional les ha concedido eficacia interpretativa, tanto de derechos fundamentales y libertades públicas como de principios constitucionales -SSTC 34/1981; 12/1982; 19/1982; 41/1982; 62/1983 o 75/1983-²³.

De lo hasta ahora dicho, podemos recalcar que los valores y los principios tienen su razón de ser y de existir puestos en relación con el ordenamiento jurídico del que forman parte. No olvidemos que hablar de ordenamiento jurídico implica hablar de un sistema jurídico ordenado y coherente. Como señaló Díez Picazo, el ordenamiento es además una forma de entender y aplicar el Derecho vigente, suponiendo una trabazón o urdimiento de conjunto, exigiendo una coherencia a que el intérprete debe obedecer²⁴.

Es aquí donde ambos despliegan sus efectos, imponiendo una manera de razonar a todos los operadores jurídicos. Y quisiéramos insistir en esta idea, pues como señalaron García de Enterría o Martín Queralt, las normas constitucionales vinculan no sólo a todos los Tribunales, sino a todos los poderes públicos, entre los que se encuentran los poderes encargados del establecimiento de los tributos, pero también de los órganos administrativos encargados de su aplicación²⁵ -SSTC 76/1990, 168/2004, 255/2004, 10/2005-²⁶. Significativamente, Vogel²⁷ puso de relieve que tanto “la autorización al Estado para disponer de dinero, como para ejercer el poder estatal, necesita de una legitimación y de una limitación”, por ello sirven de *guía y orientación* de las actuaciones legislativas, jurisprudenciales y de los poderes públicos, convirtiéndose además en límites a la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico. A su vez, son reflejo de la obligación que recae sobre los poderes públicos de remover las situaciones de la realidad económica y social contrarias a ellos.

En definitiva, mediante este “orden de valores” materiales se asegura la unidad del ordenamiento jurídico; principalmente como unidad material de sentido, puesto que, como señaló García de Enterría, “son justamente la base entera del ordenamiento, la que ha de prestar a éste su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación”²⁸.

Esta coexistencia de valores y principios permite que la Constitución cumpla de forma adecuada la misión que le es propia en los Estados constitucionales actuales:

²³ STC 34/1981, de 10 de noviembre, F.J. 3; STC 12/1982, de 31 de marzo, F.J. 3; STC 19/1982, de 5 de mayo, F.J. 6; STC 41/1982, de 2 de julio, F.J.2; STC 62/1983, de 11 de julio, F.J. 2; o STC 75/1983, de 3 de agosto, F.J. 3.

²⁴ Vid. DÍEZ PICAZO, L.: “Constitución y fuentes de Derecho”..., op. cit., p. 654.

²⁵ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional...*, op. cit., pp. 70-71 y 74 y MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”, *HPE*, nº 63, 1980, p. 98.

²⁶ STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3; 193/2004, de 4 de noviembre, F.J. 3, 255/2004, de 23 de diciembre, F.J. 4 y 10/2005, de 20 de enero, F.J.6.

²⁷ VOGEL, K.: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *HPE*, nº 59, 1979, pp. 15 y ss., y en “Dinero y Principios Fundamentales”, *RDFHP*, nº 211, 1991, pp. 59.

²⁸ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La Constitución como norma jurídica”, en AA.VV. (dirigida por PREDIERI, A. y GARCÍA DE ENTERRÍA, E.): *La Constitución Española de 1978*, Civitas, Madrid, 1981, p. 144. Aunque, como ya advirtiera Parejo Alonso “Es obvio que en el ámbito de incertidumbre (que será la hipótesis normal), el orden de valores admite muy variadas soluciones, todas las cuales han de ser aceptadas –mientras se mantengan en dicho ámbito- como conformes o congruentes con el mismo”, cfr. PAREJO ALFONSO, L.: “Constitución y valores en el ordenamiento”..., op. cit, p. 129.

unidad, integración y, al mismo tiempo, no hacerse incompatible con una base material pluralista²⁹. De ahí que tanto valores como principios deban ser asumidos con carácter no absoluto, sino compatible con aquellos otros con los que debe convivir.

Esta “ductilidad” constitucional, y su relación con los valores y los principios – en palabras de Zagrebelsky³⁰-, fue también señalada por García de Enterría cuando afirma que “Lo sustancial de los valores constitucionales sería definir un espacio abierto que haga posible el juego de las posibles alternativas que permita a cualquier idea o tendencia la oportunidad de llegar a ser mayoritaria. Sería la expresión de un «pensamiento de posibilidades», de un «pensamiento de alternativas» que deje siempre abierto lo que Bloch llamó el «principio esperanza» y evite la petrificación de una situación dada”³¹.

Levantada acta de la relevancia metodológica que tiene la incorporación en la CE de una serie de valores y principios, conviene finalmente detenerse en las implicaciones que ambos tienen en el modo de concebir y de aproximarse al Derecho Financiero y Tributario, y a la potestad de la Administración de adoptar las medidas cautelares, en particular, para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Como ya pusieron de relieve Martín Queralt y Lozano Serrano, al incorporar la CE una serie de una serie de principios integradores de nuestro ordenamiento jurídico – entre los que encuentran los principios de justicia tributaria del artículo 31.1-, los ha convertido en fuente del Derecho, dotándolos de obligatoriedad y con la máxima jerarquía, exigiendo no solamente un contenido mínimo en nuestra rama del Derecho, sino imponiendo además un modo de aproximarse a ella³². Ya no cabe hablar de ellos como principios generales del Derecho, puesto que, al inscribirse en el Texto constitucional, se altera su antigua condición de fuente subsidiaria³³, pudiendo llegar a ser directamente aplicables, ya que, al ser verdaderas normas jurídicas, su eficacia operativa está fuera de toda duda³⁴. La STC 4/1981 afirmó, en este sentido, lo

²⁹ Vid. ZAGREBELSKY, G.: *El derecho dúctil*, 2ª edición, Trotta, Madrid, 1999, pp. 13 a 15. Para este autor, en las sociedades pluralistas actuales, la Constitución no tiene la tarea de establecer un proyecto determinado de vida en común, sino la de realizar las condiciones de posibilidad de la misma. “Desde la Constitución, como plataforma de partida que representa la garantía de legitimidad para cada uno de los sectores sociales, puede comenzar la competición para imprimir al Estado una orientación de uno u otro signo, en el ámbito de las posibilidades ofrecidas por el compromiso constitucional”.

³⁰ Ídem, p. 15.

³¹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional...*, op. cit., p. 107. En un sentido similar ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”..., op. cit., p. 17 afirma que: “Una Constitución «principalista», como la nuestra, tiene una gran capacidad, de evolucionar o adaptarse a nuevas circunstancias, de convertirse en una *living constitutio* sin requerir, por ello, en muchos casos, de la reforma constitucional explícita. Pero también esos principios «constitucionalizados» son a su vez un límite frente a la excesiva adaptación, o, en otras palabras, frente a mutaciones desvirtuadoras de la normatividad constitucional”.

³² Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 98 y LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 22.

³³ Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., pp. 17 y 18.

³⁴ Tal y como afirmó DIEZ PICAZO, L.: “Constitución, ley, juez”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 15, 1985, pp. 5 y ss.: “Entre nosotros, la tesis del valor normativo de la Constitución y de sus posibilidades jurídicas de aplicación fue sostenida en los meses inmediatos de su vigencia por

siguiente: “El hecho de que nuestra norma fundamental prevea, en su art. 53.2, un sistema especial de tutela de las libertades y derechos reconocidos -entre otros- en el art. 14 que se refiere al principio de igualdad, no es sino una confirmación de carácter específico del valor aplicativo -y no meramente programático- de los principios generales plasmados en la Constitución”³⁵. Es lo que algunos autores han denominado “carácter principalista” de la Constitución, ya que al recoger expresamente una serie de principios les convierte en fuente normativa inmediata, debiendo ser diferenciados, por tanto, de los principios generales del derecho del artículo 1.4 del Código Civil³⁶.

Eduardo García de Enterría. Se trataba de un momento de vacilación y existía una tradición antigua sobre el valor programático de los textos constitucionales, que había planteado ya problemas en la época de la segunda República (...). Sin embargo, hoy día el problema no radica en establecer que la Constitución tiene una significación normativa, ni siquiera en puntualizar su posible aplicación directa. No se discute tampoco la vinculación del juez ordinario a la Constitución. El problema lo planteaba -lo plantea- la determinación de los casos de «aplicación directa» (...). ¿En qué casos se puede producir una aplicación directa de la Constitución por los tribunales de justicia? Si la pregunta se centra de esa manera, la respuesta empieza a tener que ser vacilante y no ya tan clara. Ha de tratarse de pretensiones de los ciudadanos, ejercitadas de forma concreta ante los tribunales de justicia para reclamar un comportamiento positivo o negativo de otros ciudadanos o de poderes públicos del Estado. Se comprende enseguida que la pretensión, o el debate o el litigio que en torno a ella se suscite sólo puede ser decidido con una norma cuyo supuesto de hecho coincida con los hechos del litigio de manera que se pueda producir una aplicación de la consecuencia jurídica. Si llegamos a esta conclusión, me parece que el único campo posible de aplicación directa es el de los derechos fundamentales que disponen de un ámbito especial de protección. En esta materia es decisivo el artículo 53 de la Constitución. (...)

Así planteadas las cosas, se producirá una aplicación directa de la Constitución en todos aquellos casos en que el ciudadano titular de los derechos y legitimado para recabar su protección, recabe esta protección en el procedimiento específicamente establecido para ello. Sin embargo para que la Constitución sea aplicable directamente será necesario además que el Legislador no haya hecho uso de la potestad que se le reconoce en el artículo 53.1 para regular el ejercicio de tales derechos y libertades, respetando, por supuesto, su contenido esencial”. Vid. también NIETO, A.: “Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional”, *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, 1983, pp. 371 y ss.

En nuestra doctrina, y siguiendo un posicionamiento similar vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., pp. 20 y 21 cuando afirma: “Abriéndose así la vía a una aplicación inmediata de todos los preceptos constitucionales por parte de los Tribunales, tampoco debe olvidarse, ya en concreta referencia a los de carácter económico, que el mismo artículo 53 ordena que «informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos», adquiriendo así un valor operativo que si no alcanza a su eficacia directa sin mediación de la ley para resolver concretos litigios, sí cubre sobradamente su aplicabilidad inmediata por los tres poderes del Estado, alejando de ellos cualquier pretendida «connotación programática». En suma, no es de extrañar que respecto de estos principios, y también de los del artículo 31, se predique su necesario desarrollo legal, pues ello es consustancial a todos los de contenido socioeconómico. Baste pensar que mientras los derechos y libertades vienen concebidos como derechos del individuo y límite a la actuación de los poderes públicos, que deben respetar y garantizar su ejercicio, en los principios rectores de la política social y económica es mucho más perentoria la exigencia de cohonestar entre sí las diferentes necesidades que la Constitución quiere amparar y aspira a satisfacer. El equilibrio entre unas y otras no se puede obtener directamente del Texto constitucional necesitándose una Ley que determine las mutuas limitaciones e inferencias entre unos y otros objetivos”.

³⁵ STC 4/1981, de 2 de febrero, F.J. 1.

³⁶ Vid. ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”..., op. cit., p. 17: “los principios expresados en la norma constitucional (en los preceptos de la Constitución) no ocupan el nivel del número 4 del artículo 1 del Código, sino del número 1 de ese mismo artículo (norma escrita). Los principios generales (positivados o no), por su condición de principios disfrutan, claro está, del carácter de «informadores» del ordenamiento (...). Ahora bien, cuando el texto constitucional los recoge,

Conviene además aclarar que, si bien los principios constitucionales, por estar recogidos en la Constitución, son los fundamentales respecto de cualesquiera otros principios jurídicos, no son los únicos, pudiendo derivarse de ellos otros principios, estando, en este caso, ante “principios constitucionales no positivados”, de idéntico valor y eficacia. Obviamente, en su concreción y determinación juega una especial importancia el Tribunal Constitucional³⁷. Un ejemplo paradigmático de estos principios constitucionales no positivados sobre el que volveremos más adelante, por la especial relación que tiene con la aplicación de los tributos y las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, es el principio de proporcionalidad.

Por todo lo que hasta ahora hemos dicho, la Constitución Española, concretamente su artículo 31 -donde se sanciona el deber de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con los principios materiales de justicia allí consagrados y el deber de realizar una asignación equitativa del gasto público-, es el inexcusable punto de partida, pues, como afirmara Martín Queralt, ésta ha de ser la base de cualquier razonamiento jurídico, ya que la entrada en vigor de la Constitución ha supuesto un punto de inflexión para el Derecho Financiero³⁸, pues además de condicionar el desarrollo normativo y aplicativo del Derecho Financiero, establece los contenidos axiológicos y valorativos que van a proporcionar una relectura de esta parcela del ordenamiento jurídico³⁹. Ciertamente es que, de todos estos principios de justicia tributaria, el

además, como es obvio, de conservar su carácter informador, reciben otro carácter más fuerte que el de fuente subsidiaria, se transforman también en fuente normativa inmediata (de ahí que la sentencia diga que esos principios, «en cuanto *forman parte de la Constitución*, participan de la fuerza derogatoria de la misma, como no puede ser de otro modo») (...) Los principios constitucionalizados ocupan, en las fuentes del Derecho, el lugar de la Constitución simplemente porque son Constitución”. Así lo ha sido reconocido además nuestro TC en varias ocasiones: STC 4/1981, de 2 febrero, F.J. 1 o STC 19/1982, 5 de mayo, F.J. 6.

³⁷ Cfr. ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”..., op. cit., pp. 16 y 17. También DIEZ PICAZO, L.: “Constitución y fuentes de Derecho”..., op. cit., p. 654 y GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional...*, op. cit., p. 103.

³⁸ MARTÍN QUERALT, J.: *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional...*, op. cit., pp. 17 y ss.

³⁹ Martín Queralt propugna que estos contenidos axiológicos y valorativos, indiscutidos en el campo de los ingresos públicos, deben penetrar definitivamente en el terreno del gasto público. Afirma, en este sentido, que de lo que se trata es de reconocer la posibilidad de que, aún existiendo normas que expresamente concedan a los particulares un derecho público subjetivo cuyo contenido sea la constitucionalidad de los gastos públicos, puedan los administrados –cuando la decisión legislativa sobre el gasto sea contraria a los preceptos constitucionales- interponer una acción ante el Tribunal Constitucional para eliminar esa decisión inconstitucional. Concluye rotundamente que “Hoy esa afirmación suena ciencia ficción”, cfr. MARTÍN QUERALT, J.: Conferencia “La Constitución Española y el Derecho Financiero del siglo XXI” pronunciada en el Curso “La fiscalidad internacional: situación actual y perspectivas de futuro”, organizado por la UNED y dirigido por los Profesores José Manuel Tejerizo López y Juan Martín Queralt, celebrado en Denia, del 8 al 12 de julio de 2002, aunque ya había tratado este tema muchos años antes en “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., pp. 10 y ss. Esta justicia en el gasto público ya había sido resaltada, sin gran éxito, y citamos por orden cronológico, por SAINZ DE BUJANDA, F.: “Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)”, *Hacienda y Derecho I*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 448 y 449; CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 1968, pp. 49 y 50; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 39 y ss. o MARTÍN DELGADO, J.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *HPE*, nº 60, 1979, pp. 71 y 72.

de capacidad económica ha sido, sin duda alguna, elevado al centro del sistema tributario; sin embargo, no agota en sí los criterios materiales de justicia en la materia que nos ocupa, como ya precisara tempranamente el Tribunal Constitucional, en su STC 27/1981⁴⁰.

Por ello, el principio de capacidad contributiva, aún siendo presupuesto ineludible del deber de colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos, debe ser necesariamente aplicado junto con el resto de principios recogidos no solo en el artículo 31 de la CE, sino también en el resto del Texto constitucional⁴¹.

⁴⁰ STC 27/1981, de 20 de julio, F.J. 4. Sobre el tema vid., entre otros, ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *REDF*, nº 253, 1999, pp. 573 y ss.; APARICIO PÉREZ, A.: “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, *Revista de Información Fiscal*, nº 79, 2007, pp. 13 y ss. y “Principios constitucionales económicos y tributarios”, en AA.VV.: *El sistema económico en la Constitución española*, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pp. 1367 y ss.; CALERO GALLEGO, J.M. y NAVAS VAZQUEZ, R.: Estudio preliminar a la obra de MOSCHETI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 17 y ss.; CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad contributiva y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *REDF*, nº 32, 1981, pp. 541 y ss. y “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *REDF*, nº 34, 1982, pp. 185 y ss.; CORTÉS DOMINGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *RDFHP*, nº 60, 1965, pp. 975 y ss.; DE MIGUEL CANUTO, E.: “La Sentencia constitucional num. 211/1992 de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *CT*, nº 66, 1993, pp. 93 y ss.; DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la aplicación de la equidad en el Derecho tributario. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de mayo de 1986”, *Impuestos*, 1987-1, pp. 813 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, y la bibliografía allí citada; MARTÍN DELGADO, J.: “El control constitucional del principio de capacidad económica”, AA.VV.: *El Tribunal Constitucional*, Volumen II, IEF, Madrid, 1981, pp. 1571 y ss. y “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”..., op. cit.; MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *REDF*, nº 55, 1987, pp. 379 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, AA.VV.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro II*, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 375 y ss. y “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *REDF*, nº 88, 1995, pp. 630 y ss.; PONT MESTRES, M.: “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, *RDFHP*, nº 203, 1989, pp. 1087 y ss. y “La Justicia tributaria y su formulación constitucional”, *REDF*, nº 31, 1981, pp. 365 y ss.

⁴¹ En la importancia del sistema de principios y valores propios de nuestra rama del Derecho, algunos autores han visto una clara relación entre Derecho Financiero y Derecho natural. Así CORRAL GUERRERO, L.: “Derecho Financiero y Derecho Natural”, *RDFHP*, nº 201, 1989, p. 701; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica...*, op. cit., p. 260 o PÉREZ DE AYALA, J.L.: “El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho Tributario y la ciencia de la Hacienda)”, en AA.VV.: *I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 11/02, Madrid, 2002, pp. 285 y ss. SAINZ DE BUJANDA afirmó en este sentido que “Todo el ciclo de la actividad financiera es, pues, susceptible de estudio desde el punto de vista de su moralidad” en *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen primero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 236. Sobre el tema vid. MESSNER, J.: *Ética social, política y económica a la luz del Derecho Natural*, Rialp, Madrid, 1967.

La indiscutida unidad del fenómeno financiero y la conexión ingreso-gasto como “auténtico quicio del Derecho Financiero” –en palabras de Martín Queralt⁴²-, obliga a asumir definitivamente el tránsito de esta nota finalista o finalidad financiera del sistema tributario –Falcón y Tella⁴³- hacia lo que un gran sector doctrinal denomina “funcionalización de la Hacienda Pública”; es decir, la Hacienda Pública ya no sólo va a tener un carácter meramente instrumental dentro del Estado, sino que ahora la Hacienda, en el contexto de un Estado Social, puede, y debe, cumplir directamente importantes fines constitucionalmente protegidos y sancionados en el Capítulo III, del Título I de la Constitución bajo la rúbrica “De los principios rectores de la política social y económica”⁴⁴.

Para el logro de estos objetivos, media, como instrumento de especial utilidad, la actividad financiera del Estado, entendiéndose por tal no solo la ordenación, sino también la gestión de ingresos y gastos públicos –STC 13/1992 y 68/1996-⁴⁵. El papel que se le otorgue, aún siendo una actividad esencialmente política –como reflejó en su día Sainz de Bujanda⁴⁶- no puede desligarse de una lectura que propugna la intervención positiva de los poderes públicos en orden a la consecución de unos valores establecidos en la propia Carta Magna, hasta el punto de conformar el Derecho Financiero como herramienta de suma utilidad para el logro de los valores y principios constitucionales

⁴² Conferencia “La Constitución Española y el Derecho Financiero del siglo XXI” pronunciada en el Curso “La fiscalidad internacional: situación actual y perspectivas de futuro”, organizado por la UNED y dirigido por los Profesores José Manuel Tejerizo López y Juan Martín Queralt, celebrado en Denia, del 8 al 12 de julio de 2002.

⁴³ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, *REDF*, nº 35, 1982, p. 354.

⁴⁴ Vid. esta idea en LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *REDF*, nº 55, 1987, pp. 325 y ss. y en RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, nº 53, 1983, pp. 75 y ss. y “Derecho Financiero, Gasto Público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución”, en AA.VV.: *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 347 y ss.

El tributo, como señala Lejenune Valcárcel, “no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales”; por ello, afirma, “un perfecto conocimiento de lo que hoy es el tributo, exige considerarlo como parte integrante del total marco jurídico en el cual surge, es decir, la Constitución. Y esta consideración constitucional del tributo exige a su vez: entenderlo como una de las diversas instituciones constitucionales, todas las cuales, en conjunto, deben hacer posible el cumplimiento de los fines que la Constitución persigue”, cfr. LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA.VV.: *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 121.

Vid. también LASARTE ALVAREZ, J.: “Funcionalidad del sistema y exigencias de cambio”, *REDF*, nº 37, 1983, pp. 5 y ss.; MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, *REDF*, nº 109-110, 2001, pp. 377 y ss.; MARTINEZ LAGO, M.A.: “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, nº 81, 1990, p. 135 y ss.

⁴⁵ STC 13/1992, de 6 de febrero, F.J. 2 y STC 68/1996, de 18 de abril, F.J.2.

⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, Introducción, Volumen primero...*, op. cit., p. 120. Vid. también la referencia a la actividad financiera como una “actividad sustancialmente política”, pero que no puede ser analizada exclusivamente con criterios de rentabilidad económica, MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición, Tecnos, Madrid, 2009, p. 31.

recogidos a lo largo y ancho del Texto constitucional – así es recogido además en el art. 2.1 de la LGT⁴⁷-.

En este contexto, nuestro sistema tributario, tras la entrada en vigor de la Constitución, adquiere finalidades que exceden con mucho la mera recaudación de ingresos⁴⁸. Por ello, esta obtención de ingresos deja de ser una mera actividad instrumental o medial, y se asumen como objetivos el logro de la igualdad, la progresividad o la redistribución de la riqueza –haciendo realidad lo que Bobbio denominó función distributiva y promocional del Derecho⁴⁹-. Se trata de hacer efectiva la idea de solidaridad en que encuentra fundamento el deber de contribuir⁵⁰. Definitivamente el artículo 31 de la CE concreta los principios de toda la actividad financiera y los dirige hacia el principio de solidaridad⁵¹, como ya señalara en su día la STC 50/1995⁵². Principio que, recogido en los art. 2 y 138 CE –solidaridad que debería recobrar el auge que bien merece-, debe considerarse hoy en día el referente último al que conducen los restantes principios del art. 31 de la Constitución⁵³.

Moschetti propugnó, en este sentido, la interpretación de la capacidad contributiva en clave solidaria. Si ésta no es simplemente la capacidad económica, sino la capacidad económica cualificada por un deber de solidaridad –es decir, por un deber orientado y capacitado por un prevalente interés colectivo-, no se puede considerar la riqueza del individuo separada de las exigencias colectivas. Se debe quitar la riqueza de cada uno, no sólo cuando parezca soportable en relación con su situación económica, sino también cuando aparezca oportuno en relación con las necesidades públicas⁵⁴.

⁴⁷ Vid. sobre este tema PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada”, *Crónica Tributaria*, nº 50, 1984, pp. 65 y ss.

⁴⁸ Entre otros, vid. CASADO OLLERRO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 107; HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000 y LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., pp. 32 y ss.

⁴⁹ BOBBIO, N.: *Contribución a la teoría del Derecho*, Torres Editorial, Valencia, 1980, p. 263.

⁵⁰ Vid. CASADO OLLERRO, G.: “Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual”, *RDFHP*, nº 203, 1989, pp. 1158 y 1159; CAZORLA PRIETO, L.M^a: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 493 y ss.; CORRAL GUERRERO, L.: “Derecho Financiero y Derecho Natural”..., op. cit., DE MIGUEL CANUTO, E.: “Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti”, *REDF*, nº 78, 1993, pp. 181 y ss.; FABRA VALLS, M.: “Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva”, *REDF*, nº 120, 2003, pp. 609 y ss.

⁵¹ LOZANO SERRANO, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *REDF*, nº 97, 1998, pp. 25 y ss.

⁵² STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J. 6.

⁵³ Idea ya puesta de relieve hace tiempo en la doctrina italiana, entre otros, por VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias...*, op. cit., pp. 163 y ss.

⁵⁴ Cfr. MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, traducción y notas de CALREO GALLEGU, J.M. y NAVAS VÁZQUEZ, R., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 278 y 279.

Esta idea de la solidaridad, que convierte al Derecho Financiero en un Derecho esencialmente redistributivo⁵⁵, es la que debe presidir la concepción del fenómeno financiero. Por tanto, el Derecho Financiero y Tributario está al servicio y tiene su fundamento último en el principio de solidaridad y en la búsqueda del bien común o interés general, contribuyendo, de este modo, al pleno desenvolvimiento de la vida material, intelectual y espiritual de todos los ciudadanos⁵⁶. Los tributos y el gasto público son medios de que dispone el Estado para hacer efectivos valores como la justicia y la igualdad, proclamados en el artículo 1 de la CE como valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico. Así lo ha entendido, además, el TC, en numerosas Sentencias, en las que llega a afirmar que uno de los principales impuestos que integran nuestro sistema tributario –el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– “es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (...) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)”⁵⁷.

2.1. El art. 31.1 de la CE y su proyección en la regulación de los procedimientos de aplicación del tributo.

Como ya hemos subrayado, y siguiendo a Martín Queralt y a Lozano Serrano, el establecimiento de unos principios constitucionales relativos a la actividad financiera comporta necesariamente una serie de consecuencias no sólo para la configuración del

⁵⁵ Vid. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 131 y RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Derecho Financiero, Gasto Público y Tutela de los Intereses Comunitarios. en la Constitución”..., op. cit., pp. 347 y 348.

⁵⁶ En palabras de RODRIGUEZ BEREIJO, “únicamente un examen conjunto de los ingresos y de los gastos públicos puede darnos la orientación político-social, es decir, los objetivos finales de naturaleza social y política a que responde el ordenamiento jurídico financiero sancionados en la Constitución, como son: la igualdad efectiva de los ciudadanos, una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas públicas, el acceso por igual de los ciudadanos a los bienes del trabajo, la educación, la vivienda, la sanidad, la cultura, etc., bienes que definen el entorno vital en el que el hombre ha de desenvolverse y realizarse como persona”, en “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”..., op. cit., pp. 81 y 82. Convenimos con HERRERA MOLINA en que este interés general al que atiende el Derecho Financiero y Tributario puede ser entendido como “el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y “libre desarrollo de la personalidad” (artículo 10.1 CE). La organización política debe fomentar y garantizar la existencia de estos bienes y condiciones. Así lo exige el artículo 9.2 de nuestra norma suprema: “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica y social””, cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., p. 20.

⁵⁷ STC 189/2005, de 7 de julio, F.J. 8. En el mismo sentido, STC 57/2005, de 14 de marzo, F.J. 4, STC 108/2004, de 30 de junio, F.J. 4; STC 137/2003, de 3 de julio, F.J. 7; STC 96/2002, de 25 de abril, F.J. 8; ATC 165/2001, de 19 de junio, F.J.4; STC 47/2001, de 15 de febrero, F.J. 9; STC 46/2006, de 17 de febrero, F.J. 6; STC 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 9; STC 19/1987, de 17 de febrero, F.J. 4; STC 27/1981, de 20 de julio, F.J. 4.

Derecho financiero, sino también para su aplicación⁵⁸, al establecer el art. 103 CE que la Administración debe actuar con objetividad y respeto pleno a la Ley y al “Derecho”; Derecho donde se incluyen, obviamente, esos valores y principios para procurar la satisfacción de los intereses generales. De ahí la importancia de que pueda verificarse su cumplimiento en la dimensión aplicativa del ordenamiento financiero⁵⁹, dentro de la cual se encuentra el procedimiento de adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Existe, por tanto, una estrechísima conexión entre los principios constitucionales que afectan a nuestra materia y la aplicación del ordenamiento tributario. No en vano, nuestro Tribunal Constitucional ha afirmado, en su Sentencia 182/1997, que “La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31”⁶⁰. Por ello, a nuestro juicio, de nada valdría una perfecta regulación legal de los elementos definitorios de la obligación tributaria si esta tarea no va de la mano de una correcta regulación de los procedimientos de aplicación del tributo.

Y también hemos señalado, y quisiéramos en este momento subrayar por la especial importancia que tiene, que una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 31 y 103 del Texto Constitucional nos permite concluir que no existe un interés fiscal que no sea otro que un interés en la justa recaudación -Aguallo Avilés⁶¹, de modo que la aplicación de los tributos no puede permanecer ajena a estos referentes de justicia tributaria. Es más, tales principios vinculan directamente al Legislador a la hora de diseñar los procedimientos de aplicación de los tributos; procedimientos que deben ir en todo caso dirigidos a dar un efectivo cumplimiento al conjunto de principios y valores establecidos en la CE y, en especial, a los principios de justicia tributaria que se satisfacen con el efectivo cumplimiento del deber de contribuir.

Consciente de ello, el Legislador introdujo, en el art.2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, una serie de principios dirigidos a la aplicación administrativa del sistema tributario: “generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”, suponiendo una auténtica novedad en el ámbito tributario, sobre todo, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, aunque cierto es que el

⁵⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 98 y LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 35 y 36.

⁵⁹ Vid. también, en idéntico sentido, CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *HPE*, nº 1, 1970, p. 129; CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual”, en AA.VV: *Estudios de Derecho y Hacienda II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 725, SANCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *REDF*, nº 87, 1995, p. 423, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*..., op. cit., p. 196 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *REDF*, nº 100, 1998, p. 692.

⁶⁰ STC 182/1997, de 28 de octubre, F.J.6.

⁶¹ Cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *REDF*, nº 109-110, 2001, p. 97.

Tribunal Constitucional ya había proclamado respecto del mismo su carácter de principio general del derecho aplicable a nuestro ordenamiento jurídico⁶².

La vigente LGT, en su art. 3, bajo la rúbrica “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”, dispone, de idéntico modo, que “2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

Nuestro Tribunal Constitucional así pareció admitirlo claramente, proclamando en su Sentencia 76/1990 la operatividad de tales principios en todo el sistema tributario, incluso en el ámbito sancionador, cuando, respecto del art. 31.1 CE, afirmó que “Se establece en el mismo, entre otros extremos, que los principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario, pero no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias. Más bien debe afirmarse que, desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones”⁶³.

No obstante, nuestro Tribunal Constitucional no mantiene de modo decidido esta orientación cuando, entre sus decisiones, y referidos a la materia tributaria, nos encontramos con pronunciamientos tales como su STC 164/1995, respecto del recurso de inconstitucionalidad planteado frente al “interés legal mínimo” del 10% en el caso de ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, introducido en el art. 62.1 de la LGT de 1963 por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, por presunta vulneración, entre otros, del principio de capacidad económica. En ella, afirma que: “el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias proyectando sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha”⁶⁴, o, de modo más explícito, en la misma Sentencia afirma que: “con estas argumentaciones se está planteando un tema de eficacia recaudatoria que en rigor queda fuera del campo propio de las exigencias de un sistema tributario justo”⁶⁵.

Mantener este planteamiento supone tanto como no admitir efecto alguno a la aplicación de los principios de justicia tributaria a los procedimientos de aplicación del tributo. Y aunque es cierto que tal orientación jurisprudencial no ha vuelto a repetirse, no es menos verdad que no existe pronunciamiento alguno en sentido contrario, con lo que no estaría de más que nuestro Tribunal Constitucional clarificase su postura, en el sentido inicialmente planteado, en cuanto tuviese ocasión de hacerlo.

⁶² Por todas STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J. 7.

⁶³ Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 6.

⁶⁴ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 8, reiterada en las SSTC 198/1995, de 21 de diciembre, F.J. 3 y 44/1996, de 14 de marzo, F.J. Único.

⁶⁵ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 9.

3. El ordenamiento comunitario y sus repercusiones sobre el Derecho Financiero. Especial referencia a la aplicabilidad de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales en la adopción de las medidas cautelares.

El marcado protagonismo de valores y principios jurídicos en nuestro ordenamiento, así consagrados en el Texto constitucional, se ve reforzado si atendemos a una serie de hechos jurídicos que, consideramos, han desplegado o pueden llegar a desplegar en un futuro no muy lejano importantes efectos sobre nuestra materia.

En esta misma línea, no pueden preterirse las consecuencias derivadas de nuestra incorporación a la Unión Europea, entendida como comunidad de Derecho⁶⁶; fenómeno jurídico de indudable trascendencia para nuestro ordenamiento. Unos nuevos principios se incorporan a nuestro ordenamiento sobre los que será necesario reflexionar⁶⁷. Y si

⁶⁶ Como señala MARTÍN QUERALT, J.: “El Derecho Financiero de hoy está además predeterminado por el contexto de la Unión Europea, por la libertad de circulación de personas, servicios, mercancías y capitales, por las decisiones jurídicas y políticas de sus instituciones, que estrechan el margen de autonomía de los Estados a la hora de configurar su propio sistema de ingresos y de gastos, y suponen un fuerte correctivo a la idea de justicia y de autoimposición al no poder ensamblarse siempre los intereses comunitarios con los estatales”, por ello, concluye la importancia de la penetración de los principios materiales de justicia en el gasto público, conferencia “La Constitución Española y el Derecho Financiero del siglo XXI”..., op. cit. Observación también hecha por GARCÍA AÑOVEROS, J.: “La reformas fiscales”, *REDF*, nº 100, 1998, p. 531. Si bien es cierto que, como algunos autores han señalado, comienzan a perfilarse ciertos principios que podrían impulsar la justicia tributaria, como es el caso de la coherencia fiscal. Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 38 y GARCÍA PRATS, F.A.: “La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXIII, nº 4, 2002, pp. 399 y ss. y de este mismo autor “La jurisprudencia del TJCE y al artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residente (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *REDF*, nº 117, 2002, pp. 61 y ss.

En íntima conexión con este aspecto se encuentra el proceso de internacionalización económica o globalización, respecto del cual se ha afirmado: “la globalización incide sobre el derecho tributario en sus presupuestos metodológicos, tanto por lo que se refiere al análisis de la realidad jurídica tributaria, como por lo que afecta al proceso de elaboración dogmática de la materia. Resulta necesario superar esquemas clásicos de construcción metodológica y explicativa del fenómeno tributario basados en concepciones autárquicas del ejercicio de dicho poder y que no tengan en cuenta su necesaria interrelación. Desde esta perspectiva, la necesidad de optar por análisis de derecho comparado resulta patente, cfr. GARCÍA PRATS, A.: “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario global”, Doc. Nº 3/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 5 y 6. Vid. sobre el mismo tema CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *REDF*, nº 114, 2002, pp. 245 y ss. y FABRA VALLS, M.: “Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva”..., op. cit.

⁶⁷ Vid. MARTÍN QUERALT prólogo a la decimotercera edición de la obra colectiva MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª edición, Tecnos, Madrid, 2002, p. 39. En el mismo sentido CAYÓN GALIARDO, A.: “El sistema fiscal: fundamentos y estructura”, *REDF*, nº 104, 1999, p. 702, GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “Aplicación de nuevas metodologías docentes en Derecho Financiero y Tributario”, AA.VV.: *VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, Doc. nº 30/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 21 y VILLAR EZCURRA, M.: “La necesaria sistematización del Derecho financiero y tributario. Algunas consideraciones sobre los retos y criterios”, *REDF*, nº 112, 2001, pp. 630 y 631.

bien estos principios comunitarios afectan, en mayor medida, al establecimiento de tributos, también tendrán trascendencia, como tendremos ocasión de comprobar, en el campo de su aplicación y, por tanto, también de las medidas cautelares⁶⁸.

Estrechamente unido a este proceso de integración europea, y a efectos metodológicos en la elaboración de este trabajo, debemos también prestar atención a dos hechos que, a nuestro juicio, tienen una especial relevancia: la aplicabilidad de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la adhesión de España al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales; sobre todo, por los efectos que pueden desplegar en la regulación y aplicación de las medidas cautelares.

En efecto, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea tiene el mismo valor jurídico que los Tratados y, además, la Unión se adhiere al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH), formando parte del Derecho de la Unión como principios generales⁶⁹.

⁶⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La política fiscal europea”, en la obra colectiva dirigida por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo III*, Civitas, Madrid, 1986, p. 272. En idéntico sentido se ha seguido pronunciando la doctrina, vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *Constitución europea y poder tributario un nuevo reparto de la soberanía fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007; DI PRIETO, A.: “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *REDF*, nº 116, 2002, pp. 573 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 105 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: “La incidencia del Derecho Comunitario en el Derecho español (especial referencia al ordenamiento financiero)”, en AA.VV. (dir. por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.): *Sistema español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 55 y ss.; GARCÍA PRATS, F.A.: “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, nº 259, 2001, pp. 259 y ss. e “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero”, *RDFHP*, nº 260, 2001, pp. 519 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M. y VILLAR EZCURRA, M.: “Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, pp. 9 y ss.; ORON MORATAL, G.: “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *REDF*, nº 97, 1998, pp. 53 y ss.; PÉREZ DE AYALA, J.L.: “La unión económica y monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero español” en AA.VV. (dir. por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.): *Sistema español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 197 y ss.; PERIS GARCÍA, P.: “El poder financiero y sus límites; la incidencia del Derecho Comunitario”, *RDFHP*, nº 253, 1999, pp. 657 y ss.; VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 100, 2001, pp. 23 y ss.

⁶⁹ La LO 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (BOE nº 184, de 31 de julio de 2008), además de autorizar, como su propio título indica, la ratificación por España del Tratado de Lisboa (DOCE C nº 306, de 17 de diciembre de 2007), incorpora, en su artículo 2, el texto íntegro de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, recordando que, ex art. 10 CE y art.1.8 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con lo dispuesto en la misma.

3.1. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el derecho a una buena administración y la nueva concepción del procedimiento administrativo como referentes inexcusables en el estudio de las medidas cautelares.

Por lo que respecta a la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Rodríguez Bereijo señaló, en su momento, que la misma supone “un paso extraordinariamente importante en el proceso político de la construcción europea. Trasciende la mera visión economicista imperante en la Unión, como vasto mercado basado en la libre circulación de trabajadores, capitales, bienes y servicios, y en la moneda común, y mira hacia la Unión y a los ciudadanos de los Estados que la integran como una entidad política fundada en valores comunes, en la que el respeto y la protección de los derechos fundamentales de la persona y los principios de la paz, la democracia y el Estado de Derecho constituyen sus pilares básicos”⁷⁰.

Y, aunque el ámbito objetivo de aplicación de la Carta se restringe, como es lógico, a los actos de las instituciones comunitarias o actos de los Estados miembros aplicando el Derecho Comunitario, la misma posee una innegable virtualidad a efectos interpretativos respecto de los derechos fundamentales enunciados en la Constitución ex art. 10.2 CE⁷¹ - por citar un ejemplo, en la STC 292/2000, se interpreta el derecho a la inviolabilidad del domicilio recurriendo al art. 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea-⁷².

En el tema que a nosotros concierne, su artículo 41 consagra el derecho a una buena administración⁷³, como derecho que incluye, entre otros, el derecho de audiencia

El art. 6 del Tratado de la Unión Europea, tras su modificación por el Tratado de Lisboa, establece en su apartado 1 que: “1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”; añadiendo los apartados 2 y 3 lo siguiente: “2 La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados. 3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales.”

Con esta fórmula se resuelve jurídicamente el problema de la protección de los derechos humanos en el ámbito europeo, y que ya había sido intentado en el frustrado proyecto de Constitución Europea. Se trata de un sistema mixto que establece, por un lado, una declaración de derechos y libertades fundamentales dentro del Derecho originario para todos los ámbitos de acción de la Unión Europea, y por otro, su adhesión al CEDH del que son parte todos los miembros de la Unión. Vid. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 2006, p. 574.

⁷⁰ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 1, 2001, p. 47.

⁷¹ Vid. en idéntico sentido, FERNÁNDEZ TOMÁS, A.: “La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: estructura, ámbito de aplicación, invocabilidad y contenido”, *Anuario de derecho europeo*, nº 2, 2002, p. 146. En cuanto a los efectos de la Carta vid. también la obra del mismo autor *La Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 147 y ss.

⁷² STS 292/2000, de 30 de noviembre, F.J. 8 y siguientes.

⁷³ El art. 41 de la Carta dispone: “Artículo 41. Derecho a una buena administración.

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

y de participación, el derecho de acceso al expediente, el derecho de obtener una resolución motivada y derecho a la reparación de los daños causados; derechos que, como tendremos ocasión de analizar a continuación, deberán ser tenidos en cuenta en el procedimiento seguido por la Administración tributaria en el ejercicio de la potestad de adopción de las medidas cautelares.

La proclamación de este derecho, y su influencia en los procedimientos tributarios internos, debe comportar una nueva concepción de los procedimientos tributarios, como mecanismo de articulación del deber y derecho de buena administración⁷⁴.

A nuestro juicio, la Carta muestra una gran sensibilidad en un campo, el de los procedimientos administrativos, que estaba estancado, cuando no, en claro retroceso por lo que respecta a las garantías del administrado a favor de una Administración voraz, protegida bajo el paraguas constitucional del “principio de eficacia”. La gran conquista en los derechos del ciudadano frente a la Administración había tocado techo con el principio de legalidad en la actuación administrativa, su control judicial y, en su caso, su eventual responsabilidad patrimonial. Concretamente, en el ámbito tributario, puede constatarse que, desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, las reformas normativas, legales y reglamentarias, han puesto de manifiesto un acendrado interés en robustecer las potestades administrativas, mientras que han demostrado muy poca atención a los derechos de los obligados tributarios.

El derecho a una buena administración, sin embargo, debe implicar un giro sustancial en la concepción del procedimiento administrativo. El ciudadano tendrá, a partir de este momento, derecho a que la Administración, no solo administre bien, sino que produzca aquellas decisiones que mejor se adecuen a los intereses generales. Existe, por tanto, un deber de buena administración y un correlativo derecho a una buena

2. Este derecho incluye en particular:

a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente;

b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial;

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.”

⁷⁴ Las consecuencias metodológicas del art. 41 de la Carta sobre nuestra disciplina han sido puestas de manifiesto por BOSCH CHOLBI, J.L.: Proyecto Docente, Universidad de Valencia, 2003, inédito, pp. 196 y ss., BOSCH CHOLBI, J. L. y URIOL EGIDO, C.: “Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales”, en AA.VV.: *Ética fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 121 y ss. Vid., también, JUAN LOZANO, A.: “La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios: propuesta de regulación del deber de resolver de las Administraciones Tributarias desde el deber constitucional de buena administración”, *Fiscal mes a mes*, nº 83, 2003, pp. 22 y ss.

administración, transformándose, de este modo, la concepción que ha de tenerse del procedimiento administrativo⁷⁵.

La importancia que, a nuestro juicio, tiene el reconocimiento expreso de este derecho en la Carta, y las consecuencias que éste tiene para el procedimiento administrativo –y por tanto para el procedimiento de adopción de medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria-, justifica un análisis detallado del mismo.

3.1.1. Los procedimientos de aplicación del tributo como cauce del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria. El derecho a una buena administración y al procedimiento administrativo debido en la potestad de adopción de medidas cautelares por la Administración Tributaria.

“Tras la ordenación del sistema tributario y la habilitación legal de potestades administrativas para hacerlo cumplir, la segunda etapa necesaria para la concreción del deber de contribuir se produce cuando las normas (generales y sectoriales) reguladoras del sistema entran en contacto con los hechos que desencadenan su aplicación; fase (aplicativa) ésta en la que el sistema tributario pone a prueba su vigencia (real) en las medida en que las abstractas previsiones legales logren convertirse en concretas pretensiones tributarias exigibles y satisfechas”⁷⁶. Con estas palabras, los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero ponen magistralmente de relieve la importancia que asume el procedimiento en cuanto cauce a través del cual debe transcurrir el ejercicio de las potestades legalmente atribuidas a la Administración Tributaria⁷⁷, lo que nos llevaría a mantener una concepción “sustancialista” del procedimiento.

Además, la importancia del procedimiento en el ámbito tributario es una cuestión de candente actualidad. Tejerizo afirmó, en este sentido, que “puede aceptarse, en general, que la colisión entre los derechos y privilegios del Fisco y los derechos individuales se encuentra más que en las normas que disciplinan la ordenación de los tributos, en las que regulan su aplicación” para afirmar a continuación que “el campo de

⁷⁵ “Deber de” y “derecho a” una buena administración que ya había sido intuido por nuestra doctrina administrativa. Así GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A.: “Administración pública española y norteamericana”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, pp. 285 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1981, p. 210; BASSOLS COMA, M.: “El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”, en AA.VV.: *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, pp. 261 y ss. Para una correcta comprensión de los antecedentes, estado actual del tema, derecho comparado, análisis jurisprudencial y contenido de este derecho vid. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

⁷⁶ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª ed., Madrid, Tecnos, Madrid, 2006, p. 311.

⁷⁷ Sobre el procedimiento como resultado del ejercicio de una potestad o una función y el análisis de las elaboraciones doctrinales clásicas de Micheli, Alessi o Maffezzoni, vid. GONZÁLEZ, E.: “Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario”, pp. 1559 y ss.

batalla (...) en que contienen unos u otros derechos se encuentra en los procedimientos tributarios”⁷⁸.

Las potestades tributarias deben desempeñarse necesariamente a través de un procedimiento administrativo concreto y determinado, tal y como dispone el art. 105 c) CE. Reflejo de ello, el art. 53.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAPyPAC) preceptúa la obligación de seguir un procedimiento administrativo debido⁷⁹; procedimiento que permitirá, tal y como dispone el mismo precepto, en su apartado 2, que el contenido de los actos se ajuste “a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico”, siendo además “determinado y adecuado a los fines de aquéllos”. Igualmente, el art. 83.3 de la LGT dispone que “La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título”.

Por nuestra parte, quisiéramos en este momento resaltar la importancia que el procedimiento administrativo tiene cuando la Administración tributaria decide ejercitar la potestad de adoptar una medida cautelar. Nuestro punto de partida es el siguiente: “El procedimiento administrativo puede y debe ser una institución jurídica que, además de constituir una defensa para los interesados, ayude a que la Administración administre bien y, en consecuencia, a que aumenten las posibilidades de obtención de decisiones acertadas en su servicio a los intereses generales”⁸⁰. Las consecuencias prácticas serán, como tendremos ocasión de señalar, de hondo calado.

Es posible además hablar de la existencia de un derecho a una buena administración y a un procedimiento debido; derecho que, reconocido por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, también se encuentra implícitamente plasmado en nuestro derecho interno, como veremos a continuación.

En efecto, como ya hemos indicado, el derecho fundamental a una buena Administración está consagrado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁸¹ y su contenido se desarrolla en el Código

⁷⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”..., op. cit., p. 692.

⁷⁹ El tenor literal del art. 53.1 LRJAPyPAC establece: “Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido”.

⁸⁰ PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit. p. 35.

⁸¹ Sobre el tema vid. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: *El buen gobierno y la buena administración de instituciones públicas*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006 y TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 2004 y TORNOS MÁZ, J.: *El derecho a una buena administración*, Sindicatura de Greuges de Barcelona, Barcelona, 2007.

También puede consultarse AMILIVIA GONZÁLEZ, M y NALDA GARCÍA, J.C.: “Principios de buena administración y función consultiva”, *Revista española de la función consultiva*, nº 9, 2008, pp. 17 y ss.; BAENA DEL ALCÁZAR, M.: “Sobre la idea europea de “buena administración””, *Noticias de la Unión Europea*, nº 247-248, 2005, pp. 61 y ss.; BASSOLS COMA, M.: “El principio de buena

Europeo de Buena Conducta Administrativa, aprobado por Resolución del Parlamento Europeo el 6 de septiembre de 2001⁸².

Denominado, en la Carta, “derecho fundamental a una buena administración”, lo cierto es que aparece configurado como un derecho genérico que engloba una serie de derechos específicos⁸³, y concretamente los siguientes:

- derecho a una actuación imparcial y equitativa⁸⁴;
- derecho a una resolución en plazo razonable⁸⁵;
- derecho de audiencia⁸⁶;

administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”..., op. cit.; DÍAZ MUIÑA, M. y MURILLO GARCÍA-ATANCE, I.: “La ética administrativa: elemento imprescindible de una buena administración”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 32, 2008, pp. 133 y ss.; FERRER JEFFREY, B.: “Presente y futuro del Defensor del Pueblo Europeo, Guardián de la buena Administración”, *Revista de derecho de la Unión Europea*, nº 3, 2002, pp. 341 y ss.; FUENTETAJA PASTOR, J.A.: “El derecho a la buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de derecho de la Unión Europea*, nº 15, 2008 (Ejemplar dedicado a Los Derechos Fundamentales en la Unión Europea: nuevas perspectivas), pp. 137 y ss.; GALÁN VIOQUE, R.R.: “El derecho a una buena administración (art. II-101 del Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa)”, *Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho*, nº extra 1, 2005 (Ejemplar dedicado a: Estudios Jurídicos sobre la Constitución Europea), pp. 193 y ss.; GALERA RODRIGO, S.: “Ciudadanía. El derecho a una buena administración”, en AA.VV.: *Comentarios a la Constitución Europea*, Vol. 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp.1439 y ss.; GONZÁLEZ ALONSO, L.N.: “Derecho a una buena administración”, en AA.VV.: *Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo* (coord. por MANGAS MARTÍN, A. y GONZÁLEZ ALONSO, L.N.), Fundación BBVA, Madrid, 2008, pp. 664 y ss.; LORENZO MEMBIELA, J.B.: “La buena administración en la Administración General del Estado”, *Actualidad administrativa*, nº 4, 2007, pp. 405 y ss. y “La buena administración como estrategia promotora de la excelencia gestora”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 30, 2007, pp. 445 y ss.; MELLADO RUIZ, L.: “Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la “comunitarización” de los procedimientos”, *Revista española de derecho europeo*, nº 27, 2008, pp. 281 y ss.; PONCE SOLÉ, J.: “¿Adecuada protección judicial del Derecho a una buena administración o invasión indebida de ámbitos constitucionalmente reservados al Gobierno?”, *Revista de administración pública*, nº 173, 2007, pp. 239 y ss.; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: “El derecho fundamental al buen gobierno y a la buena administración de instituciones públicas”, *Revista de estudios locales. Cunal*, nº 100, 2007, pp. 39 y ss. y “El derecho fundamental al buen gobierno y a la buena administración de Instituciones Públicas”, *Anuario de derecho administrativo*, nº15, 2008, pp. 113 y ss.; SÁINZ MORENO, F.: “Sobre la apreciación de la buena conducta en función del interés general y la responsabilidad patrimonial de la Administración: sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1977”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 13, 1977, pp. 329 y ss.; SÖDERMAN, J.: “El derecho fundamental a la buena administración”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, nº 214, 2001, pp. 8 y ss.

⁸² Se trata de una concreción del derecho fundamental a una buena administración del art. 41 de la Carta mediante un acto atípico -“soft law”- de la Unión Europea. Algunos aspectos de este derecho también se han desarrollado en el Derecho comunitario derivado. Vid. sobre el tema TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración...*, op. cit., pp. 84 y ss.

⁸³ En idéntico sentido MELLADO RUIZ, L.: “Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la comunitarización de los procedimientos”..., op. cit., p. 306.

⁸⁴ STFP de 22 de mayo de 2007, as. F-99/06, Adelaida López Teruel contra la Agencia europea responsable del registro de marcas, dibujos y modelos (OAMI), par. 92.

⁸⁵ STPI de 1 de julio de 2008, as. asunto T-276/04, Compagnie maritime belge SA contra Comisión de las Comunidades Europeas, par. 39.

- derecho de acceso al expediente⁸⁷;
- derecho a obtener una resolución motivada⁸⁸;
- derecho a la reparación de daños⁸⁹; y
- derecho a la pluralidad lingüística.

Y, como ya hemos indicado, aunque el ámbito objetivo de aplicación de la Carta se restringe a los actos de las instituciones comunitarias o actos de los Estados miembros aplicando el Derecho Comunitario, no es posible pasar por alto su virtualidad a efectos interpretativos respecto de los derechos fundamentales enunciados en la Constitución ex art. 10.2 CE⁹⁰.

La STSJ de Valencia de 14 de septiembre de 2004, es especialmente ilustradora en este sentido cuando reconoce que la Carta de los derechos fundamentales viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea como por los más altos órganos jurisdiccionales internos como son el Tribunal Constitucional o el Tribunal Supremo⁹¹.

Pero es que, además, también es posible afirmar que en nuestro Texto Constitucional se encuentra implícitamente reconocido el derecho a una buena

⁸⁶ STFP de 22 de mayo de 2007, as. F-99/06, Adelaida López Teruel contra la Agencia europea responsable del registro de marcas, dibujos y modelos (OAMI), par. 92.

⁸⁷ STPI de 8 de julio de 2008, as. T-48/05, Yves Franchet, Daniel Byk contra Comisión de las Comunidades Europeas, par. 257 y 273.

⁸⁸ STJCE de 6 de noviembre de 2008, as. C-405/07 P, reino de los Países Bajos contra Comisión de las Comunidades Europeas, par. 56.

⁸⁹ STPI de 9 de septiembre de 2008, as. T-212/03, MyTravel Group plc. contra Comisión de las Comunidades Europeas, par. 37 y siguientes.

⁹⁰ Vid., en idéntico sentido, FERNÁNDEZ TOMÁS, A.: “La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: estructura, ámbito de aplicación, invocabilidad y contenido”..., op. cit., p. 146. En cuanto a los efectos de la Carta, vid. también la obra del mismo autor *La Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea...*, op. cit., pp. 147 y ss. También MUÑOZ MACHADO, S.: “Los principios generales del derecho administrativo comunitario y la reforma de la legislación básica española”, en AA.VV.: *Las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas*, Generalidad de Catalunya, Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 1992, p. 93.

⁹¹ Cfr. STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de septiembre de 2004 (JUR 2005\1118), F.D. tercero: “Es verdad que la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (DOCE C-364 de 18 de diciembre de 2000) fue proclamada solemnemente el 7 de diciembre de 2000 en el Consejo Europeo de Niza sin valor jurídico obligatorio o vinculante (valor que de momento queda condicionado a la ratificación del mencionado Tratado constitucional), pero no es menos cierto que viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (cfr. su sentencia de 30 de enero de 2002, dictada en el asunto max.mobil telekommunikation Service GmbH contra Comisión, en donde se cita igualmente el artículo 41 de la Carta), como por los más altos órganos jurisdiccionales internos (entre ellos, el Tribunal Constitucional –vid. STC 53/2002 de 27 de febrero, dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 2994/1994 – o el Tribunal Supremo –entre otras muchas, SSTS, Sala Contencioso-Administrativa de 26 marzo 2002, recurso 8220/1997; de 27 marzo de 2002, recurso 8218/1997; y de 2 de abril de 2002, recurso 9932/1997). Y es que, en cualquier caso, la Carta –como ella misma expresa en su Preámbulo– «reafirma, respetando las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos reconocidos especialmente por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos»”

administración y a un procedimiento administrativo debido. Incluso existen antecedentes jurisprudenciales que vislumbraron, antes de la entrada en vigor de la CE, la existencia del derecho a una buena administración⁹². “Deber de” y “derecho a” una buena administración que ya había sido intuido también por nuestra doctrina administrativa⁹³.

Así, la STS de 14 de abril de 1971, ya se pronunció en este sentido, al entender que el procedimiento administrativo “tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones”⁹⁴. Como se puede observar, sin reconocerlo expresamente, en esta Sentencia se aprecia claramente una evolución en cuanto a la función que el procedimiento tiene encomendado. Jurisprudencia que, por lo demás, se ha mantenido literalmente hasta nuestros días, incluso en el específico ámbito tributario -SSTS de 24 de octubre de 2007 y de 21 de junio de 2006-⁹⁵.

En la actualidad, y en consonancia con otros países europeos⁹⁶, podemos constatar que la mayoría de nuestra doctrina afirma que existe un derecho a una buena administración y que puede derivarse de una interpretación conjunta y sistemática del Texto constitucional, y, concretamente, del artículo 103.1 CE, en conjunción con los artículos 9.3 y 31.2 CE⁹⁷.

El servicio al interés general, el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 y el resto de principios (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, sometimiento pleno a la ley y al Derecho, eficiencia y economía) –en

⁹² Sobre el tema, vid. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., pp. 148 y ss. y TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración...*, op. cit., pp. 102 y 103.

⁹³ Vid. BASSOLS COMA, M.: “El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”..., op. cit.; GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A.: “Administración pública española y norteamericana”..., op. cit.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial...*, op. cit., p. 210 y SAINZ MORENO, F.: “Sobre la apreciación de la buena conducta en función del interés general y la responsabilidad patrimonial de la Administración: Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1977”..., op. cit.

⁹⁴ Cfr. STS de 14 de abril de 1974 (Ar. 3472).

⁹⁵ Cfr. STS de 24 de octubre de 2007 (RJ 2008/883), F.D. cuarto, STS de 21 de junio de 2006 (RJ 2006/9334), F.D. tercero y en idéntico sentido STSJ de Galicia, de 18 de marzo de 2008 (JUR 2009/33102), F.D. segundo.

⁹⁶ Un estudio de Derecho comparado puede verse en PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., pp. 127 y ss. y en TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración...*, op. cit., pp. 104 y ss.

⁹⁷ Vid., en idéntico sentido, BASSOLS COMA, M.: “El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”..., op. cit., p. 284; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial...*, op. cit., p. 210.; PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p.157, RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: *El Buen Gobierno y la Buena Administración de Instituciones Públicas...*, op. cit., pp. 23 y ss. o TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración...*, op. cit., p. 102. Entre nuestra doctrina, JUAN LOZANO, A.: “La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las Administraciones Tributarias desde el deber constitucional de buena administración”..., op. cit., p. 31.

tanto que principios constitucionalmente establecidos que rigen el actuar de la Administración- constituyen auténticos deberes para la Administración, dando lugar la suma de todos ellos al deber de buena administración⁹⁸. Este deber comporta por tanto un modo de actuar concreto y determinado por parte de la Administración, que no puede permanecer ajena a estos mandatos jurídicos. Lógicamente este deber de buena administración vincula también a la Administración Tributaria, pues, siguiendo a Martín Queralt, la actividad administrativa en materia tributaria se singulariza únicamente por razón de la materia, pero nada más⁹⁹.

Nuestro Tribunal Constitucional, por su parte, aún sin reconocer expresamente el derecho a una buena administración, parece dejar entrever la existencia del mismo en algunos de sus pronunciamientos, así como el correlativo interés de los ciudadanos en que la Administración siga los procedimientos legalmente establecidos. Llama además la atención que estos pronunciamientos se hagan *obiter dicta*, cuando profundiza en el contenido del principio de seguridad jurídica. Así, respecto de la vertiente subjetiva de dicho principio, el TC, en su Sentencia 273/2000, afirmó lo siguiente: “de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites”¹⁰⁰.

Esta base constitucional ha sido reconocida además por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de marzo de 2009, en la que afirma que el derecho fundamental a una buena Administración tiene fundamento en el art. 103 CE, y está reconocido además en el art. 35 de la LRJAPyPAC¹⁰¹. Igualmente, la STSJ de la Comunidad

⁹⁸ Cfr. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p.160.

⁹⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 32, 1993, p. 38 y “Las cosas son como son”, *Tribuna Fiscal*, nº 63, 1994, p. 4. En idéntico sentido, entre otros, ESCRIBANO, F.: “La aplicación de la ley de procedimiento administrativo común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario”, *Técnica Tributaria*, nº 27, 1994, p. 30 o HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huída de la Ley de Procedimiento Administrativo común”, *Impuestos II*, 1992, p. 957.

¹⁰⁰ Vid. STC 273/2000, de 15 de noviembre, F.J. 11.

¹⁰¹ Cfr. STS de 24 de marzo de 2009 (RJ 2009\2853), F.D 5º. En esta Sentencia, el TS admite un recurso de casación interpuesto por una entidad mercantil contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de junio de 2006, casa dicha Sentencia y estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Consejero de Transportes e Infraestructuras de la Comunidad de Madrid, sobre la denegación de la pretensión de reconocimiento del derecho de que se incoe un procedimiento específico con el objeto de restablecer, en su caso, el equilibrio económico-financiero de la concesión de la carretera M-45, afectada por la ejecución del proyecto de construcción de la Unión de las Carreteras M-45 y M-50. “En efecto, aunque el artículo 113 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece que la resolución de un recurso administrativo será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, en relación con las cuestiones que plantea el procedimiento, el derecho a una buena administración que, con base constitucional en el artículo 103 de la Constitución, se reconoce en el artículo 35 del referido Cuerpo legal, exigía del Consejero de Transportes e Infraestructuras de la Comunidad de Madrid decidir, en el marco de sus competencias, todas las cuestiones de forma y de fondo deducidas por CONCESIONES DE MADRID, S.A. contra la resolución del Director General de

Valenciana, de 4 de abril de 2009, afirma una clara relación entre el art. 103 CE y el derecho a una buena administración, anulando por falta de motivación una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores¹⁰².

Por lo que a nuestro Derecho interno se refiere, cierto es que el derecho como tal no está recogido en texto legal alguno -aunque la STS de 24 de marzo de 2009 entiende que se encuentra implícitamente recogido en el art. 35 de la LRJAPyPAC¹⁰³-, si bien el Estatuto Básico del Empleado Público aprobado por la Ley 7/2007, de 12 abril, en su Exposición de motivos, afirma lo siguiente: “Las Administraciones y entidades públicas de todo tipo deben contar con los factores organizativos que les permitan satisfacer el derecho de los ciudadanos a una buena administración, que se va consolidando en el espacio europeo, y contribuir al desarrollo económico y social”.

Distinta es la situación en lo que a la legislación autonómica se refiere, ya que son varios los Estatutos de Autonomía que, recogiendo el testigo de algunos países europeos y de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, han incluido expresamente este derecho, a raíz de las modificaciones estatutarias llevadas a cabo de pocos años a esta parte o bien en leyes autonómicas relativas al funcionamiento de la propia Administración Autonómica o al Defensor del Pueblo de cada Comunidad Autónoma¹⁰⁴.

Carreteras de 25 de octubre de 2002, y, en consecuencia, para garantizar eficazmente el derecho de protección jurídica de la referida Sociedad estimamos que no era procedente la declaración de que «era una cuestión ajena a la esfera de voluntad» de la Administración de la Comunidad de Madrid resolver si la ejecución de las obras de conexión de la M-45 - M-50, cuya aprobación del proyecto de construcción correspondía al Ministerio de Fomento, alteraba el equilibrio económico- financiero de la concesión sobre la M-45, otorgada por Decreto del Gobierno de la Comunidad de Madrid 168/1998, de 24 de septiembre.”

¹⁰² Cfr. STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de abril de 2009 (JUR 2009\304790), F.D. quinto. A raíz del recurso interpuesto contra una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores afirma lo siguiente: “Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 Constitución Española (CE) y que también, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 CE , sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 incluye dentro de su artículo 41 , dedicado al " Derecho a una buena Administración ", entre otros particulares, "la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones". Tal precepto se contemplaba en el artículo II-101 del Tratado por el se establecía una Constitución para Europa. Todo lo cual nos lleva a erigir la motivación como un derecho del administrado frente a la prohibición de de la arbitrariedad en la actuación administrativa que responde a una exigencia impuesta por el artículo 24.2 de la Constitución Española.” En idéntico sentido que la anterior, y también en materia tributaria, la SAN de 16 de julio de 2009 (JUR 2009\340451), F.D. quinto y la SAN de 5 de febrero de 2009 (JUR 2009\71426), F.D. cuarto.

¹⁰³ STS de 24 de marzo de 2009 (RJ 2009\2853), F.D quinto.

¹⁰⁴ Vid. art. 31 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía (Artículo 31. Buena administración), art. 16 de la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón (art. 16 que consagra el derecho a unos servicios públicos de calidad), el art. 12 de la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (Artículo 12. Derecho a una buena Administración), el art. 30 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Artículo 30. Derechos de acceso a los servicios públicos y a una buena Administración), el art. 9 de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de Reforma de Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, el art. 14 de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de las Illes Balears, el art. 7 de la Ley foral de la Administración de Navarra (Ley

Por lo que respecta al contenido del derecho a una buena administración, en tanto que derecho complejo o compuesto¹⁰⁵, está integrado, a su vez, por una serie de derechos que están reconocidos constitucional y legalmente, incluso en el específico ámbito tributario, y que son los siguientes¹⁰⁶:

- derecho de audiencia y participación en la elaboración de las disposiciones y actos administrativos (art. 105.a) y b) CE, art. 79 y 84 LRJAPyPAC y art. 34 l) y m) LGT);
- derecho de acceso a archivos y registros administrativos (art. 105.b) CE y art. 35 h) LRJAPyPAC);
- derecho a una actuación administrativa imparcial, equitativa y llevada a cabo en un plazo razonable (art. 24 y 103 CE, art. 6 CEDH y art. 34 k) LGT);
- derecho a una resolución administrativa motivada (art. 24, 103 CE, art. 54 LRJAPyPAC y 103.3 LGT);
- derecho de reparación en los casos de mala administración (art. 106.2 CE, art. 35 j) y 139 LRJAPyPAC); y
- derecho al pluralismo lingüístico ante la Administración (art. 3 y 14 CE, 35 d) LRJAPyPAC y art. 34 d) LGT).

El derecho a una buena administración es, por tanto, un derecho público subjetivo “que otorga el poder a su titular para exigir la realización de aquellos trámites previstos por el ordenamiento de forma diligente, así como el poder de proponer la realización de todas aquellas actividades procedimentales que se crean precisas para resolver mejor”¹⁰⁷.

Siendo que el derecho a una buena administración es, según acabamos de exponer, un derecho complejo o compuesto que aglutina en sí una serie de derechos constitucionalmente reconocidos y que obliga a actuar a la Administración tributaria de un modo concreto y determinado (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, sometimiento pleno a la ley y al Derecho, eficiencia y economía), su virtualidad, sin embargo, radica, a nuestro juicio, en que implica una

Foral 15/2004, de 3 diciembre) (Artículo 7. Derecho a una buena administración). También el Preámbulo de la Ley 4/2006, de 30 junio de Transparencia y Buenas Prácticas en Administración Pública Gallega, y la Ley 5/2006, de 16 de diciembre del Procurador General de Asturias, recogen el derecho a la una buena administración, como un derecho relacionado con el interés público, el bien común, o la buena y transparente gestión de los intereses públicos.

¹⁰⁵ MELLADO RUIZ, L.: “Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la “comunitarización” de los procedimientos”..., op. cit., p. 319 afirma que “Puede admitirse que nos encontramos, en el estadio actual, ante un derecho completo o compuesto (como es el caso, también del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva)”.

¹⁰⁶ Cfr. TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración...*, op. cit., pp. 110 y ss.

¹⁰⁷ Cfr. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p. 210.

“ampliación de contornos” o un reforzamiento de los tradicionales deberes de la Administración en el ejercicio de sus funciones¹⁰⁸.

Como afirma Mellado Ruiz, “es un estándar de superación de los meros derechos procedimentales y de potenciación de la figura de los ciudadanos, no como receptores de las políticas públicas y de las decisiones administrativas, sino como fuente originaria de la legitimidad de todos los poderes del Estado”¹⁰⁹. En esta misma línea parece trabajar el Defensor del Pueblo Europeo, cuando en su último Informe, afirmó que “mientras que la ilegalidad implica necesariamente una mala administración, la mala administración no implica automáticamente la ilegalidad”¹¹⁰. Se deducen de estas palabras la idea de este estándar de superación al que hacíamos referencia.

El reconocimiento de este derecho supone, a nuestro juicio, el tránsito de una mera concepción formal, o a lo sumo, garantista del procedimiento, a una visión “sustancialista” del mismo en la que adquiere relevancia en cuanto tal, al ser el iter jurídico que permite a la Administración tributaria dar cumplimiento a los fines que, ex art. 103 y 31 CE, tiene encomendados¹¹¹.

Ya hemos señalado, y también profundizaremos en ello, la indudable necesidad de que se dote a la Administración tributaria de las facultades convenientes para lograr el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos - incluidos determinados privilegios o prerrogativas-; se trata, a nuestro juicio, de “conditio sine qua non” para cumplir con el deber de buena administración. Pero lo que no parece admisible es alzaprimar la función recaudatoria de modo que se produzca una identificación total entre justicia en la tributación y eficacia recaudatoria¹¹².

Por ello, reiteramos nuestra adhesión a quienes desde hace tiempo vienen destacando esta situación¹¹³ y denuncian la inexistencia de un sistema tributario justo y

¹⁰⁸ Vid., en este sentido, MELLADO RUIZ, L.: “Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la “comunitarización” de los procedimientos”..., op. cit., p. 317.

¹⁰⁹ Cfr. MELLADO RUIZ, L.: “Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la “comunitarización” de los procedimientos”..., op. cit., p. 320. En un sentido similar, JUAN LOZANO, A.: “Actuaciones y procedimiento de inspección tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, afirma “En las posiciones administrativas más recientes, una moderna concepción de los intereses generales como inmanentes de los privados supone, en definitiva, situar al ser humano en el centro del Derecho Público, y considerar a los ciudadanos sujetos, que no objetos pasivos, en la determinación de los mismos”, p. 610.

¹¹⁰ Cfr. *El Defensor del Pueblo Europeo, Informe Anual 2008*, Estrasburgo, 21 de abril de 2008, p. 32 (<http://www.ombudsman.europa.eu/activities/annualreports.faces>).

¹¹¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2008, pp. 453 y 455. García de Enterría explica cómo el procedimiento administrativo es la primera de las garantías de la posición jurídica del administrado, siendo el sistema de recursos un segundo círculo de garantías, que se vería completado, en último lugar, por el control llevado a cabo por los Jueces y Tribunales, quienes deberán pronunciarse definitivamente sobre la legalidad de la actuación administrativa. Ahora bien, precisa el autor que el procedimiento administrativo, además de ser garantía de derechos de los administrados, no agota en ello su función, al tener la Administración encomendada la tarea de servir con objetividad a los intereses generales.

¹¹² Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos*, 1992-I, p. 241.

¹¹³ Entre otras, vid. AGUALLO AVILÉS, A. cuando afirma que el interés recaudatorio si bien es una pretensión lógica “como consecuencia del aumento espectacular de los gastos y de las desorbitadas

equilibrado en las relaciones entre la Administración y el contribuyente, en claro retroceso en beneficio de una de las partes, beneficiada por una atribución desmedida de poderes en orden a la preeminente defensa del interés recaudatorio –que no el general de los artículos 31 y artículo 103 CE-, poniendo así en grave crisis el “Estado de Derecho”¹¹⁴.

De ahí que, ya hace tiempo, insistiésemos en la necesidad de ir arrumbando, progresivamente, con determinados privilegios administrativos que, aprobada una Carta Magna y a la luz de los principios allí sancionados, no superan una criba de constitucionalidad, consagrando, aunque sea a golpe de Sentencia, una concepción de los procedimientos administrativos como algo más que una mera sucesión de actos tendentes a un resultado final, para conectarlo con un deber de buena Administración¹¹⁵.

Evidentemente, no postulamos la equiparación absoluta en el tratamiento de la Administración Tributaria y los contribuyentes¹¹⁶. No se trata de despojar a la

cifras del déficit público, se ha transformado en una verdadera obsesión recaudatoria que ha provocado, a su vez, que en lo que en principio debía ser una redefinición o matización de derechos, se haya convertido, en muchas ocasiones, en un sacrificio literal de los mismos (...). La obsesión por recaudara, en efecto, ha producido dos fenómenos. En primer lugar, un drástico desequilibrio entre el interés común a la recaudación y el interés público a la garantía de derechos individuales; desequilibrio, naturalmente, a favor del primero de los citados (...) en segundo lugar, ha provocado que todas las transformaciones mencionadas –insisto: naturales- en el sistema aplicativo de los tributos se hayan realizado con la única –repito: única- preocupación de satisfacer el interés de la Hacienda Pública por recaudar, menospreciando, cuando no despreciando, el interés público a que se respeten las garantías constitucionales de los individuos”, en “Interés fiscal y Estatuto del contribuyente”, *REDF*, nº 80, 1993, pp. 583 y 584. También GARCÍA AÑOVEROS, J. cuando, al hilo de las facultades de la Administración, considera como último resultado a conseguir “la plena acomodación de la realidad aplicativa de los tributos a la Ley tributaria, ley que plasma el criterio de justicia en la distribución de las cargas tributarias que tiene proclamado el artículo 31 CE”, en “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *REDF*, nº 76, 1992, p. 618. Sobre este desequilibrio injustificado entre Administración y contribuyentes MARTÍN QUERALT, J. afirma que la situación actual muestra “una posición parcial, regulando la responsabilidad “para con” la Hacienda Pública, pero marginando la regulación de la responsabilidad “de la” propia Hacienda Pública”, en “Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública”, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 466.

¹¹⁴ Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *Revista Española de Derecho Financiero* nº 90, 1996, p. 218 y “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, en AA.VV.: *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 103 y ss.; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 28; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., pp. 62 y 81, RAMALLO MASSANET, J.: “1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España”, *REDF*, nº 100, 1998, p. 742, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, volumen segundo*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 75, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica...*, op. cit., p. 196 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”..., op. cit., p. 692.

¹¹⁵ Vid. BOSCH CHOLBI, J.L. y URIOL EGIDO, C.: “Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales. Un ejemplo paradigmático: la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de noviembre de 2002, considera que el plazo del art. 60.4 del RGIT es de caducidad”..., op. cit., p. 123.

¹¹⁶ La singular posición de la Administración tributaria como titulares del poder tributario ha sido reiteradamente reconocida por nuestro Tribunal Constitucional: STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3, STC

Administración de todo el elenco de potestades y prerrogativas con que su actuación resulta adornada, también por voluntad constitucional –como bien recordara la STC 23/1997¹¹⁷- aunque, siempre al servicio de los intereses generales, que no recaudatorios –STC 201/2002-¹¹⁸.

Sin embargo, ello tampoco supone alzaprimar la posición administrativa por delante y encima de los derechos y garantías de los contribuyentes. De ahí la necesidad de encontrar ese equilibrio en las relaciones entre ambos, al que se apela reiteradamente por la doctrina. Como bien afirmase el TC, en su Sentencia 23/1997: “Este Tribunal ha declarado, desde luego, la constitucionalidad de diversas prerrogativas o de situaciones de superioridad, en general, a las Administraciones Públicas, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento”¹¹⁹.

Una Administración tributaria moderna como la que tenemos, superdotada en cuanto a recursos materiales y humanos se refiere, no puede actuar de forma pobre, sino que debe aspirar, en tanto que tiene dichos medios, a administrar de la mejor manera posible, y en un plazo razonable. Por ello, tradicionales privilegios o prerrogativas de la Administración, como la posibilidad de retrotraer actuaciones para subsanar defectos tantas veces como sea necesario o el mantenimiento de la obligatoria vía económico-administrativa, deben ser eliminados a la luz de este derecho a una buena administración. Hoy en día, tales privilegios -que sitúan al contribuyente en una situación de desigualdad carente de justificación objetiva y razonable, y por tanto lesiva del art. 14 CE (STC 23/1997¹²⁰)-, deben ser eliminados.

Llegados a este punto, no resulta difícil entrever las consecuencias que la afirmación de este derecho tienen en cuanto a la revitalización de la institución procedimental, la cual, a partir de este momento, supera con mucho la dimensión garantista que mencionábamos anteriormente¹²¹.

Puesto que el procedimiento administrativo es el iter jurídico, “el cauce necesario para la producción de los actos administrativos” (art. 53.2 LRJAPyPAC)¹²²,

141/1997, de 15 de septiembre, F.J. 3, STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 7, STC 198/1995, de 21 de diciembre, F. J. 3, STC 44/1996, de 14 de marzo, F.J. Único y STC 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 6.

¹¹⁷ Cfr. STC 23/1997, de 11 de febrero, F.J. 5.

¹¹⁸ La STC 201/2002, de 28 de octubre, afirma en su F.J. 3 lo siguiente: “la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho, como establece el art. 103 de la Constitución Española”

¹¹⁹ Cfr. STC 23/1997, de 11 de febrero, F.J. 5

¹²⁰ La STC 23/1997, de 11 de febrero, F.J. 2, afirma: “En caso de que, efectivamente, el privilegio exista y se comprobase que no responde a los cánones de constitucionalidad antes expuestos, la conclusión habría de ser la apreciación de una vulneración del derecho reconocido en el art. 14 CE, con la consiguiente estimación del recurso, al igual que se ha hecho en la SSTC 110/1996 y 113/1996”.

¹²¹ Vid. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p. 131.

¹²² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª edición, Civitas, Madrid, 2000, p. 557.

exigencia no sólo legal, sino constitucional¹²³ -como bien destacó la STSJ de Madrid de 24 de enero de 1997¹²⁴-, éste pasa a convertirse necesariamente en el instrumento a través del cual la Administración puede dar cumplimiento al deber de buena administración. De ahí que, entre algunos autores, se hable de deber una buena administración y derecho a un procedimiento administrativo debido¹²⁵.

Solamente a través de un correcto y adecuado procedimiento se puede dar satisfacción a los derechos anteriormente mencionados; derechos que, necesariamente, deben ser respetados cuando se adopta por parte de la Administración tributaria una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria. De ahí que el deber de buena administración implicaría, además, a nuestro juicio, un correcto proceder también cuando se trate de diseñar legalmente el procedimiento correspondiente a la hora de ejercitar la potestad de adopción de medidas cautelares. Es también un mandato dirigido al Legislador, que debe, por tanto, tener en cuenta que una correcta articulación procedimental es imprescindible para que la Administración logre concretar los principios de actuación que tiene constitucionalmente encomendados.

Esta estrechísima relación entre deber de buena administración y procedimiento administrativo debido, ha sido señalada en Sentencias tan recientes como las Sentencias de la AN de 16 de julio de 2009 y de 23 de octubre de 2008, en las que se anulan, por falta de motivación, dos resoluciones del TEAC confirmatorias de sendas sanciones tributarias, y en las que se afirma “La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.”¹²⁶

¹²³ Sobre la relevancia constitucional del procedimiento, vid. PAREJO ALFONSO, L.: “El ciudadano y el administrado ante la Administración y su actuación, especialmente cumplida a través del procedimiento”, en AA.VV.: *Administraciones Públicas y Constitución. Reflexiones sobre el XX aniversario de la Constitución Española de 1978*, INAP, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1998, pp. 539 y ss.

¹²⁴ STSJ de Madrid de Madrid de 24 de enero de 1997 (RJCA 1997\132), señaló, respecto del procedimiento, en su F.D. tercero, que es “causa insoslayable para la emanación de los actos administrativos, debiéndose destacar la importancia que tiene, ya que de una parte obedece a la necesidad de lograr la eficacia de la actuación administrativa, y de otra a la procedencia, típica del Estado de Derecho, de proporcionar la garantía adecuada a los derechos de los administrados; con lo cual el procedimiento administrativo no es sólo una exigencia legal, sino también Constitucional de donde deriva el carácter de orden público de las normas reguladoras de dicho procedimiento.”

¹²⁵ Vid., en este sentido, PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p. 197.

¹²⁶ SAN de 16 de julio de 2009 (JUR 2009\340451), F.D. quinto y SAN 23 de octubre de 2008 (JT 2008\1458), F.D. segundo. En idéntico sentido, entre otras, la STS de 19 septiembre 2007 (RJ 2007\6304), F.D. primero, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de julio de 2009 (JUR 2009\375649), F.D. quinto y la Resolución del TEAC del 4 de diciembre de 2008 (JUR 2009\68814), donde afirma casi en idénticos términos “El requisito de motivación está vinculado al derecho de defensa del obligado tributario y a la vez tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas”. También hay antecedentes significativos como la STS de 13 noviembre 1985 (RJ 1985\5358), F.D. segundo, al afirmar respecto de las potestades discrecionales que

Es, a nuestro juicio, en este aspecto concreto donde el derecho a una buena administración y al procedimiento administrativo debido adquiere una dimensión fundamental, que debería dar lugar a una revisión de la doctrina tradicional sobre los denominados “vicios de forma de los actos administrativos”, y, por lo tanto, los vicios de forma en el acto que adopta una medida cautelar. Analizaremos esta cuestión al estudiar el régimen jurídico de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria¹²⁷.

3.2. El Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y sus consecuencias en el campo de la aplicación de los tributos y las medidas cautelares: las Sentencias del TEDH de 23 de febrero de 1995 y de 1 de abril de 1999.

Del CEDH no puede obviarse su doble eficacia: aplicativa e interpretativa, no pudiendo perder de vista dos cuestiones que afectan de lleno tanto al estudio como a la aplicación del ordenamiento tributario.

Por lo que respecta a su eficacia aplicativa, puesto que este Convenio internacional ha sido válidamente celebrado y publicado en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96 CE, es correcto afirmar que forma parte de nuestro ordenamiento jurídico y, por lo tanto, es de aplicación directa y obligada para las autoridades públicas y los Tribunales españoles. Es más, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, el art. 6 dispone que la Unión se adherirá al mismo, que pasará a formar parte del Derecho de la Unión como principios generales, como ya hemos señalado anteriormente¹²⁸.

En cuanto a su eficacia interpretativa, es necesario recordar que el artículo 10.2 de la Constitución señala que “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”, erigiéndose así en un criterio interpretativo de los derechos humanos y las libertades fundamentales

“Que las facultades discrecionales de la Administración no se dan en materia de procedimiento en la que la Administración tiene que someterse, como los administrados, a preceptos legales predeterminados de tal modo que se puede hablar y afirmar que los administrados tienen derecho al procedimiento, con independencia de que la materia verse sobre actos más o menos discrecionales”.

¹²⁷ Vid. capítulo V de este trabajo.

¹²⁸ El preámbulo de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea establece: “La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como del principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En este contexto, los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros interpretarán la Carta atendiendo debidamente a las explicaciones elaboradas bajo la autoridad del Praesidium de la Convención que redactó la Carta y actualizadas bajo la responsabilidad del Praesidium de la Convención Europea.”

contenidos en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico¹²⁹. Así lo ha admitido el TC, en numerosas ocasiones –por todas, STC 36/1991-¹³⁰, y también en el ámbito tributario -STC 110/1984, 45/1989 o 50/1995-¹³¹. Esta regla constitucional sobre la interpretación había sido preconizada por Häberle, cuando había hablado en su momento del “quinto método” de interpretación de la Constitución¹³².

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en tanto que órgano encargado velar por el cumplimiento del Convenio y al que los particulares pueden acceder directamente¹³³, se convierte de este modo en jurisprudencia que vincula a nuestros Tribunales, incluido el Tribunal Constitucional, en tanto que criterio interpretativo a tener en cuenta a la hora de configurar el contenido de los diversos derechos fundamentales reconocidos en el Texto constitucional¹³⁴. Para García de

¹²⁹ MANGAS MARTÍN, A.: “Cuestiones de Derecho Internacional Público en la Constitución Española de 1978”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 61, 1980, p. 150 y SANTAOLALLA LÓPEZ, F.: “Los tratados como fuente del Derecho en la Constitución” en AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 1928.

¹³⁰ STC 36/1991, de 14 de febrero, F.J. 6.

¹³¹ STC 110/1984, de 26 de noviembre, F.J. 4; STC 45/1989, de 20 de febrero, F.J. 4 y STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J. 6.

¹³² Citado por JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Interpretación de la Constitución” en AA.VV.: en *Enciclopedia jurídica básica*, Vol. III, Civitas, Madrid, 1995, p. 3689.

¹³³ Tras la reforma del Convenio por el Protocolo número 11, que entró en vigor el 1 de noviembre de 1998, se establece un nuevo sistema de protección de los derechos allí reconocidos y se otorga un mayor protagonismo al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, siendo quizás una de las novedades más relevantes, la de conceder a los particulares la posibilidad de acudir directamente ante el Tribunal para la defensa de sus derechos. Este procedimiento está regulado en los artículos 19 y siguientes del Convenio y se desarrolla en el Reglamento del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

¹³⁴ Ciertos son, no obstante, los problemas existentes respecto de la eficacia que una Sentencia del TEDH puede tener en el ordenamiento interno. El artículo 46.1 del Convenio dispone su carácter obligatorio, al establecer que “1. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a acatar las sentencias definitivas del Tribunal en los litigios en que sean partes”. La mayor parte de la doctrina se inclina por afirmar el carácter declarativo (y no ejecutivo) de estas Sentencias. Así lo entiende también nuestro TS – STS de 4 de abril de 1990, fundamento de derecho segundo y ATS de 29 de abril de 2004, fundamento de derecho segundo- y nuestro TC -STC 245/1991, de 16 de diciembre, F.J. 2-. No faltan voces, no obstante, que proponen una modificación del Convenio que atribuyese un valor ejecutivo a tales Sentencias, vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, p. 67 y la bibliografía allí citada.

También está previsto, en el artículo 41 del Convenio, un mecanismo de compensación para el particular que haya visto satisfecha su petición ante el Tribunal, y que, sin embargo, por carecer el Estado afectado de los medios procesales adecuados para ello –como ocurre en nuestro ordenamiento-, no pueda reparar la violación del derecho cometida por el Estado. En estos casos, el Tribunal podrá conceder a la parte interesada una satisfacción equitativa que, generalmente, consistirá en una indemnización pecuniaria.

Sobre el tema, vid. AA.VV.: *La procédure devant la nouvelle Cour européenne des droits de l'homme après le Protocole n° 11*, Bruylant, Bruxelles, 1999; BONET I PEREZ, J.: “El problema de la efectividad interna de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista jurídica de Catalunya*, Vol. 92, nº 1, 1993, pp. 59 y ss.; BUJOSA VADELL, L. M.: *Las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, Tecnos, Madrid, 1997; ESCOBAR HERNÁNDEZ, C.: “Ejecución en España de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. XLII, 1990, pp. 547 y ss., y “Problemas planteados por la aplicación en el ordenamiento español de la Sentencia ‘Bultó’ (Comentario a la

Enterría, el art. 10.2 CE permite invocar, ante los Tribunales españoles, la interpretación que, sobre el particular, se deduzca de las Sentencias del TEDH, y también se puede invocar la inconstitucionalidad de las leyes que vulneren interpretaciones en materia de Derechos humanos llevadas a cabo por el TEDH¹³⁵.

Como señaló Pérez Royo, el interés de la doctrina tributaria por el CEDH se ha centrado fundamentalmente en relación con las instituciones del derecho sancionador¹³⁶,

sentencia del Tribunal Constitucional español 245/1991, de 16 de diciembre)”, *Revista de Instituciones Europeas*, 1992, nº 1, pp. 139 y ss.; IZQUIERDO SANS, C.: “El carácter no ejecutivo de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (comentario a la STS, 1ª, de 20 de noviembre de 1996)”, *Derecho privado y Constitución*, nº11, 1997, pp. 351 y ss.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: “Los efectos de las sentencias del Tribunal Europeo de derechos Humanos en Derecho español”, *Revista española de derecho internacional*, Vol. 37, nº 2, 1985, pp. 355 y ss.; MORENILLA RODRÍGUEZ, J.M.: “La ejecución de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Poder Judicial*, nº15, 1989, pp. 53 y ss.; MORTE GÓMEZ, C.: *El procedimiento ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y los requisitos de admisibilidad de la demanda*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004; REQUEJO PAGÉS, J.L.: “La articulación de las jurisdicciones internacional, constitucional y ordinaria en la defensa de los derechos fundamentales: (a propósito de la STC 245/91 "Caso Bultó)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 35, 1992, pp. 179 y ss. y “Convenio Europeo y Tribunal Constitucional: La inviable diversidad de contenidos en los enunciados de derechos fundamentales”, *Anuario jurídico de La Rioja*, nº 6-7, 2000-2001, pp. 377 y ss.; RIPOLL CARULLA, S.: *El sistema europeo de protección de los derechos humanos y el Derecho español*, Atelier, Barcelona, 2007 e “Incidencia en la Jurisprudencia del TC de las Sentencias del TEDH que declaran la vulneración por España del CEDH”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 79, 2007, pp. 309 y ss.; RUIZ MIGUEL, C.: *La ejecución de las sentencias del TEDH*, Tecnos, Madrid, 1997; SALADO OSUNA, A.: “Efectos y ejecución de las sentencias del Tribunal de Estrasburgo”, en AA.VV.: *Derecho constitucional para el siglo XXI : actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 1833 y ss., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I.: “Ejecución interna de sentencias internacionales y protección eficaz de los Derechos Humanos”, en AA.VV.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Vol. 4, Civitas, Madrid, 1996, pp. 5271 y ss.

¹³⁵ Vid. el estudio coordinado por García de Enterría donde se afirma que el art. 10.2 CE opera como una “cláusula de garantía” en el sentido de que las dificultades interpretativas de los derechos y libertades fundamentales deben superarse a favor de la interpretación que suministran los Tratados o Acuerdos internacionales en materia de derechos humanos; así, en los casos en los que la norma constitucional no es lo suficientemente clara, será necesario acudir, para determinar el contenido de los derechos humanos, a las normas internacionales sobre la materia. Si la norma no precisase aclaración, se aplicará ésta con preferencia sobre los Tratados internacionales, siendo incluso posible, a través de esta vía, la incorporación de nuevos derechos fundamentales de acuerdo con el ritmo de la evolución histórica. Destacan, asimismo, dos repercusiones que tiene la interpretación que realizan del art. 10.2 de la CE: la posibilidad de invocar ante los Tribunales españoles la interpretación que sobre particular se deduzca de las Sentencias del TEDH, y la posibilidad de que se pueda invocar la inconstitucionalidad de las leyes que vulneran interpretaciones en materia de derechos humanos llevadas a cabo por el TEDH, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., LINDE, E., ORTEGA, L.I. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (coord. por GARCÍA DE ENTERRÍA, E.): *El sistema europeo de protección de los derechos humanos : estudio de la convención y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1983, pp. 179 a 181.

¹³⁶ Así lo advirtieron en nuestra doctrina GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., op. cit., pp. 221 y 222 y SOLER ROCH, Mª. T.: “Deberes Tributarios y Derechos Humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 30, 1995, pp. 105 y 106. También MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª edición, Tecnos, Madrid, 2000, incluyeron por primera vez en su manual lo que ellos mismos denominaron “interesante polémica”, pp. 467 y ss.

Sobre el tema vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984

pero existen otros aspectos del Convenio que han ido ganando la merecida relevancia que tienen, en especial, en el campo de los procedimientos tributarios¹³⁷.

Parca es la mención a la materia tributaria, apareciendo como *obiter dicta* en el artículo 1 del Protocolo número uno, para permitir la intromisión en el derecho a la propiedad del ciudadano para garantizar el pago de impuestos¹³⁸. No faltan autores que

y 76/1990”, *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003, pp. 11 y ss.; AGUALLO AVILÉS, A., y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente”, en AA.VV.: *Anales de las XX jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, vol. I. Brasil, 2000, pp. 528 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 237, 2002, pp. 79 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 1995, pp. 5 y ss. y “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 1997, pp. 5 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom”, *Impuestos II*, 1997, pp. 1075 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, A.: “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en AA.VV.: *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 79 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: “Procedimiento sancionador tributario y derechos humanos. (Derecho a un proceso equitativo y justo y principio de legalidad penal)”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 383 y ss.; PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Cizur Menor, 2008.

Vid. también ANEIROS PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2002, pp. 9 y ss.; BILBAO ESTRADA, I, Y CHAZARRA QUINTO, A.: “La deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos con el proceso penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista Tribuna Fiscal*, nº 206, 2007, pp. 34 y ss.; CORDERO GARCÍA, J.A.: “Derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito sancionador tributario: contenido y aplicación temporal”, presentado en las III Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001, publicadas en *Crónica Tributaria*, nº 105, 2002, pp. 113 y ss.; LUNA RODRÍGUEZ, R., “Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia J.B. contra Suiza”, *Quincena Fiscal*, nº 1, 2002, pp. 41 y ss.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse”, *Impuestos*, Año 18, nº 2, 2002, pp. 443 y ss. y *Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria*, Documentos, Doc. Nº 19, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008 y URIOL EGIDO, C.: “Una solución normativa a la cuestionada aplicación del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el procedimiento de inspección tributaria”, en AA.VV.(coord. por MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCÍA, A. y MENÉNDEZ GARCÍA, G.): *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. 1, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 845 y ss.

¹³⁷ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: “El derecho a la propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *REDF*, nº 109-110, 2001, p. 24. Recientemente MARCHESSOU, P.: “Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 106 y ss.

¹³⁸ Dice así: “Artículo 1. Protección de la propiedad. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

propugnan la aprobación de un Protocolo específico que trate la materia tributaria, dándose así solución a los numerosos problemas que se plantean en la actualidad cuando se trata de aplicar el Convenio en esta rama del Derecho¹³⁹.

Las consecuencias que este artículo 1 tiene para los procedimientos de aplicación del tributo son innegables. Como Pérez Royo precisó, “el establecimiento de tributos aparece, en la economía del texto del artículo 1, como injerencia en el derecho de propiedad, entendiendo este concepto no en un sentido estricto sino, en general, como facultad de disfrutar de derechos y acciones de contenido patrimonial”¹⁴⁰, y, como tal injerencia, debe alcanzar, en palabras del propio Tribunal, el “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo, pudiendo además el Tribunal ejercer su control no solamente respecto de las medidas de carácter procesal, sino también respecto de las de carácter sustantivo; es decir, respecto de las que establecen el tributo y regulan sus aspectos esenciales¹⁴¹.

Así ocurrió, por ejemplo, con la STEDH de 1 de abril de 1999 (caso Lemoine)¹⁴². Aunque el Tribunal no entró a analizar el fondo del asunto por un motivo procesal, el asunto planteado trataba sobre una medida adoptada por el Gobierno francés consistente en la constitución de la hipoteca legal sobre el patrimonio del Señor Lemoine y dirigida a asegurar el cobro de diferentes deudas tributarias que tenía pendientes. La Comisión de Derechos Humanos admitió a examen el asunto sobre la base de una posible violación del artículo 1 del Protocolo 1: la garantía hipotecaria exigida era, a juicio de la Comisión, desproporcionada.

También, la STEDH de 23 de febrero de 1995 (caso Gasus)¹⁴³ se refiere precisamente a la posibilidad que todo Estado tiene para adoptar las medidas que considere necesarias dirigidas a “garantizar el pago de impuestos”.

Afirma el Tribunal que “Para adoptar tales Leyes, el Legislador debe disponer de un amplio margen de apreciación, especialmente en lo que concierne a la cuestión de saber si –y, en caso afirmativo, hasta qué punto- el Fisco debe ser puesto en mejor

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.”

¹³⁹ Vid. BAKER, P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, vol. 40, n° 8, 2000, pp. 327 y 328. También MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un análisis jurisprudencial...*, op. cit., p. 27.

¹⁴⁰ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: “El derecho a la propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”..., op. cit., p. 27.

¹⁴¹ *Ibidem*. Sobre el tema vid. también GREGGI, M.: “Dall’interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali”, *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n° 3, anno LX, 2001, pp. 412 y ss.

¹⁴² Sentencia del TEDH de 1 de abril de 1999, caso Lemoine contra Francia.

¹⁴³ Sentencia del TEDH 23 febrero 1995, caso Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos. Sobre la jurisprudencia del “equilibrio justo” entre las injerencias en el derecho de la propiedad y las normas tributarias pueden verse también las Sentencias de 3 julio 2003, caso Buffalo Srl contra Italia; Sentencia de 31 de enero de 2006, caso Dukmedjian contra Francia o Sentencia de 9 de marzo de 2006, caso Eko-Elda AVEE contra Grecia.

situación para cobrar sus deudas que los acreedores ordinarios para cobrar sus créditos comerciales. El Tribunal respeta la apreciación del Legislador en dichas materias, salvo si carece de base razonable¹⁴⁴, y concluye afirmando que “toda injerencia debe mantener un “equilibrio justo” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo. El deseo de conseguir dicho equilibrio se refleja en la estructura de todo el artículo 1, incluido su segundo párrafo; por lo tanto, debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido”¹⁴⁵.

Como puede comprobarse, el principio de proporcionalidad se convierte en parámetro de enjuiciamiento de validez de una medida cautelar, que, en definitiva, no es otra cosa que una medida dirigida a “garantizar el pago de los impuestos”.

Por su parte, el artículo 6 del Convenio¹⁴⁶ también despliega consecuencias importantes en la materia que nos ocupa, de modo que será necesario prestar atención a algunos pronunciamientos del Tribunal. Ciertamente, respecto de este artículo, que su aplicabilidad a los procedimientos tributarios no parece estar garantizada, pues el TEDH sostiene que el Convenio garantiza el derecho a un proceso justo únicamente en el ámbito de los derechos y obligaciones de carácter civil o en el ámbito de una acusación en materia penal -STEDH de 12 de julio de 2001, caso Ferrazzini contra Italia-¹⁴⁷. No

¹⁴⁴ Cfr. STEDH de 23 febrero 1995, caso Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos, par. 60.

¹⁴⁵ Cfr. STEDH de 23 febrero 1995, caso Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos, par. 62.

¹⁴⁶ El art. 6 del CEDH establece: “Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo.

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y detalladamente, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si no tiene medios para pagarlo, poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren contra él y a obtener la convocación e interrogación de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete, si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia.”

¹⁴⁷ En el par. 29 de la STEDH de 12 de julio de 2001, caso Ferrazzini contra Italia, se afirma: “Quant à la matière fiscale, les évolutions qui ont pu avoir lieu dans les sociétés démocratiques ne concernent toutefois pas la nature essentielle de l'obligation pour les individus ou les entreprises de payer des impôts. Par rapport à l'époque de l'adoption de la Convention, il n'y a pas là d'intervention nouvelle de

faltan voces, sin embargo, que afirman que los efectos patrimoniales derivados de las obligaciones tributarias son lo suficientemente significativos como para admitir la aplicación del artículo 6.1 del CEDH a la materia fiscal¹⁴⁸.

Sirvan estos ejemplos que acabamos de citar para concluir acerca de la importancia que el CEDH y la jurisprudencia del TEDH tienen en la materia que nos ocupa, de modo que deberán ser tenidas en cuenta a la hora de configurar y estudiar el régimen jurídico de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

4. Nuestra concepción del Derecho Financiero y Tributario y sus inevitables consecuencias metodológicas: hacia el pluralismo metodológico.

Una concepción del Derecho Financiero como la que se acaba de exponer tiene unas inevitables consecuencias metodológicas a las que nos referiremos seguidamente.

Sainz de Bujanda propugnó, desde un primer momento, el empleo del método jurídico entendido como “el tratamiento que corresponde dar a la materia financiera cuando lo que pretende es aislar y valorar el haz de relaciones intersubjetivas que en su seno se manifiestan”¹⁴⁹, afirmando que los métodos propios de esta clase de ciencias son “el método lógico-abstracto –que nos enseña a penetrar en el contenido de las

l'Etat dans le domaine «civil» de la vie des individus. La Cour estime que la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant. La Convention et ses Protocoles devant s'interpréter comme un tout, la Cour observe également que l'article 1 du Protocole n° 1, relatif à la protection de la propriété, réserve le droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts (voir «mutatis mutandis», l'arrêt Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas du 23 février 1995, série A n° 306-B, pp. 48-49, § 60). Sans y attacher une importance décisive, la Cour prend cet élément en considération. Elle estime que le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables.”

Algún autor ha querido ver en la STEDH de 21 de febrero de 2008, caso Ravon y otros contra Francia, un avance en este punto, puesto que el TEDH analiza la posible violación del art. 6 dentro de un procedimiento de inspección de los tributos. Vid. sobre el tema GREGGI, M.: “El derecho a un procedimiento justo bajo el derecho tributario europeo”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 292 y ss., en especial pp. 300 y ss. Sin embargo, para García Caracuel, dicha Sentencia no supone un cambio en la línea jurisprudencial, puesto que el Tribunal ha dejado bien claro que el motivo por el que se admite es la vulneración por las autoridades del derecho del demandante de la inviolabilidad de su domicilio, dejando a un lado que el mismo se produjera en el seno de un procedimiento tributario, GARCÍA CARACUEL, M.: “El derecho a un proceso justo en el ámbito tributario. Análisis de la jurisprudencia del TEDH”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 321 y ss., en especial pp. 330 y ss.

¹⁴⁸ Vid. BAKER, P. “Should article 6 ECHR (Civil) apply to tax proceedings?”, *Intertax*, Vol. 29, n° 6-7, 2001, pp. 205 y ss. y “Taxation and the European Convention on Human Rights”..., op. cit.; GARCÍA CARACUEL, M.: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *REDF*, n° 133, 2007, p. 11 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un análisis jurisprudencial...*, op. cit., pp. 89 y ss.

¹⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen primero...*, op. cit., p. 383.

normas- y el método histórico –que nos muestra el ambiente humano en el que el Derecho se produce y aplica-”¹⁵⁰.

Cierto es que, como el propio Sainz de Bujanda reconoció, sobre el método lógico-abstracto pesa la acusación de constituir un método que aísla la norma de la realidad circundante, rompiendo así sus conexiones con el entorno vital del Derecho¹⁵¹. En efecto, al surgir bajo el paraguas del positivismo jurídico, donde el Derecho aparece como una ciencia inductiva y ordenadora, ajena a cualquier elemento valorativo o axiológico, este método se muestra hoy, en sí mismo, insuficiente para estudiar el fenómeno jurídico.

Ahora bien, no es menos cierto que, en nuestra tarea de conocer el Derecho, y en el caso que nos ocupa, el Derecho Financiero y Tributario en general, y las medidas cautelares en particular, el método lógico inductivo ha contribuido, y debe seguir contribuyendo, como afirmó Martín Queralt, a “la necesidad de consolidar la juridicidad de las instituciones financieras, poniendo de manifiesto al mismo tiempo la innegable entidad de que están dotadas”, teniendo, por tanto, consecuencias altamente favorables para el desarrollo de la materia, “al ofrecer una depurada base sobre la que asentar el futuro desarrollo de la misma”¹⁵². Ello no impide subrayar, sin embargo, continúa Martín Queralt, la importancia que debe ir adquiriendo -y de hecho ha adquirido-, el análisis jurisprudencial del Derecho, amén de la especial relevancia que debe darse a los aspectos históricos, y a los criterios finalistas o teleológicos¹⁵³.

Sin duda alguna, el estudioso del Derecho Financiero y de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria debe tener en cuenta, junto con la doctrina, la jurisprudencia de los Tribunales y las resoluciones de ciertos órganos administrativos –TEAR y TEAC-, adquiriendo una especial relevancia hermenéutica la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁵⁴, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹⁵⁵

¹⁵⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Un arquetipo de Derecho Tributario. (Las instituciones de A. D. Giannini)”..., op. cit., p.231.

¹⁵¹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen primero*..., op. cit., p. 383.

¹⁵² MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 121. Vid. en este mismo sentido SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*..., op. cit., p. 303; HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., p. 35.

¹⁵³ MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., pp. 121 y ss.

¹⁵⁴ En idéntico sentido CASADO OLLERO, G.: “Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero Actual”..., op. cit., p. 1159; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho Comparado”, en AA.VV.: *El Tribunal Constitucional*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 1189. AGUALLO AVILÉS, A. afirma a este respecto lo siguiente: “hay que tener presente que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no se limita a constituir una fuente de *interpretación* de nuestra Constitución, sino incluso en cierto modo, a crearla, hasta tal punto que podríamos decir que el Legislador, pese a que indudablemente ostenta la representación del pueblo español (art. 66.1 CE), resulta en ciertos aspectos «destronado» por el Tribunal Constitucional” en “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: hacia un Derecho Financiero Constitucional”..., op. cit., p. 87.

¹⁵⁵ No debemos olvidar que la comunidad de derecho que define la Unión Europea ha sido consecuencia de la labor incesante del TJCE, de ahí que el Derecho comunitario sea ante todo un derecho

y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹⁵⁶. Ahora bien, en ocasiones es necesario adoptar un sentido crítico ante dicha jurisprudencia, y “no considerarla mecánicamente como la última ratio del Derecho”¹⁵⁷. Como afirmaron Bayona de Perogordo y Soler Roch: “el análisis crítico de esta jurisprudencia y su sistematización constituyen, por consiguiente, una vía metodológica de incalculable valor en orden a la construcción doctrinal de los conceptos jurídicos”¹⁵⁸.

En cuanto al alcance del dato histórico en la cuestión metodológica, basten las palabras de Martín Queralt cuando afirma que “si insuficientes son los postulados de carácter lógico-formal, en cuanto marginan, por espuria, la consideración de los elementos históricos en los cuales reside muchas veces la clave de muchos problemas, no menos parcial es la otrora generalizada reconducción del Derecho a una mera concepción historiográfica”¹⁵⁹. Lo que está fuera de toda duda es que el dato histórico ayuda a su mejor sistematización científica, de ahí que el recurso a la evolución histórica de las instituciones, con el fin de poner de relieve cuáles han sido en cada momento las razones que llevaron al Legislador a establecer un régimen jurídico determinado, constituya un instrumento de interpretación que no debe ser desconocido¹⁶⁰. Así lo ha reconocido además el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones –SSTC 190/2000 y 98/2001-¹⁶¹, afirmando su valor hermenéutico.

Junto con el método lógico-abstracto, el análisis doctrinal y jurisprudencial del Derecho, y el método histórico, es necesario hacer referencia expresa a la necesidad del método finalista o teleológico-objetivo, exigencia del reconocimiento en la CE de un conjunto de valores y principios jurídicos.

de creación jurisprudencial, que actúa sobre la base de dos ideas fundamentales: la aplicación uniforme del Derecho comunitario en todo su ámbito territorial y la garantía de operatividad y eficacia del mismo en su seno. Vid. GARCÍA PRATS, A.: “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”..., op. cit., p. 262. En idéntico sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “El derecho financiero constitucional de la Unión Europea”, *REDF, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, nº 109-110, 2001, p. 123, afirma: “el TJCE, en tanto intérprete supremo del Derecho comunitario, debe procurar que éste sea efectivo en todos los Estados miembros de manera uniforme. En consecuencia, desde esta perspectiva, se estaba formando un derecho al margen del Derecho nacional, un Derecho autónoma que no podía ser controlado con criterios estrictamente nacionales”.

¹⁵⁶ Vid. supra capítulo II.3.2.

¹⁵⁷ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 22.

¹⁵⁸ Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.: *Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1989, p. 138.

¹⁵⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., pp. 125.

¹⁶⁰ Vid. en este mismo sentido CAZORLA PRIETO, L.M.: *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica...*, op. cit., p. 186; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988, p. 18; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica...*, op. cit., p. 306; HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 21; VILLAR EZCURRA, M., “Consideraciones sobre metodología del Derecho Financiero y Tributario: lo que debemos a la historia y lo que la Historia descubre en la relación Hacienda y Administración”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pp. 162 y 163.

¹⁶¹ STC 190/2000, de 13 de julio, F.J. 2 y STC 98/2001, de 5 de abril, F.J. 2.

Siguiendo el camino preconizado por Martín Queralt, la investigación metodológica del Derecho Financiero debe basarse en la más compleja potenciación del contenido propio de los principios generales financieros sobre los que este sector del ordenamiento debe reposar¹⁶². Admitido que el Derecho Financiero está integrado por principios y valores constitucionalmente establecidos, se impone acudir, como señalara Lozano Serrano, a los fines u objetivos que, según la Constitución, debe perseguir la actuación financiera de los entes públicos, como criterio interpretativo básico que debe guiar nuestro trabajo¹⁶³.

Nuestro TC reconoció, desde el primer momento, la importancia de estos valores y principios establecidos en la CE y su valor normativo -STC 4/1981, 18/1981 y 19/1982, 5 de mayo¹⁶⁴- y la necesidad de su interpretación finalista -STC 18/1981 o 105/2009¹⁶⁵-; interpretación finalista que, en el específico ámbito tributario, también es empleada por los tribunales ordinarios, así las SSAN de 16 de diciembre de 2002, de 29 de mayo de 2003 y de 12 de diciembre de 2002, o la STSJ de Cantabria de 7 de julio de 2005¹⁶⁶.

Como también afirmara Hernández Gil, la enunciación y la protección de los valores desde al art. 1 CE “impone el entendimiento del ordenamiento jurídico en un sentido axiológico, por cuanto lo coloca en una relación de dependencia de unos valores superiores”, por lo que “no queda entregado a la libertad de la investigación preguntarse o no por los valores”¹⁶⁷. Y, en idéntico sentido, Soler Roch señaló cómo la comprensión de los principios y la estructura del sistema tributario es la perspectiva científica necesaria para contemplar el fenómeno financiero¹⁶⁸.

¹⁶² MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 127.

¹⁶³ Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 92 y 93. Para Lozano, la elaboración dogmática centró, como guía para interpretar e incluso identificar las normas financieras, el interés por ellas tutelado. Sin embargo, como se encargó de demostrar, este criterio se muestra hoy en día insuficiente como elemento relevante y definidor de la norma jurídica. Lo verdaderamente importante es la finalidad que se persigue con la norma, lo que nos conduce inevitablemente al plano de los fines y objetivos de la norma. (Se rebasa el plano interno concretado en la identificación del interés tutelado por la norma, para salir a su dimensión externa, que es la sus fines u objetivos). Acudir a los fines de la norma, significa acudir a las finalidades del Derecho Financiero, o dicho de otro modo, acudir a los objetivos que según la Constitución debe perseguir la actuación financiera de los entes públicos. Ese es, sin duda alguna, el criterio interpretativo básico que debe guiar tanto la operatividad como la aplicación de las normas jurídicas financieras.

¹⁶⁴ Cfr. STC 4/1981, de 2 febrero, F.J. 1, STC 18/1981, 8 de junio, F.J.5, STC 19/1982, 5 de mayo, F.J.6.

¹⁶⁵ Cfr. STC 18/1981, 8 de junio 1981, F.J.2. y STC 105/2009, de 4 de mayo, F.J.3.

¹⁶⁶ Cfr. SAN de 16 de diciembre de 2002 (JUR 2006\282750), F.J. segundo, SAN de 29 de mayo de 2003 (JUR 2007\36628), F.J. cuarto y SAN de 12 de diciembre de 2002 (JUR 2006\282769), F.J. cuarto. También la STSJ de Cantabria de 7 de julio de 2005 (JT 2005\928), F.D. octavo.

¹⁶⁷ Cfr. HERNÁNDEZ GIL, A.: “La categoría de los valores en la Constitución” en la obra del mismo autor *La Constitución y su entorno, Obras completas*, Tomo 7, Espasa Calpe, Madrid, 1988, pp. 575 y 576.

¹⁶⁸ SOLER ROCH, M^a T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 20 y 21.

Superado, pues, el problema de la constatación de la autonomía del Derecho Financiero –problema que fue determinante en la orientación formalista hacia la pureza del método¹⁶⁹–, creemos que no hay problema alguno en admitir la vigencia actual del pluralismo metodológico¹⁷⁰; pluralismo que, como acertadamente destacó Hernández Gil siguiendo a Bochenski, no es fruto de escepticismo alguno, sino que aporta valiosas soluciones¹⁷¹.

Nuestro trabajo debe insertarse, por tanto, en la tendencia más actual de la metodología jurídica, caracterizada, como afirmaron Menéndez Moreno o Alguacil Marí, por la incorporación de elementos valorativos dentro del ordenamiento y caracterizado por un pluralismo metodológico, donde, junto al método lógico-abstracto, deben unirse otros métodos como los expuestos y donde necesariamente deben penetrar,

¹⁶⁹ Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero...*, op. cit., p. 382, afirma que “es preciso llamar la atención sobre el hecho de que la pureza metodológica tomada de la Dogmática y la concepción rígidamente formalista del Derecho Financiero y Tributario sirvió, fundamentalmente, como instrumento teórico de defensa para mantener la autonomía del Derecho Financiero y su separación respecto de la Economía Financiera. Así, pues, creo que no debe olvidarse que la orientación formalista, en el Derecho Financiero y Tributario respondió, en gran medida, más a razones circunstanciales, surgidas de la polémica en torno a la autonomía y relaciones del Derecho Financiero frente a la Ciencia de la Hacienda, que a razones más profundas, ancladas en la concepción del Derecho, de su esencia y de su función”.

¹⁷⁰ Vid. en este mismo sentido ALGUACIL MARÍ, P.: *La tributación de las sociedades laborales...*, op. cit., pp. 30 y ss.; CAZORLA PRIETO, L.M.: *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica...*, op. cit., pp. 173 y ss.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI”, en AA.VV.: *I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 11/02, Madrid, 2002, pp. 49 y 50 y *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, 2ª edición, Grijley, Lima, 2009, pp. 838 y ss. y VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”..., op. cit., p. 9.

¹⁷¹ Cfr. HERNÁNDEZ GIL, A.: *Metodología de la ciencia del Derecho, Vol. III*, Madrid, 1973, p. 240 y BOCHENSKI, I. M.: *Los métodos actuales del pensamiento*, (traducción de Raimundo Drudis Baldrich), Rialp, Madrid, 1976, pp. 259 y ss.

Conviene no obstante, señalar que este pluralismo metodológico, no debe confundirse con un resurgimiento del integralismo de Grizziotti. Como destacadamente señaló Herrera Molina, como mérito de las tesis integralistas puede señalarse la preocupación por la justicia y el esfuerzo por explicar las relaciones del Derecho con el entorno social. Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., pp. 12 y 13 y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Metodología y Derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Grizziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?”, *RDFHP*, n° 258, 2000, pp. 913 y ss. Sin embargo, el atender a diversos aspectos de la realidad, no tiene por qué conducir necesariamente a un sincretismo metodológico. Herrera Molina cita a García Añoveros, quien, sintetiza magistralmente el problema del siguiente modo: “la actividad financiera, para su comprensión íntegra, requiere una aplicación y un procedimiento pluridisciplinar, que es una cosa muy distinta de un método (científico) sincrético. Son muchos métodos que se yuxtaponen, pero no fácilmente se mezclan, y que, si se mezclan, suelen conducir a la esterilidad, por falta de orden metódico, es decir, mental”, cfr. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “El discurso del método en el ámbito Hacendístico”, *I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales (Documento 12/02), Madrid, 2002, p. 17.

como exigencia ineludible de los principios y valores constitucionalmente establecidos, criterios axiológicos que permitan verificar su cumplimiento¹⁷².

4.1. La conveniencia de la aplicación al ámbito financiero de los criterios metodológicos y hermenéuticos del Derecho Constitucional.

Como ya hemos señalado, la CE fundamenta, orienta y modula la actuación de todos los poderes públicos, no solo en la fase de establecimiento del tributo, sino también en la fase de aplicación del mismo. Esta influencia es de tal intensidad, que exige de la utilización de unos criterios metodológicos específicos¹⁷³. En este sentido, García Añoveros afirmó: “El Derecho Financiero es, en su raíz, Derecho constitucional, y como tal tiene que ser estudiado, analizado, construido, regulado y aplicado”¹⁷⁴.

Por otro lado, la íntima relación existente entre objeto de conocimiento y método a que ya nos hemos referido, nos conduce hacia el estudio de las herramientas metodológicas propias del Derecho Constitucional, para demostrar la conveniencia de su aplicación a nuestra materia¹⁷⁵. Sin duda alguna, esta metodología se nos revela de

¹⁷² Cfr. ALGUACIL MARÍ, P.: *La tributación de las sociedades laborales...*, op. cit., pp. 30 a 36 y MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Valladolid, campus universitario de Burgos, 1988, pp. 13 y 14, citado por CAZORLA PRIETO, L.M.: *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica...*, op. cit., p. 187.

¹⁷³ Sobre el tema vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: Hacia un Derecho Financiero constitucional”..., op. cit., pp. 45 y ss.; “Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias”, *Revista española de Derecho Constitucional*, nº 68, 2003, pp. 11 y ss. y “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”..., op. cit., pp. 11 y ss.; BOSCH CHOLBI, J.L.: *La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir...*, op. cit., pp. 101 y ss.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1998; “Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria)”, *RDFHP*, nº 258, 2000, pp. 831 y ss. y “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del Siglo XXI”..., op. cit., pp. 31 y ss.; y GARCÍA MORENO, A. y BOSCH CHOLBI, J.L.: “Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y la hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero”, en AA.VV.: *Presente y futuro de la Constitución española de 1978*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 167 y ss.

¹⁷⁴ GARCÍA AÑOVEROS, J.: “El discurso del método en el ámbito Hacendístico”..., op. cit., p. 26.

¹⁷⁵ El interés de nuestra doctrina por el análisis de las normas desde una perspectiva constitucional ha sido puesto de relieve desde la misma aprobación de la CE. Vid. (citamos por orden cronológico) MARTÍN QUERALT, J.: *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional...*, op. cit.; ESCRIBANO, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, op. cit.; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 1993; LASARTE, J., RAMÍREZ, S. Y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Marcial Pons, Madrid, 1993; SANCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 593 y ss.; AA.VV. (dirigida por HERRERA MOLINA, P.M.): *Comentarios de jurisprudencia constitucional. Años 2000-2001*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002 (desde entonces se suceden anualmente); CUBERO TRUYO, A.M. y GARCÍA BERRO, F.: *El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Megarblum, Sevilla, 2002.

especial utilidad a la hora de estudiar y enjuiciar la articulación legal de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Este análisis constitucional de Derecho Financiero nos permitirá, como bien señaló Aguallo Avilés, delimitar con la mayor precisión posible, qué está en la Constitución y con qué concreto alcance y contenido, así como qué no está; es decir, qué nociones, valores o exigencias no pueden extraerse del Texto constitucional¹⁷⁶ y, sobre todo, nos permitirá deducir qué exigencias constitucionales deben modular la regulación y aplicación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Y convenimos también con Aguallo Avilés en que un adecuado análisis constitucional de las normas tributarias precisa no sólo un riguroso conocimiento de la Constitución, sino también de la doctrina que sobre los mismos ha dictado el Tribunal Constitucional, así como de los criterios hermenéuticos que manejan los constitucionalistas¹⁷⁷.

A nuestro juicio, sólo así se puede estudiar desde una perspectiva adecuada la defensa de los derechos y garantías que a todos los ciudadanos reconoce la Constitución; y las vulneraciones que muchas veces se han hecho de los mismos en nombre del Estado Social y del deber de contribuir. Como bien señalaron Sánchez Serrano y Aguallo Avilés, el Estado Social (art.1.1 CE) sólo puede construirse sobre la base del Estado de Derecho, y no sobre sus cenizas¹⁷⁸.

Esta perspectiva nos permite, además, evitar el problema de la “inflación de derechos fundamentales” que, en ocasiones, se ha denunciado por la doctrina, por obra de una extensión desmesurada del contenido de los derechos y garantías establecidos en la CE, convirtiendo cualquier problema de Derecho Financiero en un problema de derechos fundamentales¹⁷⁹.

¹⁷⁶ AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: Hacia un Derecho Financiero constitucional”..., op. cit., p. 70.

¹⁷⁷ Ídem, p. 49.

¹⁷⁸ AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: Hacia un Derecho Financiero constitucional”..., op. cit., p. 48. y SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*..., op. cit., p. 194.

¹⁷⁹ AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: Hacia un Derecho Financiero constitucional”..., op. cit., p. 48. Expresión acuñada por Hesse y recogida por CRUZ VILLALÓN, P.: “La ley Fundamental y la unidad alemana: Una conversación con el profesor Konrad Hesse”, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario, Asamblea Regional de Murcia*, nº 3, 1991, pp. 7 y ss. y puesta de manifiesto por RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36, 1992, p. 63. Este autor acaba su trabajo afirmando que “la protección y garantía del ‘estatuto jurídico del contribuyente’ no ha de buscarse siempre y en todo caso a través de una extensión desmesurada del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades reconocidos por la Constitución”. También reflejado por RODRÍGUEZ BEREIJO, A., en el Prólogo a la obra de Zornoza Pérez, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, p. 14. Vid., también, MARTÍN RETORTILLO, L.: “Eficacia y garantía de los derechos fundamentales”, en AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución en homenaje al Profesor García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 585 y ss.

Por ello, el conocimiento de estos criterios específicos se revela como una cuestión de suma utilidad. Cuando nos hemos adentrado en el estudio del régimen jurídico de la facultad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo, hemos tenido que resolver, entre otras muchas, dos cuestiones de las que han constituido el grueso de nuestro trabajo.

La primera, la constitucionalidad de esta potestad atribuida a la Administración y su correcta o incorrecta configuración legal. Para ello, son necesarios los criterios específicos del Derecho constitucional, puesto que, en definitiva, se trata de profundizar en el anclaje constitucional de esta figura.

Una vez resuelta esta cuestión, descendemos al plano aplicativo de la potestad por parte de la Administración. Como tendremos ocasión de comprobar, su configuración legal hace de ella una potestad discrecional; una potestad en la que necesariamente la Administración tributaria debe valorar, debe decidir, debe determinar si es necesario o no adoptar una medida cautelar de estas características. Nada más lógico y más coherente con ello es, a nuestro juicio, que, en esta tarea, el criterio o guía a tener en cuenta no sea otro que el Texto constitucional y, concretamente, los artículos 31 y 103 del Texto constitucional¹⁸⁰. Sobre ambas cuestiones volveremos más adelante.

4.1.1. La Constitución como fundamento del poder público y como fuente y garantía de los derechos de los ciudadanos frente a los poderes públicos. La necesidad de aproximarse a los caracteres de la Constitución y a sus criterios interpretativos específicos.

Compartimos con Aguallo Avilés que el ámbito donde más enérgicamente se manifiesta el poder público, y donde los derechos y garantías de los ciudadanos se encuentran más afectados, es el relacionado con el tributo¹⁸¹; y, más concretamente, Tejerizo López precisa que “el campo de batalla (si se acepta este símil un tanto exagerado) en que contienden unos y otros derechos se encuentra en los procedimientos tributarios”¹⁸².

Gran parte de los autores consideran que una de las cuestiones cruciales en los momentos actuales es la situación jurídica de los derechos y garantías de los obligados tributarios¹⁸³, y, en un momento como el actual de crisis económica, con el correlativo

¹⁸⁰ Vid. en este mismo sentido, RODRIGUEZ DE SANTIAGO, J.M^a: *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, pp. 58 y ss.

¹⁸¹ AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: hacia un Derecho Financiero Constitucional”..., op. cit., p. 89.

¹⁸² TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”..., op. cit., p. 692.

¹⁸³ Vid., entre otros, CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985, p. 10; CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario: evolución y estado actual”..., op. cit., pp. 706 y 707; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1996, pp. 9 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 233 y ss.; GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., op. cit., pp. 213 y ss.; LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, nº 9, 1990, pp. 223 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., p. 98; SOLER ROCH, M^a T.: “Deberes

descenso de la recaudación tributaria, bien puede destacarse la importancia del análisis de la efectividad de esos derechos en el ámbito del procedimiento de recaudación tributaria; derechos y garantías que deben ser respetados y que se encuentran afectados cada vez más desde el momento en que se dota a la Administración tributaria de una serie de potestades entre las que se encuentran, precisamente, la que es objeto de nuestro estudio: la facultad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.

Para comprender exactamente la posición que estos derechos y garantías tienen dentro de nuestro ordenamiento jurídico y saber hasta qué punto pueden –y deben- ser limitados a la hora de contribuir al cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria, se hace preciso llevar a cabo una interpretación que tenga como punto de partida y destino la Constitución, una interpretación “desde” la Constitución¹⁸⁴. En este mismo sentido, Lozano Serrano demostró la insuficiencia del criterio interpretativo basado en el interés tutelado por las normas financieras, lo que suponía sin duda alguna que el ámbito de interpretación se veía reducido a la propia norma, quedando fuera otros criterios interpretativos como la realidad social, el contexto normativo y los principios constitucionales¹⁸⁵.

Por ello, y como ya hemos subrayado, el conocimiento de los criterios hermenéuticos constitucionales se revela como una herramienta de suma importancia a la hora de analizar las potestades tributarias, y, más concretamente, la potestad de adoptar medidas cautelares por la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.

Como veremos con mayor detenimiento, es en la Constitución Española, y concretamente en el art. 31 CE, donde se encuentra el anclaje constitucional de las potestades tributarias¹⁸⁶; potestades que deben estar al servicio del interés general - art.103 CE-. Interés general que no puede reducirse al único interés recaudatorio, sino que, como señalaremos con mayor detenimiento, resulta integrado por el conjunto de principios de justicia tributaria proclamados en el art. 31 CE¹⁸⁷.

Como señalaron Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, las potestades tributarias son dosis medibles de poder legalmente atribuidas a la

tributarios y Derechos Humanos”..., op. cit., p. 103; RAMALLO MASSANET, J.: “1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España”..., op. cit., p. 741.

¹⁸⁴ Vid. la idea de una interpretación “desde la Constitución” de PÉREZ LUÑO, A.E.: “La interpretación de la Constitución”, *Revista de las Cortes Generales*, nº 1, 1984, pp. 125 a 132 y también en *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*..., op. cit., pp. 279 y ss.

¹⁸⁵ LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 81 y ss.

¹⁸⁶ Sobre el concepto de potestad vid. infra capítulo III.2.

¹⁸⁷ Que el interés general en el ámbito tributario no es el interés recaudatorio sino el interés en el cumplimiento de los principios de justicia tributaria ha sido advertido, en varias ocasiones, por la doctrina. Así, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen segundo*..., op. cit., p. 75; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 62 y 81; GARCÍA AÑO VEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., op. cit., p. 218 y MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*..., op. cit., p. 39, “lo que no llegamos a comprender es la cesión de parcelas en las cuales la Administración goza de facultades discrecionales que por su propia naturaleza se convierten en arbitrarias (dado ese afán recaudatorio de la Administración)”.

Administración para la tutela de intereses ajenos: el interés fiscal o financiero de la Hacienda Pública, el interés individual del ciudadano en contribuir con arreglo a la Ley, y, en fin, el interés de la colectividad en la efectividad del mandato de generalidad; esto es, en el correcto y generalizado cumplimiento de las normas que concretan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹⁸⁸, subrayando estos autores el carácter funcional o instrumental de las potestades tributares¹⁸⁹.

No le corresponde a la Constitución determinar cuáles han de ser esas potestades que la Administración debe poder ejercer para lograr el efectivo cumplimiento del art. 31 CE. Se trata ésta de una opción del Legislador, constreñido únicamente por el Texto constitucional. Ahora bien, la versatilidad, flexibilidad o “pieghevolezza”, en palabras de Dogliani, del Texto constitucional determina que, a la hora de interpretar la Constitución, lo que se debe hacer es “verificar que se está dentro de una posibilidad”¹⁹⁰. Como afirmó Hesse en su momento, “la interpretación constitucional es concretización (Konkretisierung)”¹⁹¹, de lo que se trata es “de hallar el resultado constitucionalmente correcto a través de un procedimiento racional y controlable, el fundamentar este resultado de modo igualmente racional y controlable, creando de este modo certeza y previsibilidad jurídicas, y no, acaso, el de la simple decisión por la decisión”¹⁹².

Por ello, a la hora de enjuiciar una potestad tributaria, lo que habrá que hacer es verificar que la misma es posible, es factible, dentro de las coordenadas establecidas en

¹⁸⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición..., op. cit., pág. 268.

¹⁸⁹ Sobre el carácter funcional o instrumental de las potestades tributarias vid. infra cap. III.2

¹⁹⁰ ESCRIBANO, F.: “Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria)...”, op. cit., p. 834. Zagreblesky afirma que todo Texto Constitucional es flexible, siendo esta característica la que le permite cumplir su misión de unidad, integración y ser compatible con una base material pluralista, ZAGREBELSKY, G.: *El derecho dúctil...*, op. cit., pp. 13 a 15.

¹⁹¹ HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, p. 43.

¹⁹² No faltan autores contrarios a este modo de proceder. Así, De Otto entiende que implica tan alto grado de inseguridad que “se pone en peligro la unidad de la Constitución y su misma prioridad jurídica” vid. DE OTTO Y PARDO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial” en AA.VV. (coord. por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.): *Derechos Fundamentales y Constitución (I Coloquio de la Asociación Española de profesores de Derecho Administrativo)*, Civitas, Madrid, 1988, p. 121. Vid. sobre el tema RODRIGUEZ DE SANTIAGO, J.Mª.: *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo...*, op. cit., pp. 143 y ss. y la bibliografía española y extranjera allí citada.

También Hesse advierte este peligro y admite la existencia de límites de la interpretación constitucional, afirmando que “La interpretación se halla vinculada a algo establecido. Por eso los límites de la interpretación se sitúan allí donde no existe algo establecido de forma vinculante por la Constitución, donde acaban las posibilidades de una comprensión lógica del texto de la norma o donde una determinada solución se encontrarse en clara contradicción con el texto de la norma. A este respecto puede haber disposiciones vinculantes contenidas en el Derecho Constitucional no escrito. Ahora bien, puesto que el Derecho no escrito no puede hallarse en contradicción con la *constitutum scripta*, esta última se convierte en límite infranqueable de la interpretación constitucional. La existencia de este límite es presupuesto de la función racionalizadora, estabilizadora y limitadora del poder que le corresponde a la Constitución”, cfr. HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, p. 52.

la Constitución y en un momento histórico concreto y determinado. Y que, aunque suponga, como toda potestad, un sometimiento por parte de los obligados tributarios¹⁹³, éste es constitucionalmente posible.

En definitiva, para saber en qué medida los derechos individuales pueden verse afectados por el ejercicio de las potestades tributarias, es necesario conocer estos criterios hermenéuticos específicos; criterios que deben ser utilizados por el Legislador a la hora de otorgar las correspondientes potestades de la Administración, por el Tribunal Constitucional, a la hora de enjuiciar la constitucionalidad de las normas que las establecen, y por la Administración, a la hora de ejercitarlas.

Esta peculiaridad del Texto constitucional hace que, como recalcase Escribano, la interpretación de la Constitución sea una técnica que reclama específicas exigencias¹⁹⁴. No es una norma más, sino que exige “pautas autónomas y específicas de interpretación”¹⁹⁵; pautas que es necesario conocer y que tienen una gran relevancia en la medida en que la interpretación de la Constitución corresponde a todos los aplicadores del Derecho, entre los que se encuentran el Legislador y la Administración tributaria¹⁹⁶.

En esta tarea de interpretación, por tanto, junto con los tradicionales criterios interpretativos – interpretación literal, histórica, sistemática y teleológica-, se imponen tres criterios específicos: el principio de unidad de la Constitución, el principio de concordancia práctica y el principio de corrección funcional¹⁹⁷.

Efectivamente, el primer criterio que se debe tener en cuenta para interpretar la Constitución es el principio de unidad de la Constitución. Así, la Constitución sólo puede ser comprendida e interpretada correctamente cuando se entiende como unidad, estando el Derecho Constitucional orientado hacia la coordinación y no hacia el deslinde y el acotamiento¹⁹⁸. En palabras de Hesse, “la relación e interdependencia existentes entre los distintos elementos de la Constitución obligan a no contemplar en ningún caso sólo la norma aislada sino siempre además en el conjunto en el que debe ser situada; todas las normas constitucionales han de ser interpretadas de tal manera que se eviten contradicciones con otras normas constitucionales. La única solución del problema coherente con este principio es la que se encuentre en consonancia con las decisiones básicas de la Constitución y evite su limitación unilateral a aspectos parciales”¹⁹⁹.

Nuestro TC ha incorporado este principio interpretativo desde los comienzos de su andadura, deduciendo del mismo la necesidad de una “interpretación sistemática” del Texto constitucional -STC 60/1981; STC 5/1983; STC 101/1983; STC 68/1996; STC

¹⁹³ DE LA CUÉTARA, J.M.: *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 40, señala al respecto que “el primer y principal carácter de toda potestad es que produce un cambio en la esfera jurídica de sujetos distintos de quien la actúa”.

¹⁹⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del Siglo XXI”..., op. cit., p. 33.

¹⁹⁵ Ídem, p. 38.

¹⁹⁶ JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Interpretación de la Constitución”..., op. cit., p. 3684.

¹⁹⁷ HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional*..., op. cit., p. 48

¹⁹⁸ Ídem, p. 18.

¹⁹⁹ Ídem, p. 48.

15/2000; STC 113/1994; STC 146/1994; STC 179/1994; STC 16/2003; STC 48/2003 y STC 133/2006²⁰⁰-.

Esta es la interpretación que hemos hecho cuando decimos que, ante todo, el Derecho tributario es un Derecho redistributivo con fundamento en el principio de solidaridad. Del conjunto de la CE, y no solo de su art. 31, puede deducirse este carácter²⁰¹.

Las consecuencias que este principio tiene a la hora de adentrarnos en los procedimientos de aplicación de los tributos son inmediatas: el contenido y alcance de los derechos fundamentales; y de otros derechos y principios establecidos en la Constitución, debe determinarse considerando el total de las disposiciones contenidas en la Constitución. Dentro de este todo, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con una serie de principios allí establecidos ha de ser tenida necesariamente en cuenta. No cabe duda alguna que el interés fiscal, al que, uniéndonos Agualló Avilés, preferimos denominar interés en la justa recaudación, es uno de los principios constitucionalmente establecidos²⁰², pero no es el único. En definitiva, la justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos puede operar, conjuntamente con el resto de valores y principios establecidos en la CE, como criterio a la hora de concretar y delimitar el contenido de los derechos reconocidos en el Texto constitucional.

El principio de concordancia práctica tiene igual trascendencia que el anterior. Según este principio, “los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados de tal modo en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad. Allí donde se produzcan colisiones no se debe, a través de una precipitada «ponderación de bienes» o incluso abstracta «ponderación de valores», realizar el uno a costa del otro”²⁰³.

Por el contrario, según Hesse “el principio de unidad de la Constitución exige una labor de «optimización»: se hace preciso establecer los límites de *ambos* bienes a fin de que ambos alcancen efectividad óptima”²⁰⁴. Y, en esta fijación de límites, es donde, a juicio de Hesse, entra en juego el principio de proporcionalidad²⁰⁵, pues, como afirma “no debe ir más allá de lo que venga exigido por la realización de la concordancia entre ambos bienes jurídicos”²⁰⁶.

No es que la ponderación de bienes no sea precisa; en determinados supuestos puede serlo, pero, según Agualló Avilés, lo primero que hay que comprobar es si existe

²⁰⁰ STC 60/1981, de 17 de junio, F.J. 2; STC 5/1983, de 4 de febrero, F.J. 5; STC 101/1983, de 18 de noviembre, F.J. 3; STC 68/1996, de 25 de marzo, F.J. 8; STC 15/2000, de 20 de enero, F.J. 6; STC 113/1994, de 14 de abril, F.J. 9; STC 146/1994, de 12 de mayo, F.J. 3; STC 179/1994, de 16 de junio, F.J. 5; STC 16/2003, de 30 de enero, F.J. 5; STC 48/2003, de 12 de marzo, F.J. 10 y STC 133/2006, de 27 de abril, F.J. 2.

²⁰¹ Vid. supra capítulo II.2.

²⁰² AGUALLÓ AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: hacia un Derecho Financiero Constitucional”..., op. cit., p. 97.

²⁰³ HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional...*, op. cit., p. 49.

²⁰⁴ *Ibíd.*

²⁰⁵ “La fijación de límites debe responder en cada caso concreto al principio de proporcionalidad”, cfr. HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional...*, op. cit., p. 49.

²⁰⁶ *Ibíd.*

colisión o fricción entre el deber de contribuir del artículo 31.1 CE y el derecho cuya limitación se pretende, porque “no son nada infrecuentes los supuestos en los que se hace una apresurada –y normalmente parcial- ponderación de bienes entre los que se produce una *intersección* pero no una fricción que impida la plena convivencia de ambos (...) la delimitación de derechos no siempre va a precisar una ponderación de bienes: si no hay confrontación, esta última no es necesaria”²⁰⁷.

Finalmente, el principio de corrección funcional impone que el órgano de la interpretación debe mantenerse en el marco de las funciones a él encomendadas²⁰⁸, de modo que al Tribunal Constitucional le estará vedada una interpretación que condujese a una restricción de la libertad conformadora del Legislador más allá de los límites establecidos en la Constitución, respetando las competencias que le corresponden al Legislador en la conformación y desarrollo de derechos sin limitarlas o sin suplantarlas, ni tampoco podría alterar el esquema de reparto de funciones constitucionalmente establecido²⁰⁹. Como señalaron García Moreno y Bosch Cholbi, se trataría de un principio aplicable también a las relaciones competenciales entre Entes públicos²¹⁰.

4.1.2. El art. 31.1 CE como principio que fundamenta la atribución de potestades a la Administración tributaria y como principio que opera en la interpretación conjunta y sistemática de la CE.

Compartimos la opinión de aquellos autores que claramente han afirmado que no existe un estatuto del contribuyente diferente al estatuto del ciudadano, a pesar de las SSTC 76/1990 y 195/1994²¹¹.

²⁰⁷ Cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: hacia un Derecho Financiero Constitucional”..., op. cit., p. 98.

²⁰⁸ HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional*..., op. cit., p. 50.

²⁰⁹ Vid. PÉREZ LUÑO, A.E.: *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*..., op. cit., quien distingue este doble plano intrínseco y extrínseco del principio de corrección funcional, p. 278.

²¹⁰ GARCÍA MORENO, A. y BOSCH CHOLBI, J.L.: “Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero”..., op. cit., p. 173.

JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Interpretación de la Constitución”..., op. cit., p. 3689, afirma que este principio “no debería concluir en la alteración de la distribución de funciones entre órganos estatales ni, en concreto, en el desbordamiento de los cometidos del Tribunal Constitucional para el control de la ley; se trata, como bien se ve, no tanto de un principio interpretativo, sino de una máxima de equilibrio institucional (de *self-restraint*, para el Tribunal Constitucional) que presupone, más que propicia, una interpretación determinada del marco constitucional”.

²¹¹ STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3. y STC 195/1994, de 28 de junio, F.J. 4. Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Balance de la Jurisprudencia Constitucional”, *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003, p. 8; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1997, p. 11; ESCRIBANO, F.: “La aplicación de la ley de procedimiento administrativo común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario”..., op. cit., p. 30; GARCÍA AÑOVAROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”..., op. cit., p. 294; HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huída de la Ley de Procedimiento Administrativo común”..., op.cit., p. 957; MARTÍN QUERALT, J.: “Las cosas son como son”..., op. cit., p. 4.; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *REDF*, nº 125, 2005, p. 31; SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (I)”..., op. cit., p. 241 y SOLER ROCH, Mª T.: “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *REDF*, nº 97, 1998, p. 21.

El único estatuto que deriva de Constitución es el contemplado en su art. 9.1; esto es, la sujeción tanto de los ciudadanos como de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. Recalcando, en el art. 103, que la Administración debe actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, y debe servir con objetividad al interés general.

Ahora bien, una interpretación conforme al principio de unidad de la Constitución nos permite afirmar que los derechos y las garantías que el Texto constitucional reconoce a los ciudadanos no tienen el “mismo comportamiento” con independencia de cuál sea el poder público ante el que se invocan u oponen. Como didácticamente ejemplifica Aguillo Avilés, el derecho a la intimidad del art. 18 CE no tiene el mismo alcance cuando se esgrime frente a los órganos de inspección de la Hacienda Pública que frente a las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado²¹². Esta conclusión, no obstante, no deriva de la existencia de una “sujeción especial” en el ámbito tributario, sino que deriva de una interpretación integral de la Constitución; interpretación que tiene en cuenta el conjunto de valores, principios y derechos en ella reconocidos.

De lo que no cabe duda alguna es de que, como ya hemos indicado, dentro de estos valores y principios se encuentra el art. 31.1 CE que consagra la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, justificando y exigiendo la atribución legal de un conjunto de potestades a la Administración; potestades que, con toda seguridad, van a interferir en el ejercicio de otros derechos también recogidos en la Constitución. Dejamos apuntada esta cuestión sobre la que profundizaremos más adelante.

La STC 233/2005 así lo advirtió cuando afirmó que el art. 31.1 CE impone deberes al Legislador y a la Administración: “el Legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”²¹³. Ahora bien, entendemos que la efectividad del crédito tributario en sí misma no es justificación de nada, sino que lo es en tanto que medio para lograr el cumplimiento del deber general de contribuir establecido en el art. 31.1 CE -STC 182/1997-²¹⁴.

Igualmente, el deber de contribuir y el consiguiente interés en la justa recaudación, en la medida en que forma parte del Texto constitucional, es uno de los principios constitucionalmente establecidos que operará, conjuntamente con el resto de valores y principios, como criterio a la hora de concretar o delimitar el contenido de los derechos constitucionalmente establecidos. Así lo ha reconocido el TC además en

²¹² AGUILLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: Hacia un Derecho Financiero constitucional”..., op. cit. p. 94.

²¹³ Cfr. STC 233/2005, de 26 de septiembre, F.J. 5 y en idéntico sentido ATC 7/2007, de 15 de enero, F.J. 4.

²¹⁴ La STC 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 6 “La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”.

numerosas ocasiones - STC 110/1984, 76/1990, 195/1994 o 50/1995²¹⁵-. Una interpretación conjunta y sistemática del Texto constitucional así lo exige, de modo que, por citar un ejemplo, el derecho a la intimidad, en tanto que derecho fundamental, no puede ser concebido y entendido de modo y manera que imposibilite totalmente cualquier actuación inspectora y comprobadora de la Administración tributaria, favoreciéndose con ello una distribución injusta en la carga fiscal –STC 233/2005-²¹⁶, o que el derecho de propiedad impida la adopción de una medida cautelar.

Cuestión diferente es el mero interés fiscal a la recaudación considerado como interés en sí mismo, sin ninguna explicación adicional que matice esta expresión, y sin tenerlo en consideración con el resto del Texto constitucional. Sin llegar a la situación denunciada por Ramallo en la que “casi todo es inconstitucional”²¹⁷, se trataría de llegar a comprender el contenido y alcance de las garantías constitucionales evitando que se produzcan vulneraciones de nuestra Constitución en nombre del deber de contribuir y del Estado Social, como ya dejamos señalado anteriormente²¹⁸.

4.1.3. La ponderación de los derechos y garantías constitucionales con el deber de contribuir según la metodología específica del Derecho Constitucional.

Como acabamos de verificar, el interés fiscal en la justa recaudación –art. 31 CE-, en tanto que principio constitucionalmente establecido y protegido, es criterio que sirve para concretar y delimitar el contenido de otros derechos reconocidos en el Texto constitucional, exigencia de su interpretación conjunta y sistemática; y, por otro lado, se alza en basamento de la atribución de potestades administrativas, que, lógicamente, en tanto que potestades, supondrán la limitación de los derechos también reconocidos en la CE.

En este caso, y precisamente por la apreciada necesidad de lograr el cumplimiento del conjunto de objetivos constitucionales, sin contradicciones ni anulaciones entre ellos –principio de concordancia práctica-, y, al propio tiempo, de establecer algún tipo de premisas válidas en el enjuiciamiento constitucional, recobra total virtualidad el método de la ponderación de bienes. Método que, como tendremos ocasión de comprobar, forma parte de la tarea que lleva a cabo el Legislador a la hora de regular el ejercicio de los derechos constitucionalmente establecidos²¹⁹.

De hecho, mantener una posición axiológico-valorativa en la lectura del deber de contribuir nos conduce a la adopción de este método frente a otros más tradicionales²²⁰,

²¹⁵ STC 110/1984, de 26 de noviembre, F.J. 3, STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3; STC 195/1994, de 28 de junio, F.J. 2 o STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J. 6.

²¹⁶ Cfr. STC 233/2005, de 26 de septiembre, F.J. 5.

²¹⁷ RAMALLO MASSANET, J.: “El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico”, *Crónica Tributaria*, nº 78, 1996, p. 172.

²¹⁸ Vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero: Hacia un Derecho Financiero constitucional”..., *op. cit.*, p. 48.

²¹⁹ Como señala DE OTTO Y PRADO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial”..., *op. cit.*, p. 125: “la regulación del ejercicio se concibe como actividad que engloba también la limitación”.

²²⁰ Partidarios, también, de este método de ponderación, son AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero...”, *op. cit.*, p. 82, BOSCH CHOLBI, J.L.:

como, por ejemplo, el formalista o el de la subsunción; aunque tampoco deben verse como métodos contrapuestos sino, en su caso, complementarios²²¹.

El método de la ponderación de bienes es, además, a nuestro juicio, criterio de actuación no solo para el Legislador que atribuye la potestad, sino también para la Administración que posteriormente hace uso de la misma, pues no podemos olvidar que las normas constitucionales vinculan a todos los poderes públicos, entre los que se encuentran los poderes encargados de la aplicación de los tributos.

Quien establece o quien aplica una medida cautelar tributaria debe saber que, con toda probabilidad, está limitando algún otro derecho constitucionalmente establecido –verbigracia el derecho de propiedad-, de ahí que, conociendo el contenido del derecho que pueda verse afectado, haya ponderado correctamente los intereses en juego, derivando de dicha ponderación la correspondiente limitación del derecho²²²; sabiendo, además, que, para ponderar un derecho, es necesario verificar previamente que hay una efectiva colisión entre el interés en la justa recaudación establecido en el art. 31 CE²²³ y el contenido del derecho de que se trata²²⁴.

Debemos tener presente, en este sentido, que, por mandato constitucional -art. 53.1. CE-, los poderes públicos están vinculados a los derechos fundamentales en una doble vertiente: positiva y negativa. Existe una vinculación negativa que implica la prohibición de autorizar cualquier injerencia en los mismos que no esté constitucionalmente fundamentada; y existe una vinculación positiva, que se traduce en el mandato de lograr que los derechos desplieguen toda su eficacia, manifestación clara del principio de concordancia práctica²²⁵.

La posición constitucional del domicilio ante el deber de contribuir..., op. cit., pp. 145 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pp. 45 y ss.; MÁLVAREZ PASCUAL, L. A.: “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”..., op. cit., pp. 412 y ss.

²²¹ Así, DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1989, p. 77; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo...*, pp. 11 y 14 o PRIETO SANCHÍS, L.: “Observaciones sobre las antinomias y el criterio de ponderación”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 11, 2000, pp. 14 y 15.

²²² La ponderación implicaría por tanto una limitación, así AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero...”, op. cit., p. 82 y RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo...*, p. 105.

²²³ Y es que no resulta factible la ponderación con un bien o interés que no esté constitucionalmente acunado, vid. DÍEZ-PICAZO, L.M^a: *Sistema de Derechos Fundamentales*, 2^a edición, Civitas, Cizur Menor, 2005, p. 117. Es así como debe interpretarse la STC 22/1984, que hacían referencia, textualmente, a que “existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales”. Entendemos que se refiere a fines o intereses constitucionalmente reconocidos, entre los que se encuentra, como ya hemos señalado, el deber de contribuir.

²²⁴ De ahí que Hesse advirtiese de los peligros de realizar precipitadas ponderaciones de bienes, y Aguallo Avilés, en esa misma línea, constatase que es frecuente la apresurada ponderación de bienes entre los que se produce una intersección, pero no una fricción que impida la plena convivencia de ambos. HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional...*, op. cit., p. 49 y AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”..., op. cit., p. 98.

²²⁵ MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales*, Mc Graw Hill, Madrid, 1996, p. 4.

En definitiva, como señalase Medina Guerrero, la función limitadora de un derecho quedará reducida únicamente a la defensa de otros derechos o bienes constitucionales susceptibles de colisionar con el derecho de cuya limitación se trata, de ahí que se deba hallar, de acuerdo con las exigencias de la concordancia práctica, aquella decisión que logre salvaguardar al máximo la eficacia de los bienes constitucionales que se contraponen²²⁶.

La Constitución establece, por denominarlo de alguna manera, el cuadro de las distintas posibilidades, de modo que los poderes públicos están, como señaló De Otto, ante un poder jurídico definido que no se puede alterar en su contenido²²⁷.

Por ello, cuando el Legislador decide otorgar a la Administración tributaria una nueva potestad que pueda implicar la limitación de uno o varios derechos de los contribuyentes, no puede desconocer o ignorar el contenido del derecho de que se trate; contenido que, a su vez, ha podido ser delimitado previamente por alguna otra Ley - Orgánica incluso en el caso de los derechos fundamentales, ex art. 81.1 CE- o bien por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional²²⁸.

Del mismo modo, cuando la Administración tributaria, en el ejercicio de las potestades legalmente atribuidas, conviene en la necesidad de adoptar una medida cautelar es porque previamente ha ponderado los derechos en juego y ha concluido en la necesidad de la medida. Ponderación que, como analizaremos, tendrá que hacerse explícita en el acto administrativo concreto a través de la motivación.

Ha de tenerse en cuenta, además, que, cuando estamos ante derechos fundamentales, es necesario salvaguardar, en todo caso, el contenido esencial del

²²⁶ Cfr. MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., p. 117.

²²⁷ Cfr. DE OTTO Y PARDO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial”..., op. cit., p. 155. Ciertamente es, no obstante, que Otto mantiene una concepción estricta del contenido de los derechos fundamentales, de modo que, en puridad, el Legislador lo que hace es delimitar el contenido de los derechos; contenido que deriva del propio Texto constitucional, de modo que no habría cuestión alguna que resolver a través de la ponderación de bienes, porque todo el problema se reduce a un problema de delimitación del contenido del derecho, en definitiva, a un problema de interpretación, p. 137.

No es esta la posición mayoritaria entre la doctrina española. Así, PRIETO SANCHÍS, L.: *Estudios sobre Derechos Fundamentales*, Debate, Madrid, 1990, p. 155 y MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 68 y ss., quien, además, explica que esta distinción de origen alemán entre límites inmanentes –que no serían auténticos límites- y límites en sentido estricto, deriva de las peculiaridades del Texto constitucional alemán donde no hay una reserva de Ley de alcance general en el ámbito de los derechos fundamentales; problema que no es trasladable al supuesto español. Además, en esta tarea, la actuación del Legislador, al limitar el contenido de un derecho, en realidad no los está creando, sino que sólo lo pone de manifiesto de entre los diversos límites que la Constitución permite. Límites que, a su vez, no están prefigurados por la Constitución de forma precisa y cierta, vid. MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., p. 91.

²²⁸ En esta tarea de delimitación del contenido de los derechos priman, de conformidad con los criterios de interpretación conjunta y sistemática de la Constitución y el principio de concordancia práctica, el total de valores, principios y derechos que tienen respaldo constitucional. La STC 22/1984 de 17 de febrero, F.J. 3, afirma: “Existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines sociales que constituyan en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución”.

derecho, que operaría, como señala De Otto, como límite de los límites con entidad propia y como núcleo irreducible de cada derecho fundamental, que los poderes públicos, ex art. 53.2 CE, en todo caso deben respetar²²⁹. Así lo ha dicho la STC 292/2000, al poner de relieve que “los derechos fundamentales pueden ceder, desde luego, ante bienes, e incluso ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que experimenten sea *necesario* para lograr el fin legítimo previsto, *proporcionado* para alcanzarlo y, *en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial* del derecho fundamental restringido”²³⁰.

A este contenido esencial -al que algunos autores se han referido como “la esencia del Derecho o el Derecho sin más”²³¹,- se refirió el TC ya en su Sentencia 11/1981 para indicar cómo puede ser determinado²³².

²²⁹ Cfr. DE OTTO Y PRADO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial”..., op. cit., p. 125 y MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 150 y 152. Sobre el tema vid., entre otros, HÄBERLE, P.: *La libertad fundamental en el Estado constitucional*, Pontificia Universidad Católica de Perú, Lima, San Miguel, 1997, pp. 108 y ss.; JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales, concepto y garantías*, Trotta, Madrid, 1999, pp. 66 y ss., MARTÍNEZ PUJALTE, A.L.: *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, LORENZO RODRIGUEZ-ARMAS, M.: *Análisis del contenido esencial de los derechos fundamentales enunciados en el art. 53.1 de la Constitución Española*, Comares, Granada, 1996, PÉREZ LUÑO, A.E.: *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución...*, op. cit., pp. 311 y ss.

²³⁰ STC 292/2000, de 30 de noviembre, F.J. 11.

²³¹ Vid. CRUZ VILLALÓN, P.: “Derechos fundamentales y legislación”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Público en homenaje a Ignacio de Otto*, Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, Oviedo, 1993, p. 417; JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Artículo 53. Protección de los Derechos Fundamentales”, en AA.VV. (dir. por ALZAGA VILLAMIL, O.): *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Ederesa, Madrid, 1996, p. 482. PRIETO SANCHÍS, L.: *Estudios sobre derechos fundamentales...*, op. cit., p. 146, lo define como aquella parte del derecho que resulta imprescindible para que el derecho fundamental no deje de existir o se transforme en algo distinto.

²³² STC 11/1981, de 8 de abril, F.J. 8.: “Para tratar de aproximarse de algún modo a la idea de «contenido esencial», que en el artículo 53 de la Constitución se refiere a la totalidad de los derechos fundamentales y que puede referirse a cualesquiera derechos subjetivos sean o no constitucionales, cabe seguir dos caminos. El primero es tratar de acudir a lo que se suele llamar la naturaleza jurídica o el modo de concebir o de configurar cada derecho. Según esta idea, hay que tratar de establecer una relación entre el lenguaje que utilizan las disposiciones normativas y lo que algunos autores han llamado el metalenguaje o ideas generalizadas y convicciones generalmente admitidas entre los juristas, los jueces y en general los especialistas en Derecho. Muchas veces el «nomen» y el alcance de un derecho subjetivo son previos al momento en que tal derecho resulta recogido y regulado por un Legislador concreto. El tipo abstracto del derecho preexiste conceptualmente al momento legislativo y en este sentido se puede hablar de una reconocibilidad de ese tipo abstracto en la regulación concreta. Los especialistas en Derecho pueden responder si lo que el Legislador ha regulado se ajusta o no a lo que generalmente se entiende por un derecho de tal tipo. Constituyen el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como pertinente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose por decirlo así. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales.

El segundo posible camino para definir el contenido esencial de un derecho consiste en tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de los derechos subjetivos. Se puede entonces hablar de una esencialidad del contenido del derecho para hacer referencia a aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los

En nuestro ordenamiento, es el Tribunal Constitucional el que, a través de su jurisprudencia, va delimitando el contenido esencial de los derechos fundamentales. Contenido que, por su propia naturaleza, debe ser siempre y en todo caso respetado y nunca será susceptible de ponderación. De ahí que algunos autores hayan subrayado esta “labor creativa” del Tribunal Constitucional, que llega incluso a desplazar el protagonismo del Legislador. Como precisase Nieto, “guste o no guste, el Tribunal Constitucional maneja en cada país la Constitución como si se tratase de un bloque escultórico tosco, que en cada sentencia se moldea hasta darle un contorno preciso”²³³.

Respecto de este contenido esencial del derecho, lo que nos interesa destacar, a los efectos que nos proponemos, es subrayar su función de operar como núcleo primero y último del derecho que en todo caso debe ser respetado, más allá del cual “no es posible la actividad limitadora”²³⁴. Conviene aclarar, no obstante, que no es correcto concebir este contenido esencial como aquel núcleo petrificado del derecho, como una

intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección.

Los dos caminos propuestos para tratar de definir lo que puede entenderse por «contenido esencial» de un derecho subjetivo no son alternativos ni menos todavía antitéticos, sino que, por el contrario, se pueden considerar como complementarios, de modo que, al enfrentarse con la determinación del contenido esencial de cada concreto derecho, pueden ser conjuntamente utilizados, para contrastar los resultados a los que por una u otra vía pueda llegarse”. Vid. PAREJO ALFONSO, L.: “El contenido esencial de los derechos fundamentales en la jurisprudencia constitucional; a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de abril de 1981”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 3, 1981, pp. 169 y ss.

²³³ Cfr. NIETO, A.: “Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional”..., op. cit., p. 410. Para este autor, este modo de proceder es en gran parte irremediable, aunque sea al precio de caer en el derecho libre más descarnado, siendo precisamente ésta una de las características de las normas constitucionales. Entendemos que la composición del Tribunal Constitucional, que ha de estar constituida por juristas de reconocida competencia, independientes e inamovibles en el ejercicio de su mandato (art. 159 CE y 19 LOTC), debe ser la garantía máxima del buen hacer del Tribunal Constitucional en el ejercicio de las competencias que le son atribuidas. También ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”..., op. cit., p. 15, subraya el papel decisivo de la jurisprudencia del TC. Para este autor el carácter vinculante de la doctrina constitucional para la jurisdicción ordinaria (arts. 1 y 40.2 de la LOTC y art. 5 de la LPPJ) evita en gran medida no sólo la «dispersión» jurisprudencial en la conformación de los principios constitucionales, sino también los riesgos de encomendar esa conformación a órganos no adecuadamente preparados para ello.

Entre la doctrina tributaria española, han subrayado la importancia que tiene para nuestra materia el estudio de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en tanto que máximo intérprete de la CE, MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho Financiero”..., op. cit., pp. 99 y *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*..., op. cit., pp. 17 y ss., CASADO OLLERO, G.: “Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual”..., op. cit., p. 1159, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*..., op. cit., pp. 11 y ss., SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*..., op. cit., p. 214 y AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”..., op. cit., p. 87.

²³⁴ Cfr. DE OTTO Y PARDO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial”..., op. cit., p. 126.

realidad fija e inmutable²³⁵. Al contrario, en palabras de Aguallo Avilés²³⁶, el contenido esencial de un derecho es un derecho rígido, que no se puede desconocer, pero sí mutable, puesto que la Constitución precisa ser interpretada de conformidad con el momento histórico de cada caso -STC 11/1981-²³⁷.

Este método de ponderación²³⁸, que insistimos, sólo será necesario cuando exista colisión o fricción entre bienes y derechos constitucionalmente reconocidos, no puede desconocer la existencia de estas reglas específicas que acabamos de señalar.

De lo hasta ahora afirmado, podemos concluir que el interés fiscal en la justa recaudación, establecido en el art. 31 de la CE, fundamenta suficientemente la atribución y el ejercicio de determinadas potestades por parte de la Administración tributaria; potestades que pueden implicar la limitación de determinados derechos. Ahora bien, debido a las exigencias del principio de unidad de la Constitución y del principio de concordancia práctica, corresponde a los poderes públicos armonizar los derechos y bienes en juego al objeto de alcanzar su optimización²³⁹, procediendo entonces, en estos supuestos concretos, a una limitación del derecho a través de una correcta ponderación que respete en todo caso su contenido esencial, amén del principio de proporcionalidad en su triple vertiente: principio de idoneidad, principio de necesidad y principio de proporcionalidad en sentido estricto.

A esta triple vertiente debe añadirse además el requisito de la motivación, pues, como acertadamente ha precisado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 11/2006, “la exigencia de motivación aquí es ante todo un requisito formal de la regla de proporcionalidad”²⁴⁰, a través de la cual debe quedar expresa constancia del juicio de ponderación que se ha realizado en el caso concreto.

El contenido esencial de un derecho así entendido y el principio de proporcionalidad aparecen como los “límites de los límites” de los derechos²⁴¹. De

²³⁵ MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 156.

²³⁶ AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”..., op. cit., pp. 103 y ss. Es prácticamente unánime esta postura en la doctrina constitucional española, vid. CRUZ VILLALÓN, P.: “Derechos fundamentales y legislación”..., op. cit. p. 414, JIMENEZ CAMPO, J.: “Artículo 53. Protección de los Derechos Fundamentales”..., op. cit., p. 93 y PÉREZ LUÑO, A.E.: *Los derechos fundamentales*, 6ª edición, Tecnos, Madrid, 1995, pp. 46 y 78.

²³⁷ Cfr. STC 11/1981, de 8 de abril, F.J. 8.

²³⁸ Advierte, no obstante Aguallo, de que el término “ponderación” no es utilizado por la doctrina o por el Tribunal Constitucional con un único sentido técnico-jurídico, siendo en ocasiones utilizado también como sinónimo de delimitación de derechos. Vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “Una vez más acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias”..., op. cit., p. 21.

²³⁹ Cfr. MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 117. Podemos observar cómo este principio de concordancia práctica se aproxima mucho a la construcción jurisprudencial norteamericana en materia de derechos fundamentales conocida como el “balancing” o contrapeso de valores, que, contraponiendo dos valores intenta encontrar el equilibrio entre ambos, vid. FREIXES SAN JUAN, Mª T.: *Constitución y Derechos Fundamentales*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1992, p. 62.

²⁴⁰ STC 11/2006, de 16 de enero, F.J. 4.

²⁴¹ MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 116. En este mismo sentido FREIXES SAN JUAN, Mª T.: *Constitución y Derechos Fundamentales...*, op. cit., p. 112; JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Artículo 53. Protección de los

ellos, tan sólo el contenido esencial aparece expresamente recogido en la CE (art. 53.1). El principio de proporcionalidad, sin embargo, aunque no esté expresamente sancionado en nuestra Constitución, sí que implícitamente está reconocido en ella, tal y como admite nuestra jurisprudencia constitucional –SSTC 62/1982 y 139/1990-²⁴², y también la doctrina²⁴³.

La relevancia que dicho principio de proporcionalidad ha adquirido, no sólo en el ámbito específico de los derechos fundamentales²⁴⁴, sino en el relativo a la actuación de la Administración a través de las potestades conferidas por el ordenamiento

Derechos Fundamentales”..., op. cit., p. 479; MUÑOZ ARNAU, J.: *Los límites de los derechos fundamentales en el Derecho Constitucional español*, Aranzadi, Cizur Menor, 1998, p. 151. Entre nuestra doctrina AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”..., op. cit., p. 82 y GARCÍA MORENO, A. y BOSCH CHOLBI, J.L.: “Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero”..., op. cit., p. 181.

²⁴² Vid., entre otras, STC 62/1982, de 15 de octubre, F.J.5 y STC 136/1999, de 20 julio, F.J. 39.

²⁴³ BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el Legislador*, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, 2003, pp. 593 y ss.; GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, p. 106 y SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 365 y ss.

²⁴⁴ Sobre el tema vid. BARNES VÁZQUEZ, J.: “El principio de proporcionalidad: Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 15 y ss.; BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales...*, op. cit., y “La racionalidad de la ponderación”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 77, 2006, pp. 51 y ss.; CASAS BAAMONDE, M^a E.: “La plena efectividad de los derechos fundamentales: juicio de ponderación (¿o de proporcionalidad?) y principio de buena fe”, *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, nº 1, 2004, pp. 141 y ss.; DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, T.: “El Derecho Constitucional comunitario “in the age of balancing”: control de constitucionalidad y principio de proporcionalidad”, *Cuadernos de derecho público*, nº 18, 2003, pp. 207 y ss.; DE DOMINGO PÉREZ, T.: “Neoconstitucionalismo, justicia y principio de proporcionalidad”, *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, nº 56, 2007, pp. 245 y ss.; GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, op. cit. y “Últimas tendencias en la interpretación del principio de proporcionalidad por parte del Tribunal Constitucional español”, en AA.VV.: *Derecho constitucional para el siglo XXI : actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional* (coord. por CARRASCO DURÁN, M., PÉREZ ROYO, F.J., URÍAS MARTÍNEZ, J. y TEROL BECERRA, M.J.) Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 4035 y ss.; MARTÍNEZ-PUJALTE, A.L.: “Ámbito material de los derechos fundamentales, dimensión institucional y principio de proporcionalidad: STC 136/199, de 20 de julio”, *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, nº 54, 2006, pp. 75 y ss.; MARTÍNEZ ZORRILLA, D.: “Alternativas a la ponderación. El modelo de Susan L. Hurley”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 86, 2009, pp. 119 y ss.; MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el Legislador de los derechos fundamentales”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 119 y ss. y *La vinculación negativa del Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit.; PEDRAZ PENALVA, E. y ORTEGA BENITO, V.: “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial*, nº 17, 1990, pp. 69 y ss.; PERELLÓ DOMÉNECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*, nº 28, 1997, pp. 69 y ss.

jurídico²⁴⁵ -sede en la que dicho principio tuvo precisamente su origen-²⁴⁶, justifican un estudio detallado del mismo que realizaremos al analizar el ejercicio de las potestades de adopción de medidas cautelares por la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.

Lo que nos interesa, en este momento, es levantar acta de la especial relevancia del método de ponderación también en estudio de las potestades tributarias, no sin reconocer, igualmente, que el mismo no está exento de serias críticas.

Así, Ignacio de Otto²⁴⁷ ha llegado a considerar que, en la medida en que implica tan alto grado de inseguridad y de juicio de valor subjetivos, “pone en peligro la unidad de la Constitución y su misma prioridad jurídica”.

Lo cierto es que no estamos ante métodos tradicionales sobre la interpretación de las normas, pero, como ya dejamos señalado, una concepción axiológico-valorativa del deber de contribuir revela esta metodología como más adecuada respecto de la cual, como acertadamente han señalado Bosch Cholbi y García Moreno, las objeciones críticas con que se tacha a este método resultan ser las virtudes que otros autores destacan de él, al poder realizarse un control más efectivo de la decisión, analizando la justificación de la solución proporcionada en sus tres estadios o etapas, y con el añadido de seguridad jurídica que proporciona la exigencia de motivación y su correlativo de

²⁴⁵ Sobre el principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo vid.: LÓPEZ GONZÁLEZ, J.I.: *El principio general de proporcionalidad en el Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1988; “El principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 143 y ss. y SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa...*, op. cit.

Vid. también ANDRÉS PÉREZ, M^a.R.: *El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo sancionador*, Bosch, Barcelona, 2008; ARROYO JIMÉNEZ, L.: “Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 2009 (www.indret.com); GORDON, A.: “Procedimiento, Derecho material y proporcionalidad: el principio de confianza legítima en el Derecho administrativo del Reino Unido”, *Documentación administrativa*, nº 263-264, 2003 (Ejemplar dedicado a: El Principio de seguridad jurídica y sus manifestaciones), pp. 329 y ss.; SANDULLI, ALDO M.: *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Casa Editrice Dott. Antonio Milano, Padova, 1998.

²⁴⁶ Cfr. MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de Legislador a los derechos fundamentales...*, op. cit., p. 118. Sobre la génesis y evolución del principio de proporcionalidad en el Derecho Público europeo y en el español vid. BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 37 y ss.

²⁴⁷ Vid. DE OTTO Y PARDO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial”..., op. cit., p. 121. Vid. también en ese sentido RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo...*, op. cit., pp. 13 y ss., donde recoge las críticas de la doctrina alemana, especialmente de la obra de Müller, al método de la ponderación. Este autor alemán, citado por Rodríguez de Santiago, considera que la ponderación de bienes “no puede proporcionar ningún criterio material de los que serían obligados en virtud de las exigencias propias de un Estado de Derecho relativas a la claridad normativa, a la seguridad jurídica y metodológica. Además, la ponderación de bienes, con su aceptación fundamental de axiomas como los de prevalencia o mayor valor de intereses o bienes jurídico-constitucionales, siempre corre el peligro de hacer preceder en el caso práctico una norma constitucional de forma absoluta a costa de otra, y, con ello, de perder de vista el principio interpretativo de la unidad de la Constitución”, p. 13.

previsibilidad de la misma en casos idénticos, así como de confianza en la actuación de los poderes públicos²⁴⁸.

En cualquier caso, entendemos que una interpretación conjunta y sistemática de nuestra Constitución, unida al fundamento último del Derecho Financiero y Tributario – principio de solidaridad y redistribución de la renta-, puedan suponer, en determinadas ocasiones, ciertas limitaciones a determinados derechos, incluso fundamentales, para lograr de este modo el efectivo cumplimiento del deber de contribuir consagrado en el art. 31 CE. Es, a nuestro juicio, en este campo donde el método de ponderación y, especialmente el principio de proporcionalidad, juegan, si se nos permite la expresión, un papel determinante, permitiendo eliminar aquellas medidas que, aunque puedan estar efectivamente orientadas al cumplimiento del deber de contribuir, puedan ser “excesivas por desproporcionadas”²⁴⁹.

Y no queremos con ello dejar entrever un retorno por nuestra parte a las posiciones defendidas por las tesis obligacionistas que pretendían o pretenden un equilibrio de posiciones jurídicas entre Administración y obligados tributarios²⁵⁰.

Evidentemente, la actual configuración de nuestro Estado como Social, la lectura en clave solidaria del deber de contribuir y la concepción funcional de las potestades tributarias al servicio del interés general (art. 103 CE), impiden llegar a tal afirmación, puesto que obligados y Administración no son partes iguales de una relación jurídica.

Ahora bien, ello no supone en ningún caso admitir el desproporcionado o, en ocasiones incluso, arbitrario sacrificio de derechos individuales, debiendo en todo caso velar, como ya señalase en su momento Sainz de Bujanda, por que el Derecho cumpla la función de garantía que tiene encomendada, impidiendo “que se debiliten los resortes que garantizan los derechos de la persona individual –de cada contribuyente-, en el marco de las relaciones intersubjetivas con la Hacienda Pública”²⁵¹. A esta misma dialéctica existente entre una concepción redistributiva del Derecho Financiero y la defensa de los derechos del contribuyente también se refirió Cortés Domínguez,

²⁴⁸ Cfr. BOSCH CHOLBI, J.L. y GARCÍA MORENO, V.A.: “Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero”..., op. cit., p. 184.

²⁴⁹ Cfr. MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”..., op. cit., p. 415.

²⁵⁰ Vid. en este sentido, MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”..., op. cit., p. 415 y RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo...*, op. cit., pp. 13 y 14, pone de relieve, aunque no comparte, aquellas posiciones doctrinales que consideran que este método es más propio del Derecho privado, por cuanto que supone un conflicto entre iguales, pero enfrentados, que tiene que ser resuelto con una prevalencia de uno sobre otro. Por el contrario, el Derecho público debe ser ajeno a ello, porque es el Derecho de la desigualdad, de la supra y subordinación y por ello debe permanecer más cerca de la jurisprudencia de conceptos que de la de intereses –donde se sitúa la ponderación-. Rodríguez de Santiago, por el contrario, entiende y demuestra cómo la ponderación es un método complementario y no excluyente respecto de métodos más tradicionales como el de la subsunción, procedentes, fundamentalmente, de la concepción de la ciencia del Derecho como una forma de pensamiento orientada a valores, p. 15.

²⁵¹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I. Introducción. Volumen segundo...*, op. cit., p. 219.

afirmando que los mismos “tienen que ser respetados en cualquier circunstancia sin que el principio de justicia tributaria pueda demolerlos o afectar a su esencia”²⁵².

Estando, por tanto, el sistema tributario llamado a hacer cumplir y lograr la efectividad del conjunto de exigencias constitucionales que están y se desprenden de la Constitución²⁵³, será desde el contenido de cada una de ellas y desde una lectura integrada del acervo constitucional, desde donde deberá afrontarse el juicio de necesidad, de adecuación y de proporcionalidad en sentido estricto, configurándose de este modo un sistema de garantías más efectivo.

²⁵² Cfr. CORTÉS DOMINGUEZ. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª edición..., op. cit., p. 10.

²⁵³ Vid., por todos, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, op. cit., pág. 32 y 108.

CAPÍTULO III.

LA POTESTAD DE ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA: CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

III. LA POTESTAD DE ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO PARA ASEGURAR EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA: CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

1. Introducción

El necesario transcurso del tiempo en el desarrollo de los procedimientos de aplicación del tributo, en ocasiones, puede dificultar o impedir el cumplimiento del deber de contribuir por parte del contribuyente o de otros obligados tributarios, con el consiguiente perjuicio que ello puede provocar para el interés general, al no producirse el pago en el momento legalmente establecido.

Por ello, la LGT ha establecido, dentro de su Sección V (Garantías de la deuda tributaria), del Capítulo IV (La deuda tributaria), del Título II (Los tributos), en su art. 81, la potestad por parte de la Administración tributaria de adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro vaya a ser frustrado o gravemente dificultado.

No se tratan éstas de las únicas medidas cautelares previstas en el texto legal, ya que, como seguidamente analizaremos, también es posible adoptar medidas cautelares de este tipo en los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria -art. 41. 5 LGT-, amén de una serie de supuestos que se encuentran dispersos en la normativa tributaria.

Además, en la LGT, se hallan varios preceptos que atribuyen también la potestad de adoptar medidas que el Legislador denomina “cautelares”, tanto en sede de inspección –art. 146 LGT-, de recaudación – art. 162 LGT- e incluso dentro del procedimiento sancionador –art. 210 LGT-. Como tendremos ocasión de comprobar, no se trata de medidas cautelares en el sentido jurídico del término, sino otras potestades de la Administración tributaria que participan de algunos de los caracteres de las medidas cautelares, pero cuya naturaleza jurídica es diferente.

Nuestro punto de partida se sitúa, por ello, en el art. 81 de la LGT. Dicho precepto establece lo siguiente: “Artículo 81. Medidas cautelares. 1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.”

Estamos ante un precepto que atribuye a la Administración tributaria una potestad muy concreta: la de adoptar medidas que aseguren el efectivo cobro de la deuda tributaria ante la eventual posibilidad de que el mismo se vea frustrado o dificultado al ser necesario un procedimiento administrativo tendente a su realización.

Por ello, con carácter previo al estudio de su régimen jurídico, hemos considerado conveniente desentrañar la naturaleza jurídica de las medidas cautelares que constituyen el objeto de nuestro estudio y su fundamento constitucional. Para ello, hemos tenido que analizar una doble cuestión: en primer lugar, el principio de autotutela y el régimen jurídico de atribución de potestades a la Administración tributaria como

instrumento para hacer realidad el deber de contribuir establecido en el art. 31 de la CE; en segundo lugar, el análisis de la institución cautelar. Ambas cuestiones han sido objeto de estudio previo y necesario para poder precisar correctamente la naturaleza jurídica de este tipo de potestades en el ámbito tributario, ya que la potestad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo se presenta precisamente como eso, como una potestad en manos de la Administración tributaria, y como una medida dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Precisada de este modo su naturaleza jurídica, podremos, seguidamente, analizar su régimen jurídico y verificar si éste responde convenientemente a la finalidad con la que el Legislador introdujo estas medidas en el ordenamiento tributario.

2. Los art. 31.1 y 103 de la CE como fundamento del privilegio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación.

De todos los principios constitucionalmente establecidos que rigen el actuar de la Administración, el servicio al interés general es el punto de partida de la moderna construcción dogmática del Derecho Administrativo¹, que, junto con el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 y el resto de principios (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, sometimiento pleno a la ley y al Derecho, eficiencia y economía), constituyen auténticos deberes para la Administración², comportando un modo de actuar concreto y determinado, no pudiendo permanecer ajena a estos mandatos jurídicos.

La Administración Tributaria está vinculada igualmente por estos preceptos, pues el Tribunal Constitucional ha recalcado, en varias ocasiones, que el art. 103.1 CE es aplicable a todas las Administraciones Públicas -STC 85/1983-³, pese a que el mismo Tribunal señalase, no con tanto tino, esa “especial situación de sujeción” que implica la relación tributaria -STC 76/1990-⁴; pronunciamiento que podría hacer pensar en el reconocimiento de una cierta “especialidad” del fenómeno tributario, cuando lo cierto es que, como afirmase Martín Queralt “la actividad administrativa en materia tributaria se singulariza *ratione materiae*, pero nada más”⁵.

¹ Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M.: *Discrecionalidad administrativa y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1994, p. 99, cuando afirma: “La Administración es pues, aquella institución pública que singulariza y (se legitima) por su función de servicio (con objetividad) de los intereses generales. De esta definición constitucional debe partir hoy en día la construcción dogmática del derecho administrativo”.

² Cfr. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p.160.

³ Cfr. STC 85/1983, de 25 de octubre, F.J.8.

⁴ Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3.

⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 32, 1993, p. 38 y “Las cosas son como son”, *Tribuna Fiscal*, nº 63, 1994, p. 4. En idéntico sentido, entre otros, ESCRIBANO, F.: “La aplicación de la ley de procedimiento administrativo común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario”, *Técnica Tributaria*, nº 27, 1994, p. 30 o HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huída de la Ley de Procedimiento Administrativo común”, *Impuestos II*, 1992, p. 957.

Este interés general en el ámbito tributario, que, como ya hemos señalado, en modo alguno puede identificarse con el interés recaudatorio, y al que hemos preferido denominar interés en la justa recaudación⁶, está perfectamente delimitado por el art. 31 de la CE. Es decir, el interés general tributario se concreta en la realización de los principios de justicia tributaria proclamados en el artículo 31 de la CE -como ha subrayado la doctrina española-⁷, advirtiendo de los peligros que podría suponer entender el interés general de una forma diferente.

La STC 201/2002, de 28 de octubre afirmó, en este sentido, que “la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho, como establece el art. 103 de la Constitución Española”⁸.

Y también el Tribunal Supremo, en los últimos años, mantiene una jurisprudencia constante al respecto cuando establece que “la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución” –STS de 8 de abril de 2010-⁹.

Por tanto, en los art. 31 y 103 de la CE encuentran fundamento la existencia de una serie de privilegios o prerrogativas a favor de toda Administración Pública, y también de la tributaria, que la sitúan en una especial posición jurídica, incluso frente a los Tribunales. Su obligación de servicio al interés general justificaría, en principio, esta distinta posición.

Este hecho -común a los países de régimen administrativo frente a los de Derecho anglosajón-, encuentra su explicación unitaria, desde un punto de vista dogmático, en el principio o privilegio de autotutela de la Administración¹⁰. Como

⁶ AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *REDF*, nº 109-110, 2001, p. 97.

⁷ Así, entre otros, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen segundo*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 75; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pp. 62 y 81; GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, nº 90, 1996, p. 218 y MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 39, “lo que no llegamos a comprender es la cesión de parcelas en las cuales la Administración goza de facultades discrecionales que por su propia naturaleza se convierten en arbitrarias (dado ese afán recaudatorio de la Administración)”.

⁸ STC 201/2002, de 28 de octubre, F.J. 3.

⁹ STS de 8 de abril de 2010 (JUR 2010\227867), F.D. noveno. El TS mantiene este jurisprudencia de modo constante desde la STS de 11 de octubre de 2004 (RJ 2004\6819), F.D. octavo. Vid. así SSTS de 13 de junio de 2005 (RJ 2005\5512), F.D. cuarto; de 29 de noviembre de 2006 (RJ 2006\9769), F.D. quinto; de 19 de marzo de 2007 (RJ 2007\4360), F.D. tercero; de 27 de mayo de 2009 (RJ 2009\5631), F.D. cuarto. También la Audiencia Nacional en sus Sentencias, entre otras, de 30 de abril de 2008 (JT 2008\692), F.D. sexto y de 3 de febrero de 2010 (JUR 2010\82794), F.D. quinto y algunos TSJ, como puede verse, entre otras, en las Sentencias del TSJ de Galicia de 31 de marzo de 2010 (JT 2010\560), F.D. segundo; STSJ de Castilla y León (Burgos) de 31 de marzo de 2010 (JT 2010\431), F.D. quinto y STSJ de Madrid de 30 de septiembre de 2008 (JT 2009\88), F.D. tercero.

¹⁰ Sobre el origen del principio de autotutela de la Administración, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La formación histórica del principio de autotutela de la Administración”, *Moneda y*

señaló García de Enterría, el sistema posicional de la Administración debe explicarse como un sistema de autotutela: “la Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial”¹¹; las técnicas de autotutela se justifican hoy “en la necesidad de que la Administración gestione con objetividad los intereses generales”¹²; misión que tiene constitucionalmente encomendada.

Y, aunque como subraya López Díaz, esta autotutela no está constitucionalmente sancionada¹³, tampoco está prohibida, pues como señaló el Tribunal Constitucional en su Sentencia 22/1984, “el art. 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse, el de eficacia «con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». Significa ello una remisión a la decisión del Legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia”¹⁴. Y, de igual manera, la STC 23/1997 afirmó: “Este Tribunal ha declarado, desde luego, la constitucionalidad de diversas prerrogativas o de situaciones de superioridad, en general, a las Administraciones Públicas, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento. Así, respecto de la autotutela, con fundamento en el principio de eficacia (SSTC 22/1984, 148/1993 y 78/1996), o de los intereses en favor de la Hacienda por el impago de los tributos, para evitar riesgos en el funcionamiento del sistema tributario (STC 76/1990); del mismo modo, ha atendido a la demora inercial o institucional de la Hacienda para justificar una menor cuantía de los intereses procesales que ha de satisfacer (STC 206/1993)”¹⁵.

crédito, nº 128, 1974, pp. 59 y ss.; GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Sobre la ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 316, 1954, pp. 706 y ss. y PARADA VÁZQUEZ, J.R.: “Derecho administrativo, Derecho privado y Derecho garantizador”, *Revista de Administración Pública*, nº 52, 1967, pp. 59 y ss.; “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, *Revista de Administración Pública*, nº 55, 1968, pp. 65 y ss.; “El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal”, *Revista de Administración Pública*, nº 67, 1972, pp. 41 y ss.; “Los conflictos entre la Administración y los Tribunales ante la nueva Constitución”, *Revista de Administración Pública*, nº 84, 1977, pp. 553 y ss. Vid. también BORRAJO INIESTA, L.: “La autotutela administrativa en el Bicentenario de la Revolución Francesa”, en AA.VV.: *El Poder Judicial en el Bicentenario de la Revolución Francesa*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1990, pp. 217 y ss., FUERTES SUÁREZ, L.: “Límites constitucionales de la autotutela administrativa” en AA.VV. (coord. por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.): *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Vol. 3, Civitas, Madrid, 1991, pp. 2483 y ss. y LÓPEZ RAMÓN, F.: “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”, *Revista de Administración Pública*, nº 115, 1998, pp. 57 y ss.

¹¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición, Civitas, Madrid, 2008, p. 517.

¹² Ídem, p. 530.

¹³ LÓPEZ DÍAZ, A.: *Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio y recargo*, Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, 2001, pp. 62 y 64.

¹⁴ STC 22/1984, de 17 de febrero, F.J. 4.

¹⁵ STC 23/1997, de 11 de febrero, F.J. 5.

En el ámbito tributario han acogido esta orientación jurisprudencial tanto nuestros Tribunales ordinarios¹⁶, como la propia Administración –Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 1997 y de 13 de mayo de 1997¹⁷–.

De igual manera, esta posición constitucional de la Administración tributaria justifica suficientemente la atribución de otras potestades exorbitantes del Derecho común que irán exclusivamente encaminadas a hacer realidad el servicio al interés general¹⁸. Solo desde esta perspectiva puede entenderse la concepción por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990 de la Administración tributaria como “potentior persona”¹⁹.

Resulta obvio, por tanto, reconocer que, en una sociedad como la nuestra, es necesario dotar a la Administración Tributaria de una serie de potestades que le procuren los instrumentos adecuados para tal fin, de modo que toda su actuación se presente como el ejercicio de un poder legal y previamente atribuido, para tutelar intereses ajenos: el interés fiscal o financiero de la Hacienda Pública, el interés individual del ciudadano en contribuir con arreglo a la Ley, y, en fin, el interés de la colectividad en la efectividad del mandato de generalidad, esto es, en el correcto y generalizado cumplimiento de las normas que concretan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁰. De hecho, el art. 17 de la LGT dispone

¹⁶ Vid. SSTS de 13 de junio de 1988 (RJ 1988\5081), F.D. primero; de 24 de octubre de 1987 (RJ 1987\8381), F.D. primero; de 17 de junio de 1987 (RJ 1987\4892), F.D. primero; SSAN de 20 de septiembre de 2007 (JUR 2007\306726), F.J. quinto; de 25 de abril de 2007 (JT 2007\687), F.J. cuarto; de 21 de abril de 2005 (JUR 2007\43752), F.J. sexto; de 15 de noviembre de 2004 (JUR 2005\231164), F.J. cuarto; de 29 de julio de 2004 (JUR 2004\243346), F.J. tercero; de 18 de diciembre de 2003 (JUR 2004\132101), F.J. segundo; de 9 de octubre de 2003 (JUR 2003\264646), F.J. tercero; de 17 de julio de 2003 (JUR 2007\36451), F.J. tercero; de 5 de diciembre de 2002 (JUR 2006\282804), F.J. tercero y STSJ de Madrid de 6 de febrero de 2009 (JUR 2010\272775), F.D. primero.

¹⁷ Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 1997 (JT 1997\1451), F.D. quinto y de 13 de mayo de 1997 (JT 1997\796), F.D. cuarto.

¹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., p. 51. Se refiere, entre otras, a privilegios tales como el de la expropiación forzosa, la decisión ejecutoria de los actos de la Administración o el “status” privilegiado de los bienes de dominio público.

¹⁹ STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 9 y en idéntico sentido STC 141/1997, de 15 de septiembre, F.J. 3. En un sentido similar la STC 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 6, afirma: “La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”.

²⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición, Tecnos, Madrid, 2009, p. 268.

Sobre el concepto de potestad administrativa y su pertenencia a la especie de la potestad-función vid. GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 454, DE LA CUÉTARA, J.M.: *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986, pp. 39 y ss. Ambos autores, para aproximarse al concepto de potestad, parten del estudio del binomio de poder-potestad de SANTI ROMANO: *Fragmentos de un diccionario jurídico*, (trad. por SENTÍS MELENDO, S. y AYERRA REDIN, M.), Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964, pp. 299 y ss. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen segundo...*, op. cit., p. 159 define las potestades tributarias como “poderes conferidos por el ordenamiento a la Administración para que ésta actúe, a través de funciones y procedimientos propios, para dar efectividad a sus créditos tributarios”. También PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y

expresamente que la aplicación de los tributos supone una serie de potestades que, junto con las obligaciones y los deberes tributarios y los derechos de los obligados tributarios, integran la denominada “relación jurídico-tributaria”²¹.

La STC 233/2005 ha afirmado, en este sentido, que en el art. 31.1 CE se encuentra el fundamento de cualquier potestad atribuida a la Administración tributaria, pues dicho precepto impone deberes al Legislador, que será quien “ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”²². Insistiendo nuestro TC en la absoluta necesidad de otorgar facultades a la Administración tributaria para hacer efectivo el deber de contribuir establecido en el art. 31 CE, tanto en sede de gestión -STC 73/1996-²³, recaudación - STC 195/1994²⁴-, como en sede de inspección -STC 76/1990-²⁵.

Como también afirmó nuestro Tribunal Constitucional, el art. 31.1 CE habilita directamente al Legislador para otorgar potestades a la Administración tributaria; potestades que permitan una correcta aplicación del sistema tributario - SSTC 76/1990 y 164/1995²⁶-, aún pudiendo implicar, en ocasiones, y en tanto que potestades²⁷, una limitación en el ejercicio de los derechos fundamentales, siempre, claro está, que dicha limitación sea proporcionada -SSTC 50/1995 y 73/1996-²⁸.

Estas potestades, por tanto, en modo alguno pueden concebirse como un poder ilimitado de que dispone la Administración en el ejercicio de una espuria función recaudatoria, alejada de los principios que la fundamentan.

ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, Vol. I, 5ª edición, Ariel, Barcelona, 1998, p. 460.

Desde la teoría general del Derecho se entiende que las reglas que confieren poderes constituyen razones para actuar siempre y cuando el sujeto de la misma pretenda alcanzar un determinado fin. De igual manera, estas reglas facilitan a sus destinatarios tutelar un interés que no es propio, sino ajeno, motivo por el cual, no pueden incumplirse, lo único que cabe con ellas es usarlas con éxito o no. Cfr. ATEINZA, M. y RUIZ MANERO, J.: *Las piezas del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1996, pp. 66 y ss.

²¹ Art. 17.1 LGT: “Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”.

²² Cfr. STC 233/2005, de 26 de septiembre, F.J. 5 y en idéntico sentido ATC 7/2007, de 15 de enero, F.J. 4.

²³ STC 73/1996, de 30 de abril, F.J. 4.

²⁴ STC 195/1994, de 28 de junio, F.J. 2

²⁵ STC 76/1990, de 26 de abril, F.J.3.

²⁶ En la STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3 se afirma, al hilo del art. 31.1 CE, lo siguiente: “De donde se sigue asimismo que el Legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”. Y en idénticos términos se pronuncia la STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 3.

²⁷ DE LA CUÉTARA, J.M.: *Las potestades administrativas...*, op. cit., p. 40, señala al respecto que “el primer y principal carácter de toda potestad es que produce un cambio en la esfera jurídica de sujetos distintos de quien la actúa”.

²⁸ STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J.6 y STC 73/1996, de 30 de abril, F.J. 4.

Al contrario, las potestades tributarias, como toda potestad administrativa, son potestades funcionales o instrumentales; es decir, potestades que se ejercen en interés ajeno al titular de la misma²⁹, de ahí que, en el ámbito tributario, las potestades deban ser ejercidas por la Administración teniendo presente el interés general -ex art. 103 CE-; interés general que, insistimos, en el ámbito tributario no es un mero interés recaudatorio, sino que se concreta en la realización de los principios de justicia tributaria establecidos en el art. 31 de la CE, y del resto de principios constitucionalmente establecidos. Como afirmase el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 7 de febrero de 1987, “la idea del fin aparece como elemento rigurosamente esencial en toda potestad administrativa, que, por tanto, ha de actuarse siempre en atención a dicho fin”³⁰.

Este carácter funcional o instrumental de las potestades tributarias también fue subrayado por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990³¹, y por gran parte de la doctrina³². Es más, como señalase Martín Queralt, la atribución de potestades debe entenderse también como un parámetro que vincula a la realización de un mínimo de actividades que se ponen en práctica en función de su necesario ejercicio, a diferencia

²⁹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 454, DE LA CUÉTARA, J.M.: *Las potestades administrativas...*, op. cit., pp. 39 y ss.

³⁰ La STS de 7 de febrero de 1987 (RJ 1987/2908), F.D. primero, afirma lo siguiente: “La idea del fin aparece como elemento rigurosamente esencial en toda potestad administrativa, que, por tanto, ha de actuarse siempre en atención a dicho fin. Así lo destaca nuestro ordenamiento con reglas de todos los rangos normativos: arts. 106.1 de la Constitución, 83,3 de la Ley Jurisdiccional, 40,2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, 6.º del Reglamento de Servicios y hoy art. 84,2 de la Ley de Bases del Régimen Local, de 2 de Abril de 1985, etc. Este principio finalista opera en tres direcciones distintas pero ligadas entre sí:

A) En primer lugar, constituye una «regla sicológica» que exige que el objetivo que la Administración trata de conseguir resulte subsumible en la finalidad acuñada por el ordenamiento jurídico al atribuir la potestad de cuya actuación se trate.

B) En segundo lugar, los medios utilizados por la Administración han de ser proporcionados, no excesivos, en relación con la finalidad perseguida.

C) En último término, las medidas puestas en juego han de ser idóneas, aptas, para la realización del concreto fin perseguido.”

³¹ Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3.

³² Así SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen segundo...*, op.cit., p. 159 y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª edición, Tecnos, Madrid, 2006, p. 312 y SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 42, destaca la función instrumental de la actividad financiera y, quizás más aún, de la actividad administrativa no financiera, es decir, de la actividad administrativa gestora de los tributos y tendente a conseguir la aplicación de las normas tributarias y conseguir la recaudación. De hecho, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Hacienda Pública y Administración Pública”, *HPE*, nº 26, 1974, p. 106, también afirmó que “la dirección y el fin de la actividad administrativa de gestión financiera están predeterminados en el ordenamiento financiero, porque es éste el que ha de aplicarse a través del ordenamiento administrativo. De aquí deriva la naturaleza esencialmente ejecutora de la actividad administrativa de gestión financiera”. Vid. también PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los tributos”, *REDF*, nº 73, 1993, p. 41 y PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Gaceta Fiscal*, nº 45, 1987, p. 135.

de cuanto ocurre en el ámbito jurídico privado³³. En un sentido similar, la Sentencia del Tribunal Constitucional 101/1983 afirma que “La sujeción a la Constitución es una consecuencia obligada de su carácter de norma suprema, que se traduce en un deber de distinto signo para los ciudadanos y los poderes públicos; mientras los primeros tienen un deber general negativo de abstenerse de cualquier actuación que vulnere la Constitución, sin perjuicio de los supuestos en que la misma establece deberes positivos (arts. 30 y 31, entre otros), los titulares de los poderes públicos tienen además un deber general positivo de realizar sus funciones de acuerdo con la Constitución”³⁴.

También la STS de 18 de junio de 2004 y la SAN de 21 de julio de 2005, respecto de las principales potestades de la Administración Tributaria, afirmaron que: “la Administración Tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas”³⁵.

Cierto es que no le corresponde a la Constitución determinar cuáles han de ser esas potestades, sino que es ésta de una opción del Legislador, constreñido únicamente por el Texto constitucional³⁶. Ahora bien, como precisase Aguillo Avilés, no podemos concluir con ello que el Legislador dispone de libertad absoluta a la hora de otorgar las correspondientes potestades a la Administración tributaria, sino que es necesaria una adecuación del contenido de la potestad a la finalidad constitucional que, con su ejercicio, ha de perseguirse³⁷. En caso contrario, el Tribunal Constitucional podría declarar inconstitucional la atribución de dicha potestad por suponer una restricción innecesaria o desproporcionada de un derecho constitucionalmente reconocido, de acuerdo con unos criterios específicos que ya hemos dejado indicados y a los cuales nos remitimos³⁸.

Quisiéramos finalmente advertir que, tanto el principio de autotutela de la Administración³⁹, como la técnica legal de atribución de potestades, necesarias y

³³ MARTIN QUERALT, J.: “La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario”, *REDF*, nº 9, 1976, p. 20, afirma: “Todo ello es resultado de una defectuosa aprehensión del contenido propio del principio de legalidad en cuanto criterio rector de la actividad administrativa. En efecto, tal principio se conceptúa sólo como un se ha realizado una equivocada lectura “quicio fronterizo” que deslinda y acota el terreno vedado a la normación administrativa, olvidando que por su misma esencia, debe actuar también como un parámetro que vincula a la realización de un mínimo de actividades y que, en definitiva, la atribución de potestades se realiza en función de su necesario ejercicio, a diferencia de cuanto ocurre en el ámbito jurídico privado”.

³⁴ Cfr. STC 101/1983, de 18 de noviembre, F.J. 3.

³⁵ STS de 18 junio de 2004 (RJ 2004\5937), F.D. tercero y la jurisprudencia anterior en ella citada. Posteriormente acogieron esta doctrina, en idéntico sentido, y entre las más recientes, la SAN de 7 de febrero de 2005 (JUR 2005\213038), F.D. tercero; SAN de 21 de julio de 2005 (JUR 2005/237514), F.J. octavo; SAN de 28 de enero de 2010 (JUR 2010\42937), F.D. tercero; STSJ de Justicia de Castilla y León de 29 de abril de 2005 (JT 2005\672), F.D. tercero, STSJ de Cataluña, de 26 de mayo de 2005 (JUR 2007\225715), F.D. tercero, STSJ de Andalucía de 13 de octubre de 2009 (JUR 2010\10521), F.D. cuarto o STSJ de Castilla-La Mancha, de 29 de marzo, de 2010 (JUR 2010\183745), F.D. segundo.

³⁶ Vid. supra capítulo 4.1.1.

³⁷ Cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”..., op. cit., p. 102.

³⁸ Vid. supra Capítulo II, apartado 4.1.3.

³⁹ PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, Vol. I, 5ª edición..., op. cit., p. 447 entienden la autotutela administrativa como

convenientes en los términos que acabamos de señalar, no deben hacernos concluir que el Derecho Tributario es un Derecho privilegiado, puesto que, como acertadamente ha destacado García de Enterría, existe todo un cuadro de garantías para los ciudadanos, radicadas en último extremo, en su titularidad de derechos fundamentales⁴⁰. Junto a esta garantía de primer orden, existen otras garantías jurídicas muy importantes sobre las que profundizaremos al analizar el régimen jurídico de las medidas cautelares tributarias y que son la necesidad por parte de la Administración Tributaria de observar un procedimiento administrativo y el sistema de recursos, tanto administrativos como jurisdiccionales, que nos permitirán controlar la legalidad de su actuación.

Podemos, por tanto, concluir que en los art. 31 y 103 de la CE se sitúa el anclaje constitucional del principio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración Tributaria, entre las que se encuentra la potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria, de modo que, en su ejercicio, la Administración debe servir con objetividad al interés general, con respeto pleno a la Ley y al Derecho –esto es, también a los valores y principios constitucionales-; interés que, en el ámbito tributario, se concreta en la realización de los principios de justicia tributaria proclamados en el artículo 31 de la CE, contribuyéndose de este modo, desde la fase aplicativa de los tributos, al efectivo cumplimiento del principio de solidaridad en tanto que fundamento último del Derecho Financiero y Tributario.

2.1. La dificultad de admitir potestades discrecionales en el ámbito tributario.

Cuanto acabamos de afirmar respecto de las potestades tributarias en general, es aplicable al estudio de las potestades discrecionales en el ámbito tributario.

Resulta necesaria la referencia a esta cuestión porque, como tendremos ocasión de comprobar a continuación, la potestad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo se configura como una potestad de carácter discrecional.

En efecto, el art. 81 de la LGT establece que 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”, constituyendo tal precepto una habilitación legal para que sea la Administración tributaria la que, valorando las circunstancias concurrentes en el caso concreto, adopte la decisión más conveniente para asegurar el interés general; interés que, en el caso que nos ocupa y como ya hemos señalado, no es otro que la efectiva realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Es más, existe también discrecionalidad a la hora de decantarse por la medida cautelar específica a adoptar, ya que, como reza el art. 81.4 de la LGT, las medidas cautelares “podrán” consistir en alguna de las allí previstas. Este “podrán” está de nuevo

una potestad más de la Administración que participa de la característica de la “perceptividad”, ya que en cuanto potestad, su actuación no está en la disposición de la Administración.

⁴⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 64.

habilitando a la Administración a elegir qué medida concreta es más conveniente y, a la vez, más respetuosa con el principio de proporcionalidad; límite, en última instancia, de cualquier potestad discrecional.

Este carácter discrecional de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo ha sido admitido por nuestra doctrina⁴¹, y por la propia Administración, en numerosas Resoluciones del TEAC⁴².

Dejando constancia de la dificultad de determinar un concepto unívoco de potestad discrecional, cuestión ésta no exenta de polémica⁴³, y teniendo además presente la existencia de ciertas divergencias en el seno de la doctrina a la hora de definirla⁴⁴, es posible afirmar que la potestad es discrecional cuando la Ley otorga a la

⁴¹ Vid., entre otros, FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 1995, p. 6; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 511 y ROSEMBUJ, T.: *La transacción tributaria. Discrecionalidad y actos de consenso*, Atelier, Barcelona, 2000, p. 26.

⁴² La Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2008 (NFJ031623), F.D. tercero, afirma: “La adopción de las medidas cautelares en el ámbito recaudatorio es una potestad discrecional de la Administración Tributaria tendente a asegurar el cobro de las deudas de dicha naturaleza, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro pueda verse frustrado o gravemente dificultado”. Vid. también las Resoluciones del TEAC de 30 de enero de 2008 (JUR 2008/129552), F.D. cuarto, de 10 de septiembre de 2008 (JT\2008\1155), F.D. tercero, de 19 de diciembre de 2007 (NFJ028073), F.D. tercero, de 24 de julio de 2007 (JUR\2007\345268), F.D. tercero, de 18 de diciembre de 2003 (JUR\2004\113184), F.D. tercero, de 20 de julio de 2000 (NFJ009764), F. D. segundo, de 28 de enero de 1999 (NFJ007944), F.D. sexto.

⁴³ Vid. BELTRAN DE FELIPE, M.: *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 21, cuando afirma que “pese a ser muy habitualmente empleado por los autores y la jurisprudencia como pieza básica del Derecho Administrativo, su definición y sobre todo su forma de manifestación no es en absoluto unívoca”. En idéntico sentido, BACIGALUPO, M.: *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*..., op. cit., p. 25.

En efecto, podemos entender la discrecionalidad en sentido estricto -que será la discrecionalidad de la que aquí hablaremos-, la discrecionalidad administrativa o la potestad discrecional administrativa como una potestad específica, propia, y distinta del concepto jurídico indeterminado. O, por el contrario, se puede hablar de una discrecionalidad en amplio sentido, cuando, con este concepto, se hace referencia a actuaciones realizadas en aplicación de conceptos indeterminados, supuestos varios de libertad administrativa de elección o incluso de la facultad de interpretación de la Administración en el ejercicio de facultades regladas. Vid. GARCÍA DE AÑOVIROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *REDF*, nº 76, 1992, p. 598.

⁴⁴ Así, entre las múltiples definiciones que se han dado, cabe señalar, como ejemplo, las siguientes: GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª edición, Civitas, Madrid, 2000, p. 453, afirman que existe potestad discrecional cuando “definiendo la Ley (...) algunas de las condiciones de ejercicio de dicha potestad, remite a la estimación subjetiva de la Administración el resto de dichas condiciones, bien en cuanto a la integración última del supuesto de hecho (...), bien en cuanto al contenido concreto, dentro de los límites legales, de la decisión aplicable (...), bien de ambos elementos”. PARADA, R.: *Derecho Administrativo I, Parte General*, 12ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 101, habla de las potestades discrecionales “como opuestas a las potestades regladas (...), pues la Administración ante determinadas situaciones dispone de un margen de elección, que le permite hacer o no hacer y, en este segundo caso, disponer de varias soluciones”. En este mismo sentido, PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo, Volumen I*, 5ª edición..., op. cit., p. 462, afirman que “potestad o

Administración un cierto margen de actuación o valoración para la consecución en cada caso concreto del interés público o general subyacente que justifica su atribución, y que, como no podría ser de otra manera, en el ámbito tributario se concreta en la realización de los principios de justicia tributaria proclamados en el artículo 31 de la CE, con fundamento último en el principio de solidaridad constitucionalmente sancionado.

Como afirman García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, “el ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración comporta un elemento sustancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la Ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular”⁴⁵.

Ahora bien, quisiéramos subrayar una idea que consideramos esencial en el concepto de discrecionalidad que mantenemos y que, por lo demás, es una exigencia del art. 103 de la CE. La discrecionalidad no puede ser hoy en día concebida como potestad para elegir entre diferentes alternativas igualmente válidas o justas. Al contrario, por elemental aplicación del art. 103 del Texto constitucional y del deber de buena administración –al que nos hemos referido con anterioridad–, la discrecionalidad es “el deber de apreciar y valorar ante cada situación concreta y específica la solución más adecuada y conforme al interés público”⁴⁶, encontrándose aquí el fundamento constitucional de la discrecionalidad⁴⁷. O como también afirmase el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 16 de enero de 1998, la potestad, cuando es discrecional, “atribuye a la Administración un amplio margen de libertad para elegir, entre las diversas alternativas posibles, la que considere la más adecuada para el interés general”⁴⁸. Y en sus Sentencias de 1 de junio de 1987 y de 13 de noviembre de 1990 este Tribunal ha afirmado que “«la decisión discrecional se basa en criterios extrajurídicos de oportunidad o conveniencia que la Ley no determina sino que deja a su libre consideración y decisión pudiendo en consecuencia optar según su subjetivo criterio» cuyo control corresponde a esta Jurisdicción contencioso-administrativa”⁴⁹.

competencia discrecional es la que, en su definición normativa, no anticipa ella misma en todos o al menos en algunos de sus aspectos, el resultado de su ejercicio, de suerte que en los correspondientes aspectos, remite la toma de la decisión pertinente (en grado variable) al juicio o a la voluntad de la propia Administración pública”.

⁴⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 463.

⁴⁶ Cfr. FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 641. En idéntico sentido DESDENTADO DAROCA, E.: *Discrecionalidad administrativa y planeamiento urbanístico. Construcción Teórica y análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Elcano, 1999, p. 69 y URIOL EGIDO, C.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general*, Doc. N°29/02, Instituto de Estudio Fiscales, Madrid, 2003, p. 7.

⁴⁷ Vid. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p. 81 y BELTRÁN DE FELIPE, M.: *Discrecionalidad administrativa y Constitución...*, op. cit., pp. 163 y ss.

⁴⁸ STS de 16 de enero de 1998 (RJ 1998\301), F.D. cuarto.

⁴⁹ STS de 13 de noviembre de 1990 (RJ 1990\9170), F.D. quinto y de 1 de junio de 1987 (RJ 1987\5904), F.D. cuarto.

La discrecionalidad así concebida –en tanto que facultad que una norma otorga a la Administración para que decida actuar en un momento determinado y ante unas circunstancias determinadas en función del interés general-, entraña un riesgo, ya que, como indican García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, “la existencia de potestades discrecionales constituye por sí misma un desafío a las exigencias de justicia, porque ¿cómo controlar la regularidad y la objetividad de las apreciaciones subjetivas de la Administración, cómo evitar que invocando esa libertad estimativa se agravie en el caso concreto la equidad, cómo impedir que la libertad de apreciación no pare en arbitrariedad pura y simple?”⁵⁰.

En definitiva, el empleo por parte de la Administración de este tipo de facultades puede generar en los particulares una cierta desconfianza ante la duda de que su ejercicio no pretenda la búsqueda del interés general querido por la norma que otorga dicha facultad, sino la de otros intereses diferentes, y que, además, ello pueda incidir negativamente en sus derechos. Desconfianza que se mostraría en toda su crudeza especialmente en el ámbito del Derecho Tributario, donde persiste la percepción, real o no -esta es otra cuestión a estudiar-, por parte de los contribuyentes, de que la Administración tributaria está dotada de una serie de potestades dirigidas única y exclusivamente a un interés concreto y determinado, el interés recaudatorio, y no a un interés general, que incluyendo aquél, lógicamente no lo agota.

Ahora bien, la configuración de nuestro Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho, tal y como proclama el artículo 1 de la CE, no sólo permite, sino que hace necesaria la existencia de un cierto margen de actuación en manos de la Administración que posibilite la consecución de los objetivos constitucionales.

En efecto, la atribución a la Administración de este tipo de potestades resulta admitida y se considera conveniente, tanto para su correcto funcionamiento, como para hacer realidad las exigencias de actuación positiva que la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho comporta; entre otras, la dimensión institucional y finalista de la Administración como organización al servicio de la sociedad en una búsqueda constante del interés general –art. 103 CE-⁵¹. Como afirmase, en este sentido,

⁵⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 455.

⁵¹ Vid. DÍAZ, E.: *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Edicusa, Madrid, 1975, p. 97 cuando afirma: “lo que se propugna en el Estado social de Derecho es un Estado decididamente intervencionista, un Estado activo, un Estado, se repite, dotado de un <<ejecutivo fuerte>>”. Y concreta: “Ahora bien, precisamente por este aumento de poder de la Administración, se exige hoy más perentoriamente el control y la responsabilidad jurídica del mismo. El respeto al principio de la legalidad de la Administración, su actuación según la ley, significa así la aceptación actualizada del principio de división de poderes (...). En esta perspectiva, el necesario aumento de poder de la Administración puede seguir funcionando dentro de las exigencias generales del Estado de Derecho”, pp. 101 y 102. En idéntico sentido, GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1984, p. 212, precisa: “La implicación entre las calificaciones <<Estado social>> y <<Estado de Derecho>> conduce también a conclusiones de valor analítico realmente estimables. Concretamente, permite apuntalar la exigencia de que (...) el <<Estado social>>, estructurado en torno a un Ejecutivo fuerte y autorizado para las más diversas intromisiones en la vida de la sociedad –un Estado, en suma, respecto del cual se tendría la tentación de creer que existe la necesidad de eximirle de determinadas formalidades-, no deje, sin embargo, de actuar dentro del más pleno

Giannini, la discrecionalidad es algo querido por el ordenamiento jurídico, pues éste, al encomendarle la tutela de un determinado interés público, tiene en cuenta que los intereses públicos no están aislados en la realidad social sino que influyen unos sobre otros de modo que se permite a la Administración tener en cuenta, al decidir qué hace para tutelar dicho interés público, los efectos de esa actividad sobre otros intereses en presencia⁵². También, entre nuestra doctrina, Morón Sánchez o Sainz Moreno son partidarios de esta misma idea⁵³.

En este mismo sentido, se pronuncia el Tribunal Constitucional, cuando, en su Sentencia 84/1982 afirma que es constitucionalmente viable que el Legislador pueda “apoderar a la Administración para llevar a cabo actuaciones que, estando sujetas a un juicio de oportunidad, sólo pueden articularse mediante el empleo de conceptos que determinen claramente la naturaleza de la potestad y el fin con el que podrá ser utilizada, pero que dejen al órgano al que se otorga el suficiente margen de apreciación para resolver sobre el uso que de ella habrá de hacer en cada caso concreto”. De este

sometimiento a Derecho, sin buscar el privilegio de inaceptables zonas exentas, tan sugestivas para todo poder y más aún para un poder consciente de su expansiva fortaleza”.

⁵² Cfr. GIANNINI, M.S.: *Il potere discrezionale della pubblica amministrazioni. Concetto e problema*, Giuffrè, Milano 1993, pp. 77 y ss. y *Diritto Amministrativo*, Vol. II, 3ª edición, Giuffrè, Milano, 1993, pp. 49 y ss.

⁵³ Nos parecen, en este sentido, especialmente ilustrativas las palabras de SANCHEZ MORÓN, M.: *Discrecionalidad administrativa y control judicial...*, op. cit., pp. 98 y 99, cuando afirma: “Pues bien, la idea de la Administración válida para el Derecho público de nuestros días no puede ser otra que la que resulta de ese modelo de Estado, el Estado social y democrático de derecho, y de la realidad del tiempo que nos ha tocado vivir. Y con ella es congruente la definición constitucional de la Administración (art. 103.1) como servicio de los intereses generales. Una definición que no atiende a un criterio orgánico, ni mucho menos al dato subjetivo y formal de la personalidad jurídica, ni a su relación con la ley, sino a la dimensión institucional y finalista de la Administración. Ésta, en efecto, no se caracteriza por ser una *potentior persona*, que actúa en posición de supremacía respecto de los particulares ejercitando unos poderes <<exorbitantes>> de las facultades propias del derecho privado. Sin duda, todos estos rasgos son ciertos (aunque no siempre la Administración actuante es la <<parte más fuerte>> en un conflicto de intereses), pero no abarcan la dimensión esencial de la Administración pública, que es su dimensión institucional refrendada por la Constitución. Tampoco se caracteriza por ser una organización vicaria de la ley o por desempeñar una función ejecutiva de las leyes. Desde luego que la Administración ejecuta leyes y ha de someterse a ellas, pero eso no describe el conjunto de su función constitucional, como tampoco describe la función constitucional del Gobierno, y de ahí que, muy acertadamente, nuestra Constitución (art. 97) considere la <<función ejecutiva>> como una más entre las que atribuye al Gobierno (e, indirectamente, como es lógico, a la Administración que dirige). La Administración es, pues, aquella institución pública que se singulariza (y se legitima) por su función de servicio (con objetividad) de los intereses generales. De esta definición constitucional debe partir hoy en día la construcción dogmática del derecho administrativo”. Y concluye: “Por tanto, la discrecionalidad administrativa no sólo existe –lo que es una realidad incontrovertible-, sino que es necesaria en el Estado de Derecho y tiene un fundamento constitucional (...) porque la Constitución y las leyes atribuyen a los órganos de gobierno, ya sea del Estado, de las Comunidades Autónomas o de los entes locales, una función de dirección política y administrativa y una potestad reglamentaria (...) que no sería posible realizar sin gozar de un margen de discrecionalidad (...). En segundo lugar, porque tampoco la función institucional de servicio a los intereses generales que la Administración (...) está llamada a cumplir, por imperativo constitucional, podría desempeñarse correctamente si estuviera (cosa por lo demás imposible en la práctica) predeterminada de manera absoluta y rígida por la ley”, pp.112 y 113. También SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa...*, op. cit., p. 307, afirma que uno de los argumentos que justifican la discrecionalidad “es el de la posición institucional que la Administración tiene atribuida dentro del orden constitucional”.

modo, entender que tal atribución de potestad implica una violación del principio de sujeción de todos los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento (artículo 9.1 CE) y de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) sería consecuencia de una concepción “insosteniblemente rígida de las habilitaciones con que el Legislador puede apoderar a la Administración”⁵⁴. Pronunciándose también en idéntico sentido nuestro Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 4 de mayo de 1983⁵⁵, de 28 de mayo de 1991⁵⁶ o de 16 de enero de 1998⁵⁷.

En el art. 103 de nuestra Constitución se encuentra, por tanto, el fundamento de la discrecionalidad administrativa así entendida, pero sin olvidar que, también del Texto constitucional se deduce que las potestades discrecionales de la Administración son potestades limitadas y, en todo caso –absolutamente, en todo caso-, están sometidas al control judicial ex art. 106 CE⁵⁸, teniendo en cuenta además que en la Constitución

⁵⁴ STC 84/1982, de 23 de diciembre, F.J. 3.

⁵⁵ STS de 4 de mayo de 1983 (RJ 1983/2884) afirma en uno de sus considerandos lo siguiente “la discrecionalidad, por el contrario, sólo faculta a la Administración para disponer de un cierto margen de libertad en la elección de objetivos, como medio para satisfacer mejor el interés público, que es, en verdad, el que sirve de causa legitimadora a su actuación”.

⁵⁶ STS de 28 de mayo de 1991 (RJ 1991/4352), F.D. tercero: “la libertad decisoria que para la Administración comporta la discrecionalidad está condicionada por el principio cardinal que informa nuestro ordenamiento, cual es que los actos han de corresponderse con los fines en aquél previstos o en términos constitucionales con los fines que justifican la actividad administrativa, de tal modo que sólo resultaría legítima cuando se produzcan en función de los concretos intereses públicos objeto de protección”

⁵⁷ STS de 16 de enero de 1998 (RJ 1998/301), F.D. cuarto: “La potestad reglamentaria es discrecional y, por tanto, atribuye a la Administración un amplio margen de libertad para elegir, entre las diversas alternativas posibles, la que considere la más adecuada para el interés general. No hay duda que esta potestad no puede ejercitarse de forma arbitraria, ya que ha de estar sometida a los principios generales del derecho y no incurrir en desviación de poder.”

⁵⁸ Relativamente reciente fue en nuestro ordenamiento la asunción de esta nueva concepción de la discrecionalidad administrativa y de su control judicial por los Tribunales Contencioso-Administrativos, pues fue la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa la que excluyó, en su entonces vigente artículo 40, dentro de los actos no impugnables, los dictados en el ejercicio de facultades discrecionales por parte de la Administración.

Hasta ese momento, los actos discrecionales no podían ser objeto de control contencioso-administrativo, porque el concepto de acto discrecional era otro. Es decir, la discrecionalidad se entendía como ausencia de norma, y el acto discrecional era sinónimo de acto libremente emitido por la Administración. Sin embargo, como bien apuntaba la Exposición de Motivos del citado texto legal, “al relacionar los actos excluidos de la fiscalización contencioso-administrativa, la Ley no menciona los actos discrecionales. La razón estriba en que, como la misma jurisprudencia ha proclamado, la discrecionalidad no puede referirse a la totalidad de los elementos de un acto, o un acto en bloque, ni tiene su origen en la inexistencia de normas aplicables al supuesto de hecho, ni es un <<prius>> respecto de la cuestión de fondo de la legitimidad o ilegitimidad del acto.

La discrecionalidad, por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto, con lo que es evidente la admisibilidad de la impugnación jurisdiccional en cuanto a los demás elementos; la determinación de su existencia está vinculada al examen de la cuestión de fondo, de tal modo que únicamente al juzgar acerca de la legitimidad del acto cabe concluir sobre su discrecionalidad; y, en fin, ésta surge cuando el Ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado lo que sea de interés público”. Esta reforma legislativa de 1956, que supuso un cambio radical en la concepción de las potestades discrecionales de la Administración, asumió la orientación, propugnada doctrinal y jurisdiccionalmente, que perseguía el control judicial de la discrecionalidad, siendo asumida posteriormente por el Tribunal Supremo. Es especialmente significativa en este punto la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1959 (Ar. 4024), cuando, sobre el

Española se elevan a rango constitucional principios como la sujeción los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (artículo 9.1), la garantía del principio de legalidad (artículo 9.3) y el sometimiento pleno de la Administración a la Ley y al Derecho (artículo 103.1); cuestiones todas ellas que inciden de lleno en la concepción de la discrecionalidad administrativa.

En el específico campo del Derecho Tributario en general, y de los procedimientos de aplicación del tributo en particular, el estudio de las potestades discrecionales presenta una mayor complejidad.

Efectivamente, el carácter reglado de los actos de aplicación de los tributos (art. 6 LGT) ha supuesto, tradicionalmente, la inadmisión por la mayoría de nuestra doctrina de discrecionalidad administrativa⁵⁹, si bien existen algunos autores que admiten o “toleran” su existencia pero dentro de ciertos límites⁶⁰.

De entre la doctrina española, ha sido Calvo Ortega quien ha propugnado abiertamente la imposibilidad de admitir cualquier potestad discrecional en Derecho Tributario. Es más, eleva a la categoría de principio de Derecho Financiero el <<principio de no discrecionalidad administrativa>>, junto con otros clásicos principios no discutidos tales como el principio de reserva de ley, el principio de preferencia de ley, el control parlamentario retrospectivo y la indisponibilidad de las situaciones

acto administrativo discrecional, afirma que, “sin perjuicio de cierta amplitud de criterio en la decisión, éste, en lo que afecta a su parte resolutoria, se ha convertido en reglado, ya que no se considera válido más que cuando cumple el fin que implica la idea del bien del servicio o del interés público, pudiendo decirse que todas las veces que la legalidad u objeto del fin está determinada, no existe poder discrecional”. Vid., en este sentido, el trabajo de SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, pp. 332 y ss., donde explica detenidamente esta evolución de la noción de acto administrativo discrecional y cómo, a partir de este momento, las técnicas de control de la discrecionalidad se han ido depurando.

⁵⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Tecnos, Madrid, 2010, p. 272.

⁶⁰ De entre las aportaciones que han abordado específicamente el tema de la discrecionalidad en el Derecho Tributario cabe destacar las siguientes: ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad Técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, Valencia, 1999; ARSUAGA DE NAVASQÜES, J.J.: “El principio de legalidad y la flexibilidad fiscal discrecional”, en AA.VV.: *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pp. 473 y ss.; CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, *REDF*, nº 36, 1982, pp. 563 y ss.; GARCÍA DE AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”..., op. cit.; GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, MacGrawHill, Madrid, 1998; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario...*, op. cit.; LÓPEZ MARTÍNEZ, M.: “Discrecionalidad de la potestad de imposición”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 114, 1974, pp. 1483 y ss.; ROSEMBUJ, T.: *La transacción tributaria. Discrecionalidad y actos de consenso...*, op. cit. y URIOL EGIDO, C.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario...*, op. cit. No obstante, la mayor parte de la doctrina, con ocasión del estudio de otras materias relacionadas con el estudio de potestades discrecionales, fundamentalmente el estudio de los principios de Derecho Tributario, se han pronunciado al respecto, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este capítulo.

jurídicas subjetivas⁶¹. Las causas de esta ausencia de discrecionalidad son dos: la presión de determinadas normas (principios) sobre la producción jurídica y la inexistencia en la normativa financiera de conceptos jurídicos indeterminados⁶². Para este autor, el ordenamiento jurídico tiene principios sobre la producción jurídica que limitan la discrecionalidad. Entre ellos, el principio de reserva de ley supone un límite, ya no sólo a la discrecionalidad en su actuación, sino también a la discrecionalidad normativa que pueda ejercer la Administración mediante la aprobación de reglamentos. Y ello, porque este principio exige que la Ley fije los elementos esenciales del tributo, no sólo su aprobación, lo cual es ya una limitación mediata a la discrecionalidad. Además estarían las limitaciones derivadas del principio de preferencia de ley, que impide la producción normativa reglamentaria en la materia, salvo que expresamente se atribuya la facultad de aprobar reglamentos a la Administración por una norma.

El segundo motivo que justificaría, para Calvo Ortega, la ausencia de discrecionalidad en el Derecho Financiero es la inexistencia de situaciones atípicas en la realidad concreta que regula. En esta rama del Derecho, se da una “propensión a la tipicidad” que “no puede ser predicada de otras actividades administrativas: el orden público, la sanidad, el urbanismo”⁶³. Por ello, los conceptos jurídicos indeterminados constituyen una verdadera excepción en el campo del Derecho Financiero. Y, en este sentido, añade: “Ninguna rama del Derecho, creo que ni siquiera el Derecho penal, ha llegado en su pretensión de determinación a la que podríamos llamar determinación negativa o determinación por exclusión, que sin embargo, es de uso frecuente en el Derecho Tributario a través de la técnica legislativa de la formulación de supuestos de no sujeción”⁶⁴.

Siguiendo esta misma línea, Moreno Fernández parte de una absoluta y necesaria “juridificación de la actuación administrativa hasta donde sea posible, mediante el sometimiento de ésta al principio de legalidad y su judicialización en los términos más absolutos”⁶⁵. Esta necesidad se debe al hecho, según este autor, de que la Administración tributaria, cuando ha tenido facultades discrecionales, han devenido, incomprensiblemente, en facultades arbitrarias, y ello debido a un mal entendido afán recaudatorio de la Administración⁶⁶. Por ello, reconociendo que, en la práctica, es imposible suprimir la discrecionalidad del ordenamiento, propugna su reducción a los límites más estrechos. Y afirma que, “en la mayoría de los casos en los que se pretende hablar de discrecionalidad administrativa dentro del Derecho Tributario, no se trata de verdaderos supuestos de “*discrecionalidad pura*” (entendiendo por tal la capacidad para elegir entre varias alternativas igualmente válidas). Se trata, sencillamente, o bien de actuaciones delimitadas *a priori* por la existencia de conceptos jurídicos indeterminados (en las que no existe capacidad electiva alguna para la Administración

⁶¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*, nº 1, 1970, pp. 123 y ss. O también en su *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 1997, p. 83.

⁶² Ídem, p. 144.

⁶³ Ídem, p. 146.

⁶⁴ Ídem, p. 147.

⁶⁵ Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario...*, op. cit., p. 21.

⁶⁶ Ídem, p. 39.

sino únicamente una labor cognoscitiva) y que se enmarcan dentro de lo que se denomina “*discrecionalidad técnica*”, o bien del ejercicio de facultades que permiten la elección del medio, pero nunca el resultado y que integran aquello que se denomina como “*discrecionalidad instrumental*”⁶⁷.

Estos dos autores son, quizás, los que con mayor claridad postulan la ausencia de discrecionalidad en el Derecho Tributario, y ello basándose en la importancia que, en este sector del ordenamiento jurídico, ha adquirido el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica.

En una línea de pensamiento similar se encuentra González García, cuando, en su estudio sobre el principio de legalidad tributaria, considera que, en la base de este principio, “*laten una serie de ideas de muy variada índole y significación, que, en líneas generales, podrían reconducirse, con sentido positivo, a los principios de certeza y objetividad en la tributación (igualdad ante la ley) y, en sentido negativo, a postular la ausencia de discrecionalidad en la Administración llegado el momento de aplicar el tributo establecido por ley*”⁶⁸. Con idéntica orientación, se vuelve a pronunciar este autor en el estudio conjunto con Pérez de Ayala, sobre el principio de seguridad jurídica, afirmando que “*la vigencia efectiva de este principio de certeza o seguridad jurídica del contribuyente en un ordenamiento exige (...) postular la ausencia de discrecionalidad en la Administración llegado el momento de aplicar el tributo establecido por ley*”⁶⁹.

Por su parte, Ferreiro considera que, para lograr una efectiva seguridad jurídica, es necesario “*formular normas claras, precisas, y coherentes con el resto del ordenamiento jurídico (...), haciendo ver con claridad a los ciudadanos sus derechos y obligaciones en este ámbito, y permitiendo ser a los funcionarios los encargados de gestionar los tributos y a los jueces encargados de decidir las controversias entre la Hacienda y los ciudadanos, lo que debe ser: ejecutores de la ley en el primer caso, sin margen alguno para interpretaciones caprichosas o arbitrarias y <<la boca de la Ley>> en el segundo que permita corregir, con el mínimo margen de duda, cualquier desviación*”⁷⁰. Este autor señala, entre los defectos de las normas que ponen en peligro el cumplimiento de este principio, algunos tales como “*el abuso de los conceptos jurídicos abusivamente indeterminados, el aliento de técnicas interpretativas situadas al margen de las técnicas habituales en Derecho, que, a su vez, alienten sustituir la Ley por la voluntad de la Administración, presunciones y ficciones que tergiversen la realidad sujeta a tributación, facultades discrecionales que fomentan la inseguridad*”⁷¹.

Hay también una serie de autores que, en sus estudios sobre distintos procedimientos tributarios, descubren potestades de la Administración que consideran

⁶⁷ Ídem, pp. 41 y 42.

⁶⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 972.

⁶⁹ GONZÁLEZ, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Editorial de Derecho Financiero, 6ª edición, Madrid, 1991, pp. 28.

⁷⁰ FERREIRO LAPATZA, J.: *Curso de Derecho Financiero Español, Volumen I, Derecho Financiero (Ingresos, Gastos. Presupuesto)*, 22ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 68 y 69.

⁷¹ *Ibidem*.

discrecionales y entienden que deben reducirse, ya que supone contravenir diversos principios constitucionales.

Así, García Añoveros consideró que los procedimientos de comprobación y liquidación son, y deben ser, procedimientos reglados, con escasos poderes discrecionales⁷².

Por su parte, Tejerizo López estudia la posibilidad que la Administración tiene de iniciar de oficio los procedimientos tributarios; posibilidad que es discrecional, y opina, en este sentido, que genera problemas desde el respeto al principio de tutela judicial efectiva⁷³.

En un sentido diferente, se encuentran aquellos otros autores que, si bien no se muestran expresamente contrarios al otorgamiento de ciertas potestades discrecionales en el ámbito del Derecho Tributario, entienden que deben estar sometidas a un estricto cumplimiento del principio de interdicción de la arbitrariedad y de control judicial.

Concretamente, Sainz de Bujanda se pronunció, en este sentido, sobre la discrecionalidad tributaria, al hilo de su discurso sobre el principio de seguridad jurídica⁷⁴. Para este autor, la seguridad jurídica tiene dos manifestaciones: una, positiva -constituida por la certeza de la norma-, y otra, negativa -la interdicción de la arbitrariedad-. Así, hay distintas causas que producen la falta de certeza de la norma y, entre ellas, está “la concesión de márgenes excesivamente amplios a la actuación discrecional de la Administración en sectores en los que la ausencia de vinculaciones o condicionamientos normativos impida a los individuos delimitar con precisión suficiente el área de lo lícito y de lo obligatorio en el despliegue de sus actividades dentro del concierto social”⁷⁵. Parece deducirse que, para Sainz de Bujanda, la discrecionalidad es posible siempre que no genere inseguridad jurídica para el administrado.

Por su parte, Pérez Royo admite la existencia de la discrecionalidad en el Derecho Tributario, pero únicamente dentro de la estricta gestión; es decir, sin dar lugar a actos de disposición sobre la deuda tributaria. Con idéntica orientación, Pont Mestres también acepta que existan potestades discrecionales en el Derecho Tributario adjetivo o formal, pero nunca en el Derecho sustantivo o material⁷⁶. En estos casos, la discrecionalidad deberá ser ejercitada de manera racional y con pleno sometimiento al control judicial⁷⁷. Y Eserverri Martínez, quien parece reclamar la necesidad, en ciertas ocasiones, de potestades discrecionales, por ejemplo respecto de la suspensión del acto

⁷² GARCÍA DE AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”..., op. cit., p. 616.

⁷³ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *REDF*, nº 82, 1994, pp. 271.

⁷⁴ SAINZ DE BUJANDA, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español” en *Hacienda y Derecho, Volumen III*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 289 y ss.

⁷⁵ Ídem, pp.296 y 297.

⁷⁶ PONT MESTRES, M.: “Administración tributaria y Estado de Derecho”, en AA.VV.: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, 2ª edición. Aranzadi, Pamplona, 1994, p. 32.

⁷⁷ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 10ª edición, Civitas, Madrid, 2000.

de liquidación tributaria, postula el cambio de la mera concesión automática instada por el interesado que garantiza el pago hacia su fundamentación en un juicio de ponderación de los intereses por parte de los órganos encargados de su revisión, que decidirán atendiendo a las circunstancias concurrentes⁷⁸.

Gómez Cabrera entiende posible la existencia de la discrecionalidad en el Derecho Tributario siempre y cuando la misma respete los límites que vienen impuestos por el principio de reserva de ley. Exceptuando estas materias de regulación legal obligatoria, en el resto de las cuestiones propias del Derecho Tributario es perfectamente admisible la existencia de discrecionalidad⁷⁹.

A su vez, Sainz Moreno, al hablar de los principios de Derecho Financiero, enuncia el principio de seguridad, y concluye que: “Con la seguridad intenta evitar el abuso y la desviación de poder y, dentro de ciertos márgenes para la discrecionalidad, se combate toda arbitrariedad”⁸⁰. Y Rosembuj afirma que la gestión tributaria, en sentido amplio, observa momentos de discrecionalidad difusa, en los que la decisión administrativa del caso concreto se apoya en la ponderación de los intereses en juego⁸¹.

Sobre este particular, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en su Sentencia 57/2010. En este pronunciamiento, afirma que “la reserva de ley que la Constitución consagra para la materia tributaria no permite la atribución de facultades discrecionales puras a la Administración, en el sentido de poder elegir en cada momento con criterios de oportunidad (o con un “margen de libertad”, como decíamos en la STC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 3) lo que es más conveniente para el interés público subyacente, pues el dejar un “excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa” es “incompatible con las exigencias de la reserva legal en cuanto constituye una cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley” (STC 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 18, en relación con la protección de datos de carácter personal), sí admite, sin embargo, la concesión de espacios en los que sea imprescindible el ejercicio de una discrecionalidad técnica (como labor cognoscitiva, que no electiva) o instrumental (como elección del medio, que no del resultado). Pero, en todo caso, aún en tales supuestos la actuación administrativa debe circunscribirse, “dentro de una razonable esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar”, por lo que se estimará respetuosa con las exigencias de la reserva de ley cuando “tal discrecionalidad pueda considerarse circunscrita de modo que asegure una continua garantía a los interesados frente a posibles arbitrios de la

⁷⁸ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?”, *Tribuna Fiscal*, nº 45, 1994, pp. 45 y ss. Vid. en contra CHICO DE LA CÁMARA, P.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios con garantía y sin garantía distinta del aval*, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 158. Para este autor la suspensión sin garantía constituye una actividad reglada, cuyo supuesto de hecho está integrado por conceptos jurídicos indeterminados. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Marcial Pons, Madrid, 1999, afirma que, en todo caso, se trata de un acto reglado.

⁷⁹ GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria...*, op. cit., pp. 91 a 94.

⁸⁰ Cfr. SAINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho Financiero, Tomo I, Parte General*, Editor Rafael Castellanos, Madrid, 1983, p. 142.

⁸¹ Cfr. ROSEMBUJ, T.: *La transacción tributaria. Discrecionalidad y actos de consenso...*, op. cit., p. 14.

Administración" [SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a); y 106/2000, de 4 de mayo, FJ 3].”⁸².

Parece, por tanto, que el Tribunal Constitucional únicamente admite, en el ámbito tributario, la existencia de una discrecionalidad técnica o instrumental, y excluye la “discrecionalidad pura”, entendida como la facultad de elección conforme a criterios de oportunidad o con un margen de libertad.

Por nuestra parte, consideramos que tal clasificación, así como la diferenciación entre la discrecionalidad y el concepto jurídico indeterminado carece de relevancia, ya que en todos esos supuestos, sea discrecionalidad pura, sea discrecionalidad técnica o instrumental, sea concepto jurídico indeterminado es posible verificar la existencia de un margen de apreciación por parte de la Administración que le obliga en cualquier caso a motivar su decisión y que será siempre susceptible de control judicial⁸³.

⁸² STC 57/2010, de 4 de octubre, F.J. 4. Nuestra doctrina también ha acogido esta clasificación de las potestades discrecionales. Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M.: *Discrecionalidad administrativa y control judicial...*, op. cit., pp. 121 y ss. En la doctrina tributaria MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario...*, op. cit., p. 21.

⁸³ Como tuvimos ocasión de exponer en nuestro trabajo *La discrecionalidad en el Derecho Tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general...*, op. cit., pp. 24, 25, 39 y 40, la distinción entre discrecionalidad y concepto jurídico indeterminado es una técnica de control judicial de la discrecionalidad procedente de la doctrina alemana e introducida en nuestro ordenamiento jurídico por García de Enterría, según la cual en dichos conceptos existe una única solución posible, frente a lo que ocurre en la discrecionalidad, pues no hay libertad de elección, sino que se da una estricta aplicación de la Ley que ha creado el concepto, no habiendo un proceso de elección o margen de volición, sino un proceso de aplicación o margen de cognición.

En dicho trabajo demostramos cómo ahondando en la estructura del concepto jurídico indeterminado la distinción no es tan sencilla. En efecto, es posible distinguir dentro del concepto jurídico indeterminado un núcleo o zona de certeza configurado por datos seguros que no ofrecen duda alguna, y un halo, zona que rodea al núcleo, donde no existe esa certeza, de modo que la aplicación del concepto indeterminado en esas zonas exige el análisis del supuesto concreto en cada caso. Por ello, aplicar un concepto jurídico indeterminado implica la aceptación también de un margen de apreciación para la Administración. Si bien el margen de apreciación está predeterminado en cierto sentido -porque siempre existe un supuesto de hecho en la norma-, y en la elección de la consecuencia jurídica de la potestad discrecional el margen de volición puede ser mayor, se trata de dos procesos muy similares. La prueba de esta similitud consiste en que en ambos casos es necesaria la motivación por parte de la Administración, puesto que el deber de motivación, impuesto por el art. 54 LRJAP y PAC, constituye, como veremos, la regla general en nuestro Derecho.

Lo mismo ocurre con la denominada discrecionalidad técnica, concepto importado a nuestro Derecho de la doctrina italiana, en la cual no se utiliza la categoría del concepto jurídico indeterminado, de forma que el papel reservado a éstos lo ocupa en su sistema la discrecionalidad técnica. Como han señalado, acertadamente a nuestro juicio, BOCANEGRA SIERRA, R. y HUERGO LORA, A.: “Un paso atrás en el control judicial de la discrecionalidad: su confusión con los conceptos jurídicos indeterminados y la dispensa del deber de motivar”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 111, 2001, p. 416, nota pie número 25, “es interesante notar que en nuestro sistema hemos importado ambas nociones, en momentos diferentes, y las hemos utilizado cumulativamente, con consecuencias tal vez negativas (...). El resultado es, por tanto, muy similar al que defiende en España la doctrina tradicional aplicando la distinción entre la discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados”.

Conviene también tener en cuenta que en el momento en que se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la técnica de control de la discrecionalidad a través de su distinción del concepto jurídico indeterminado, la adopción de una u otra posición era determinante, puesto que no existía control jurisdiccional alguno sobre el acto discrecional. La principal intención de la importación a España de los conceptos indeterminados fue la reducción del ámbito de la discrecionalidad administrativa. Vid. en este

Así, nuestro punto de partida a la hora de admitir la existencia de potestades discrecionales en el ámbito tributario es diferente.

A nuestro juicio, ni el principio de seguridad jurídica ni el principio de reserva de ley impiden, en principio, la existencia de potestades discrecionales en el ámbito tributario.

Una interpretación conjunta y sistemática de la Constitución nos permite llegar a tal conclusión, no debiendo olvidar, en este sentido, que también el Texto constitucional consagra el principio de servicio al interés general por parte de la Administración Tributaria, y que el Derecho Financiero tiene una función finalista que no puede obviar, como ya hemos señalado, con fundamento último en el principio de solidaridad y de redistribución de la renta.

Por lo que respecta al principio de seguridad jurídica, cierto es que una de las manifestaciones específicas en el Derecho Tributario de dicho principio es la previsibilidad de la actuación administrativa⁸⁴ -por todas, SSTC 71/1982 y 49/1999⁸⁵-; esto es, que el particular pueda prever razonablemente la posible orientación del actuar de la Administración.

Para ello es necesaria una adecuada tipicidad de las normas, como otra de las manifestaciones de la seguridad jurídica -STC 27/1981-⁸⁶. Así, sólo la posibilidad de anticipar las posibles consecuencias jurídicas genera la necesaria confianza, cuya protección constituye parte importante su contenido⁸⁷.

Una potestad discrecional supone que exista cierta indeterminación en el campo de las consecuencias jurídicas, sin que ello signifique admitir que no se trate de una potestad reglada; esto es, que se ejerce dado un supuesto de hecho determinado, por un órgano que la norma habilitante determina y con una finalidad concreta y determinada. Por ello, no puede entenderse que la discrecionalidad administrativa colisione, en todo caso, con el principio de seguridad jurídica.

En este sentido, García Novoa entiende que este modo de concebir la tipicidad “no debe servir para proscribir cualquier forma de discrecionalidad. Una cosa es que elementales exigencias de certeza excluyan la actividad libre de la Administración,

sentido BOCANEGRA SIERRA, R. y HUERGO LORA, A.: “Un paso atrás en el control judicial de la discrecionalidad: su confusión con los conceptos jurídicos indeterminados y la dispensa del deber de motivar”..., op. cit., p. 418 y, en especial la nota a pie número 29. Sin embargo, hoy en día, tal distinción carece a nuestro juicio de relevancia alguna, puesto que la actuación de la Administración, sea del tipo que sea es, como sabemos, siempre susceptible de control judicial -art. 106 CE-.

⁸⁴ Sobre el principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Crónica Tributaria*, nº 68, 1993, pp. 45 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000; LAGO MONTERO, J.M.: “Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (actas previas y liquidaciones provisionales complementarias”, *Crónica Tributaria*, nº 65, 1993, pp. 59 y ss. y SAINZ DE BUJANDA, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español”..., op. cit.

⁸⁵ STC 71/1982, de 30 de noviembre, F.J. 4 y STC 49/1999, de 5 de abril, F.J. 4, remitiendo a las SSTC 62/1982, de 15 de octubre, F.J. 7 c) y 36/1991, de 14 de febrero, F.J. 5.

⁸⁶ STC 27/1981, 20 de julio, F.J.10.

⁸⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*..., op. cit., p.

entendida como actividad no sujeta a límites, y otra muy distinta, que la actividad administrativa pueda llevarse a cabo dentro de aquellos límites con una cierta libertad para ponderar determinadas circunstancias inherentes a la aplicación de la norma”⁸⁸.

Por tanto, el derecho del particular a la seguridad jurídica, como indica este mismo autor, es un derecho limitado en función del interés general y debe compaginarse con él, pero no se trata de que el interés público limite a la seguridad jurídica, sino que, en ocasiones, el interés público en materia tributaria exige que sea la Administración la que adopte la solución más adecuada al mismo.

No se trata, tampoco, de que dicho interés prevalezca sobre la seguridad jurídica, sino, en definitiva, de que se compaginen ambos principios. Y su compaginación no puede venir dada sino por el cumplimiento de los principios materiales de justicia tributaria. Allí donde sea necesario el empleo de una potestad tributaria discrecional para hacer realidad los principios tributarios constitucionalmente establecidos, no puede entenderse que ha existido un menoscabo del principio de seguridad jurídica. Antes bien, debe verse que se trata de una exigencia de la tutela del interés general que tiene encomendada la Administración tributaria, de modo que se ha conseguido, a través de una adecuada ponderación, conseguir que todos los principios constitucionalmente establecidos alcancen su máxima eficacia. De nuevo, el principio de proporcionalidad en su actuación, cuyo respeto se hace visible a través de la motivación, será el parámetro que permita verificar que concurre tal circunstancia.

Del mismo modo, tampoco el principio de reserva de ley en materia tributaria – art. 31.1 y 133 CE-, impediría admitir la existencia de potestades discrecionales en el ámbito tributario⁸⁹.

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ Sobre el principio legalidad en materia tributaria, entre otros estudios, cabe destacar: CAZORLA PRIETO, L. M.: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 493 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda, Volumen II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 783 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “La Ley como fuente del ordenamiento tributario”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 207 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución Española (1)”, AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 901 y ss.; “El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el ordenamiento tributario español”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda, Volumen II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 867 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”..., op. cit.; PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Las fuentes del Derecho Tributario y el principio de legalidad”, *RDFHP*, nº 122, 1976, pp. 363 y ss.; PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria”, *HPE*, nº 14, 1972, pp. 207 y ss.; “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, AA.VV.: *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 391 y ss.; PONT I CLEMENTE, J.F.: “Las fuentes del Derecho Tributario (Artículo 9º)”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 191 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las fuentes del derecho financiero a la luz de la Constitución”, AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen III*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1989 y ss.

El principio legalidad en materia tributaria tiene una doble proyección, como acertadamente ha señalado González García. Por un lado, estaría la reserva de ley en la esfera normativa, como mandato directamente dirigido al Legislador ordinario –art. 31.1 CE-. Por otro lado, la proyección de este principio en la esfera administrativa, que no es otra cosa que el principio de legalidad que vincula a la Administración, establecido en el artículo 103.1 de la CE⁹⁰.

Por lo que respecta al principio de reserva de ley, al afectar el mismo tanto al Derecho Tributario material –prestaciones patrimoniales de carácter público-, como al Derecho Tributario formal –prestaciones personales-⁹¹, y tratándose de una reserva de ley relativa, como ha reiterado el TC en numerosas ocasiones –por todas, STC 179/1985⁹²-, debe ser una Ley la que determine los elementos esenciales del tributo así como los elementos o aspectos esenciales de cualquier obligación de hacer con respecto a la Administración tributaria –art. 8 LGT-⁹³.

Ello implica la improcedencia de otorgar potestades discrecionales a la Administración tributaria a la hora de concretar, mediante un acto administrativo, tales elementos esenciales, puesto que los mismos deben venir necesariamente determinados por una norma de rango legal⁹⁴, con la suficiente precisión –entre otras SSTC 6/1983⁹⁵,

⁹⁰ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”..., op. cit., p. 972.

⁹¹ Vid. CAZORLA PRIETO, “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”..., op. cit., p. 520.

⁹² La STC 179/1985, de 19 de diciembre, F.J. 3 afirma: “Si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución de manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo”.

⁹³ Así MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., p. 120.

⁹⁴ Y deben venir correctamente determinados. En este sentido, entendemos que el empleo de conceptos jurídicos excesivamente amplios que se remitiesen a un desarrollo reglamentario posterior, también podría vulnerar el principio de reserva de ley en la materia. Vid. STC 101/1991, de 13 mayo de 1991, fundamento jurídico 4.

Conviene dejar señalado una problemática compleja que puede darse en la práctica. Como ha señalado RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 76, 1995, pp. 79 y ss.: “es la misma ley la que, al no ser plena o completa –lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad- deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o a transigir, utiliza unas definiciones legales –con lo que, recordémoslo, cumple el Principio de reserva- indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes”, p. 91. García-Herrera Blanco y Herrera Molina muestran cómo, en ocasiones, se produce una clara indeterminación de la norma a la hora de fijar elementos esenciales del tributo, sobre todo los de cuantificación, cuando el Legislador emplea conceptos jurídicos indeterminados en los que existe un margen de incertidumbre insuperable, que otorga una auténtica discrecionalidad administrativa –a pesar de que aparentemente se respeta el principio de reserva de ley-. Propugnan estos autores una adecuada técnica legislativa que evite estos problemas que, por otro lado, atentan contra el principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad. Así mismo, presentan el empleo de técnicas convencionales como un instrumento idóneo al servicio de estos principios y eficaz para lograr que la carga tributaria se reparta entre la comunidad solidaria de contribuyentes según el principio de capacidad económica. Cfr. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas

179/1985⁹⁶, 96/2002⁹⁷, o, con posterioridad, ATC 123/2009⁹⁸-. Tal exigencia constitucional no impediría además la remisión al reglamento de la norma de desarrollo, pero sí una remisión en blanco, imprecisa e incondicionada que suponga una total abdicación del Legislador en su facultad para establecer reglas sobre la materia reservada -Sánchez Morón-⁹⁹.

Precisamente por lo que acabamos de afirmar, nada impediría, según lo dicho, que, en el resto de las materias tributarias no sujetas por el principio de reserva de ley, se puedan conceder este tipo de potestades, cuando su concesión contribuya a una mejor realización de los principios de justicia tributaria.

Por ello, a nuestro juicio, la atribución de potestades discrecionales a la Administración tributaria es constitucionalmente posible, siempre que se respeten los límites marcados por el principio de reserva de ley, en tanto que dichas materias deben estar correctamente delimitadas por una norma de rango legal.

Cuestión diferente es la relativa a la proyección del principio de reserva de ley en la esfera administrativa, que no es otra cosa que el principio de legalidad que vincula a la Administración, establecido en el artículo 103.1 de la CE¹⁰⁰. Este principio tiene eficacia en cuanto a la atribución de cualquier tipo de potestad, y también discrecional, a la Administración, y, por tanto, a la Administración Tributaria. A ella nos referiremos a continuación.

2.2. La especial relevancia del principio de legalidad en la atribución a la Administración de la potestad de adoptar, entre otras, medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Resulta casi superfluo recordar cómo en un Estado de Derecho como el nuestro, corresponde exclusivamente al Legislador, en el ejercicio de la potestad legislativa, y dentro del marco constitucional, concretar el modo en que los derechos de los obligados tributarios pueden ser limitados por el ejercicio de determinadas potestades atribuidas a la Administración tributaria.

Precisamente por ello, la Administración no puede atribuirse tales potestades sino que, por elemental exigencia del principio de legalidad en la actuación administrativa (art. 103 CE) y del principio de reserva de ley en el ámbito tributario (art. 31.1 CE), sólo mediante Ley, expresión máxima de la voluntad popular, pueden

convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)", *Quincena Fiscal*, n° 14, 2002, pp. 9 y ss.

⁹⁵ STC 6/1983, de 4 de febrero, F.J. 4.

⁹⁶ STC 179/1985, de 19 de diciembre, F.J. 3.

⁹⁷ STC 96/2002, de 25 de abril, F.J. 5.

⁹⁸ ATC 123/2009, de 30 de abril, F.J. 3.

⁹⁹ Cfr. MORÓN SÁNCHEZ, M.: *Discrecionalidad administrativa y control judicial...*, op. cit., p. 108.

¹⁰⁰ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978"..., op. cit., p. 972.

concederse potestades a la Administración para que ésta las ejerza en el modo anteriormente señalado¹⁰¹.

Nuestro TC ha afirmado al respecto, en su STC 21/1986, que “no hay que olvidar que el Texto constitucional encomienda a la Administración Pública un conjunto de tareas y funciones que requieren una especial regulación, correspondiendo a la ley la fijación de las condiciones que hagan posible tanto el cumplimiento de tales tareas como la garantía de los derechos de los ciudadanos”¹⁰².

Así también lo mantiene el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 20 de diciembre de 1994, al afirmar que “No existe potestad administrativa sin habilitación por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, toda acción administrativa, para que sea válida ha de contener la debida habilitación”¹⁰³, manteniendo con total rotundidad que el acto administrativo no es otra cosa que el ejercicio de una potestad para el cumplimiento de unos fines que la Administración tiene encomendados, y que el art.

¹⁰¹ En efecto, la teoría de la vinculación positiva de la Administración y el principio de legalidad en la actuación de la Administración es el camino seguido por nuestra Constitución, tal y como explican los profesores García de Enterría y Fernández Rodríguez, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 449. Para estos autores la legalidad atribuye potestades a la Administración, de modo que toda actuación administrativa se nos presenta como el ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Esta es la tesis mayoritaria entre nuestra doctrina administrativista, si bien es cierto que existe algún sector doctrinal minoritario partidario de una concepción menos estricta del principio de legalidad y que apelan al concepto de Ordenamiento, y en especial, de los principios generales del Derecho para encontrar en ellos títulos de potestad suficientes, apartándose de este modo de lo que ellos denominan legalidad estricta, pero aclarando que no se trata de resucitar las viejas teorías alemanas de la vinculación negativa. Así DE LA CUÉTARA, J.M.: *Las potestades administrativas...*, op. cit. o PECES-BARBA, G, y PRIETO SANCHÍS, L.: *La Constitución Española de 1978. Un estudio de Derecho y Política*, Fernando Torres editor, Valencia, 1981, pp. 104 y ss. Admite no obstante De la Cuétara que “cuanto más cerca nos situemos de la esfera vital del ciudadano (esferas penal o fiscal), con tanto mayor ardor se sostendrá la legalidad estricta”, p. 78.

¹⁰² STC 21/1986, de 14 de febrero, F.J.2.

¹⁰³ Por su claridad expositiva reproducimos a continuación parte de la STS de 20 de diciembre de 1994 (RJ 1994\10054), en cuyo F.D. tercero se dispone: “1.ª No existe potestad administrativa sin habilitación por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, toda acción administrativa, para que sea válida ha de contener la debida habilitación. Se pueden señalar potestades administrativas específicas cuya cobertura está en la ley; ello es lo que «ad exemplum» hizo la parte recurrente, aunque refiriéndose a los derechos de tanteo. Pero hay que reparar en que la exigencia que se contiene en los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española de ajuste estricto a la ley, en ocasiones debe ser matizado, bien porque el Legislador dejara de regular minuciosamente determinada materia, bien porque la propia ley permita que la Administración, por vía reglamentaria, complete la acción del legislativo, siempre que ello no sea una innovación respecto de la Ley. El reglamento es norma jurídica de valor subordinado a la Ley, a la que complementa. A través del reglamento, la Administración participa en la elaboración del ordenamiento jurídico, de suerte que la norma reglamentaria queda integrada en el mismo. Pero la potestad reglamentaria no es incondicionada, sino que está sometida a la Constitución y a las Leyes (artículo 97 de la Constitución Española); de ahí que se distinga entre la norma básica de las cuestiones fundamentales que siempre corresponden a la Ley, y los reglamentos como normas complementarias. El reglamento, como complemento de la ley puede explicitar reglas que en la Ley están simplemente enunciadas e incluso puede aclarar preceptos de la ley que sean imprecisos. En definitiva: «el reglamento no puede contener mandatos nuevos respecto de la ley, pero sí puede comprender las reglas precisas que argumenten la correcta práctica de la ley» (tal doctrina está ya consolidada por Sentencias del Tribunal Supremo: v. gr. Sentencias del Tribunal Supremo de 11 junio 1991, 20 mayo 1992, 10 julio 1992 y 23 octubre 1992)”.

103 de la CE exige una Administración pública al servicio de los ciudadanos –STS de 9 de febrero de 1987 y de 27 de mayo de 1988-¹⁰⁴.

Y específicamente en el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional ha afirmado, en su STC 201/2002, que “la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho, como establece el art. 103 de la Constitución Española”¹⁰⁵.

Como señalaron al respecto Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, “puesto que la Administración no puede actuar sin una habilitación positiva previa del Ordenamiento (máxime en ámbitos cubiertos por la reserva de Ley), el Legislador atribuye a la Administración diferentes potestades (facultades) administrativas para la realización de las funciones de aplicación de los tributos (art. 83.2 LGT); potestades administrativas (tributarias) que son potestades funcionales, en

¹⁰⁴ La STS de 9 febrero 1987 (RJ 1987\2913), F.D. quinto afirma: “El acto administrativo es el ejercicio de una potestad para el cumplimiento de los fines que le están encomendados y por ello sólo puede dictarse en función de las atribuciones concedidas por las leyes”. Por su parte en la STS de 27 mayo 1988 (RJ 1988\3994), F.D. tercero, se establece: “el interés público, además de justificar la actuación administrativa por vía de coacción o de fomento, exige una actividad de la Administración dirigida a la prestación de unos bienes o servicios a los ciudadanos, a que aquélla sirve; esta justificación finalista, que rompe con el anterior esquema del «Estado abstencionista», se encuentra implícita en el artículo 103.1 de la Constitución Española de 1978, cuando declara que, «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho»; mas este concepto de «servicio» a que alude el mentado precepto constitucional, ha de ser el fundamento jurídico superior al de «servicio público» al que el derecho administrativo se refiere, no contemplando únicamente a la calidad del ente que realiza la actividad, sino más bien al destino y a los destinatarios de ella; es decir, a la colectividad en su conjunto, considerada en su aspecto fluctuante e indeterminado de individuos que forman parte del pueblo al que la Administración sirve; ahora bien, dentro de la expresada actividad de la Administración Pública, junto a otros que aquí no son del caso, existe un tipo de ella enderezada precisamente a proporcionar una utilidad a dichos ciudadanos en el orden económico-social, en relación con necesidades generales, mediante los adecuados servicios de transporte público y, entre ellos los de transporte de viajeros por carretera; mas, una vez considerada su necesidad por la Administración Pública, -aun existiendo otras formas de gestión-, la más típica y usual en los tiempos actuales, es la de la «gestión indirecta» de tales servicios, constituida por la figura de la «concesión administrativa» en la que, manteniéndose la Administración en la titularidad del «servicio público» encomienda su organización y explotación a particulares, que por correr con los riesgos económicos de la empresa y responsabilizarse con la material prestación, tienen derecho a la correspondiente retribución económica por la actividad desarrollada, a través de la percepción del producto de unas tarifas o precios a pagar por los usuarios del transporte, pero, siempre mediante un control suplementario por la Administración, no sólo en el momento de seleccionar al concursante que mejor pueda prestar el «servicio», sino también durante todo el tiempo en que el mismo se presta por el concesionario, que ha de acomodarse en todo momento al ordenamiento jurídico de aplicación, y, si bien es cierto que conforme a dicho ordenamiento ha de proteger los intereses y derechos subjetivos de aquél, no lo es menos que la Administración concedente ha de velar porque los términos de la concesión se cumplan, por exigencia que a la misma impone el precepto constitucional citado; de aquí que, a través de normas se tipifiquen y sancionen aquellas conductas que ilícitamente se apartan de aquel ordenamiento concesional, porque además el verdadero interés público así lo exige.”

¹⁰⁵ STC 201/2002, de 28 de octubre, F.J. 3.

cuanto vinculadas al cumplimiento de los fines que las justifican y a las funciones para las que fueron creadas”¹⁰⁶.

Trasladado al ámbito que nos ocupa, la Administración tributaria, por tanto, únicamente podrá ostentar la potestad de adoptar medidas cautelares en la medida en que las mismas vengan otorgadas por una norma con rango legal, por las razones que acabamos de explicar. Así se deduce igualmente del art. 81.4 LGT al regular el elenco de medidas cautelares posibles, finalizando, en su apartado e), con “Cualquier otra legalmente prevista”.

Si, además, esta potestad se configura como discrecional -“la Administración podrá adoptar medidas cautelares”, reza el art. 81 LGT-, nada hay que objetar al respecto porque, como ya hemos indicado, en ocasiones, la atribución de este tipo de potestades es la más indicada para hacer realidad la función finalista que el Derecho Financiero tiene constitucionalmente encomendada, ex art. 31 CE. En efecto, la adopción de determinadas medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria, en ocasiones, puede ser la única posibilidad en manos de la Administración para hacer realidad el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo necesario una valoración individualizada de las circunstancias concurrentes en el supuesto concreto para que sea la propia Administración la que pueda decidir no sólo si es necesaria o no su adopción, sino también qué medida concreta, de entre las posibles, es la más adecuada.

Como afirmase la propia Dirección General de Tributos, en su Resolución de 13 de julio de 1999: “En cada caso concreto, deberá analizarse la procedencia de la adopción de las medidas cautelares, sin que resulte posible fijar un criterio general sobre dicha procedencia, sin considerar las concretas circunstancias concurrentes en cada caso”¹⁰⁷.

3. Las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico español: concepto, clases, caracteres y presupuestos.

Como hemos señalado anteriormente, para desentrañar la naturaleza jurídica de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo, hemos considerado necesario el estudio el principio de autotutela y la trascendencia del sistema legal de atribución de potestades a la Administración tributaria como instrumento para hacer realidad el deber de contribuir establecido en el art. 31 de la CE, así como el análisis de la institución cautelar; cuestión ésta que abordaremos seguidamente.

Ello nos traslada inmediatamente al ámbito de la teoría general de las medidas cautelares elaborada por el Derecho Procesal Civil. Aunque también presentes en otros sectores del ordenamiento jurídico, en este campo es donde el estudio de las medidas cautelares ha alcanzado mayor grado de desarrollo legal y doctrinal; motivo por el cual se hace necesario acudir a este sector del ordenamiento.

¹⁰⁶ Cft. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª edición..., op. cit., p. 312.

¹⁰⁷ Resolución DGT 13 de julio de 1999 (JUR\2001\232350).

Un primer planteamiento ha ido en este sentido: saber hasta qué punto las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo pertenecen a la institución cautelar, o por el contrario, se trata de una figura jurídica diferente, en cuyo caso, el siguiente paso sería esta otra cuestión: desentrañar su naturaleza jurídica y determinar correctamente cuál es su fundamento constitucional y sus principios inspiradores.

En este sentido, compartimos con Calderón Cuadrado que la correcta calificación de una determinada institución jurídica no es pura pérdida de tiempo, puesto que cualquier determinación de la concreta posición de un instituto jurídico tiene la indudable utilidad de contribuir a la siempre necesaria y compleja integración de lagunas, así como a la distinción con figuras afines¹⁰⁸.

El estudio de la institución cautelar ha sido, por lo tanto, nuestro punto de partida, sin perjuicio de que, con posterioridad, al detenernos en el estudio del régimen jurídico de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, debemos retomar, por razones de sistemática, algunas de las cuestiones ahora tratadas con un carácter más general.

3.1. El concepto de medida cautelar.

La ausencia de un concepto legal de medida cautelar unido a su insuficiente y disperso tratamiento legislativo, hace necesario acudir a las elaboraciones doctrinales que son las que han ido sentando las bases teóricas para la construcción de un sistema de medidas cautelares¹⁰⁹. Esta elaboración dogmática se ha realizado fundamentalmente a través de un método inductivo cuyo punto de partida suele ser el de su fundamento y el de las características que las mismas tienen; cuestión en la que curiosamente sí existe práctica unanimidad doctrinal¹¹⁰.

Los primeros intentos de elaboración se deben a la doctrina procesal alemana de finales del siglo XIX, pero es la doctrina italiana la que, desde comienzos del siglo XX, va construyendo paulatinamente un concepto autónomo de la institución cautelar¹¹¹. Chiovenda afirmó que “La necesidad de servirse de un proceso para obtener razón no puede convertirse en un perjuicio para quien tiene la razón”¹¹², sintetizando, de modo

¹⁰⁸ Cfr. CALDERÓN CUADRADO, M.P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1992, p. 29.

¹⁰⁹ Vid. CALDERÓN CUADRADO, M.P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 29. En idéntico sentido CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, p. 30.

¹¹⁰ Vid. SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Industrias Gráficas M. Pareja, Barcelona, 1974, p. 14.

¹¹¹ Cfr. FONT SERRA, E.: “Las medidas cautelares como manifestación de la justicia preventiva”, en AA.VV.: *El sistema de medidas cautelares*, IX Reunión de Profesores de Derecho Procesal, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1974, p. 141. Por todos vid. CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936; CARNELUTTI, F.: *Instituciones del proceso civil, Volumen I*, Ediciones jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1959 y CHIOVENDA, G.: *Instituzioni di diritto processuale civile*, 2ª edición, Vol. I, Napoli, 1935.

¹¹² CHIOVENDA, G.: “La necesita di servirsi del processo per ottenere ragione non deve tornare a danno di chi ha ragione”, *Instituzioni di diritto processuale civile*, 2ª edición..., op. cit., p. 139.

gráfico, la esencia de la institución cautelar en los primeros estudios sobre la misma en la doctrina italiana. De igual modo, y salvando las diferencias entre proceso y procedimiento administrativo, Carnelutti afirma que “cautelar se llama al proceso cuando, en vez de ser autónomo, sirve para garantizar (constituye una cautela para) el buen fin de otro proceso (definitivo)”¹¹³.

En todo caso, lo que no conviene perder de vista es el hecho de que toda teoría general de las medidas cautelares responde a una construcción doctrinal que se ha ido formando en el tiempo y que ha tomado como referencia la existencia de un proceso y la duración inevitable del mismo, que podrá, en ocasiones, permitir al demandado impedir la total o parcial efectividad de los derechos que pudieran corresponder al actor, con el consiguiente perjuicio de su derecho a una tutela judicial efectiva. García de Enterría considera éste un principio central de la tutela cautelar¹¹⁴, avalado tanto por la jurisprudencia del TJCE – desde la STJCE de 19 de junio de 1990, *Factortame*¹¹⁵-, como por la de nuestros Tribunales –desde el ATS de 20 de diciembre de 1990¹¹⁶-.

Las medidas cautelares aparecen, por tanto, como la justa respuesta del Legislador para conseguir la efectividad de una futura resolución; efectividad que se puede poner en peligro por el desarrollo en el tiempo de un proceso¹¹⁷.

Así pues, parece obvio considerar que el respeto a las normas procedimentales por parte de quien quiere hacer valer su derecho no puede perjudicarlo, de ahí la necesidad de articular una serie de medidas dirigidas a tutelar sus derechos de una manera cautelar ante la eventual imposibilidad de que en el futuro, aún habiéndose reconocido su derecho, el mismo pudiese no hacerse efectivo. Por ello mismo, Calamandrei afirmó que la tutela cautelar se inserta dentro de la garantía jurisdiccional de las normas jurídicas, asegurándola de modo anticipado¹¹⁸.

En este sentido, Ortells Ramos considera que la razón de ser de la existencia de las medidas cautelares es doble. De un lado, el hecho de que una resolución con eficacia no puede obtenerse sin más inmediatamente después de ser pedida, puesto que la realización de todo proceso exige tiempo, y entre el momento en que debió producirse la satisfacción y el momento en que efectivamente se produce mediante la sentencia y, en su caso, mediante la ejecución forzosa, implica, ya de por sí, que el proceso no cumple, con perfección ideal, su función de realización del Derecho. Otra razón de ser es la de evitar que, en este tiempo de demora, el demandado realice actos que impidan o dificulten la efectividad de la satisfacción que la sentencia vaya a conceder al actor. De este modo el actor no tendría, ni siquiera, una satisfacción tardía, lo que sin duda es más

¹¹³ CARNELUTTI, F.: *Instituciones del proceso civil, Volumen I...*, op. cit., p. 86.

¹¹⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares*, 3ª edición, Thomson, Civitas, Madrid, 2004, p. 211.

¹¹⁵ STJCE de 19 de junio de 1990, As. C 213-89, *The Queen contra Secretary of State for Transport, Ex Parte Factortame Ltd. y otros*.

¹¹⁶ ATS de 20 de diciembre de 1990 (RJ 1990\10412), F. D. segundo.

¹¹⁷ Cfr. CALDERÓN CUADRADO, M.P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., pp. 30 y 31.

¹¹⁸ Cfr. CALAMANDREI, P.: *Derecho Procesal Civil I, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Volumen I...*, op. cit., p. 134 y p. 156.

grave. Por ello, la tutela cautelar es el instrumento jurídico-procesal que tiene por función evitar tal circunstancia¹¹⁹.

Teniendo en cuenta lo señalado, bien puede afirmarse que el fin de las medidas cautelares sigue siendo el mismo: garantizar la eficacia de un proceso o de un procedimiento principal al que sirven. Para esto están, y para esto aparecen en los actuales ordenamientos jurídicos las medidas cautelares, tanto en sede jurisdiccional, como en sede administrativa.

Se da, además, en la actualidad, una peculiaridad un tanto perversa, a nuestro juicio. Como señaló Calderón Cuadrado, “en el momento de mayor lentitud de la justicia aparece con más urgencia la necesidad de obtener decisiones rápidas”¹²⁰. Precisamente por ello, no es atrevido afirmar que el recurso a las medidas cautelares se haya incrementado en la práctica en unos momentos como los actuales en los que la lentitud procesal y procedimental se ha convertido en una constante de los Tribunales de Justicia y de la Administración.

En cualquier caso, de lo que no cabe duda es de la función capital que las medidas cautelares están llamadas a cumplir en el ordenamiento jurídico actual; función que, a nuestro juicio, no es otra que la de colaborar con la efectiva realización de la justicia en tanto que aseguran el resultado de resoluciones que, de otro modo, además de tardías, serían inefectivas¹²¹. Pues, como afirmase Calamandrei, la garantía cautelar está destinada, “más que a hacer justicia, a dar tiempo a la justicia de cumplir eficazmente su obra”¹²². Para García de Enterría, la existencia de facultades para acordar medidas cautelares forma parte de las imprescindibles con que debe contar un juez para que éste pueda otorgar justicia efectiva¹²³.

El art. 5 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), parte de que la adopción de medidas cautelares es una de las clases de tutela jurisdiccional que puede pretenderse, junto con la tutela declarativa y la tutela ejecutiva¹²⁴. Ciertamente es que existe un debate doctrinal importante acerca de la existencia de un proceso cautelar independiente del proceso declarativo y de ejecución¹²⁵.

¹¹⁹ Cfr. ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares*, La Ley, Madrid, 2000, pp. 35 y ss.

¹²⁰ CALDERÓN CUADRADO, M.P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 32.

¹²¹ CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., p. 32 afirma, en este sentido, que “La tutela cautelar es por ello una tutela mediata que más que hacer justicia sirve para garantizar la eficacia del funcionamiento de la justicia”.

¹²² Cfr. CALAMANDREI, P.: *Derecho Procesal Civil I, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Volumen I...*, op. cit., p. 159.

¹²³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares...*, op. cit., p. 55.

¹²⁴ El tenor literal del art. 5 de la LEC es el siguiente: “1. Se podrá pretender de los tribunales la condena a determinada prestación, la declaración de la existencia de derechos y de situaciones jurídicas, la constitución, modificación o extinción de estas últimas, la ejecución, la adopción de medidas cautelares y cualquier otra clase de tutela que esté expresamente prevista por la ley”.

¹²⁵ Sobre el tema, vid. SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., pp. 22 y ss. y ORTELLS RAMOS, M. y CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*, Comares, Granada, 1996, pp. 4 y ss. Vid. también CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Civil. Parte general*, 3^a edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 427 y ss., GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, 2^a edición, Colex, Madrid, 2007, pp. 35 y 36, MONTERO

Ahora bien, hay unanimidad doctrinal a la hora de afirmar que existe una tutela cautelar con un sólido fundamento constitucional, que junto con la declarativa y la ejecutiva, integran la función jurisdiccional consistente en juzgar y hacer juzgar lo ejecutado –art. 117.3 CE-¹²⁶. Como claramente afirmó el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 14/1992, “la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso”¹²⁷; orientación que ha sido asumida por los Tribunales de Justicia ordinarios –ATS de 18 de julio de 2006¹²⁸, AAP de las Palmas de 25 julio de 2005¹²⁹, AAP de La Rioja de 5 de junio de 2009¹³⁰. Y, en idéntico sentido, se ha pronunciado el TEDH, en su Sentencia de 7 de julio de 1989 (caso Soering)¹³¹, y el TJCE, en la Sentencia de 19 de junio de 1990 (Factortame)¹³².

Teniendo en cuenta esta función de las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico, y adentrándonos en el concepto de medida cautelar, entre la doctrina española, Díez-Picazo Jiménez las define como el “remedio arbitrado por el Derecho para

AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 685 y 686.

¹²⁶ Entre otros, LORCA NAVARRETE, A.: “Título IV. De las medidas cautelares”, en AA.VV.: *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, Tomo III, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 3811 y ss.

¹²⁷ STC 14/1992, de 10 de febrero, F.J. 7.

¹²⁸ ATS de 18 julio de 2006 (JUR 2006\201467), F.D. cuarto. En un sentido similar el AAP de Madrid de 21 de abril de 2004 (AC 2004\1717), F.D. undécimo afirma: “Tradicionalmente se ha visto en las medidas cautelares el instrumento idóneo para conjurar el riesgo de que el transcurso del tiempo necesario para la sustanciación del proceso de declaración termine por impedir la satisfacción del interés del demandante tras una eventual sentencia favorable, o bien porque el demandado aproveche ese período para dificultar o hacer imposible la actuación del derecho que pueda reconocerse a favor de aquél, o bien porque durante su transcurso puedan sobrevenir circunstancias naturales o jurídicas de origen e índole casual”.

¹²⁹ AAP de las Palmas de 25 julio de 2005 (JUR 2005\216395), F.D. segundo: “En definitiva, hoy no se cuestiona la procedencia de medidas cautelares tanto para asegurar la ejecución de la resolución definitiva que puede recaer en un proceso, como su efectividad, siempre, claro está, que se den los presupuestos y se cumplan los requisitos exigidos para cada tipo de medida cautelar”

¹³⁰ AAP de La Rioja de 5 de junio de 2009 (JUR 2009\316410), F.D. segundo: “Con carácter general, las medidas cautelares, que son entendidas como el expediente mediante el cual se persigue la efectividad de la resolución que en su día pueda recaer en el litigio al que se refieren, constituyen, cada vez con más frecuencia, mecanismos en muchos casos necesarios para el fin indicado que gozan de un amplio respaldo tanto legal como constitucional, siendo varias las resoluciones en las que el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional han puesto de manifiesto la trascendencia constitucional de las medidas cautelares, al estar relacionadas con los derechos fundamentales y libertades públicas consagrados en la Constitución”. En un sentido muy similar AAP de Madrid de 31 de enero de 2008 (AC 2008\716), R.J. segundo.

¹³¹ STEDH de 7 de julio de 1989 (caso Soering contra Reino Unido). Vid. comentario de GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “El problema de los poderes del juez nacional para suspender cautelarmente la ejecución de las leyes nacionales en consideración al derecho comunitario europeo”, en *La batalla por las medidas cautelares...*, op.cit., pp. 57 y ss.

¹³² STJCE de 19 de junio de 1990, as. C-213/89, The Queen contra Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd. y otros. Vid. sobre el tema GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La Sentencia Factortame (19 de junio de 1990) del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La obligación del Juez nacional de tutelar cautelarmente la eficacia del Derecho Comunitario aun a costa de su propio Derecho Nacional. Trascendencia general de la Sentencia en el Derecho Comunitario y en el sistema español de medidas cautelares”, en *La batalla por las medidas cautelares...*, op.cit., pp. 101 y ss.

conjugar los riesgos que la duración del proceso puede suponer para la eficacia de los eventuales pronunciamientos que se dicten al final del mismo”¹³³. Y, de manera más detallada, Gimeno Sendra se refiere a ellas como “medios o instrumentos legales de prevención de las contingencias que provocan las dilaciones del proceso solicitadas para asegurar la efectividad de la pretensión deducida para prevenir el evento de que, siendo estimada en la resolución judicial que pone fin al proceso, hayan desaparecido los bienes del deudor sobre los que haya de realizarse el derecho del acreedor”¹³⁴.

Esta idea ha sido también acogida por la jurisprudencia. Así, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de septiembre de 2009, se refiere a la medida cautelar como aquella “medida precautoria establecida para garantizar la efectividad de la resolución judicial que en su día pueda recaer en el proceso principal”¹³⁵.

De igual manera, el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 22 de enero de 2009 las define como “el remedio que arbitra el derecho para obviar de alguna manera los riesgos de la duración temporal del proceso en orden a su eficacia”¹³⁶, y, en un sentido similar, el Auto de la Audiencia Provincial de Gerona de 21 de marzo de 2006 afirma que son “aquellas que tienen por objeto asegurar el eventual resultado final de un proceso, garantizando la posibilidad de que se cumpla la resolución que le pone fin, cuando existe un riesgo derivado de su misma duración de que, caso de no adoptarse, se frustre en la práctica lo que se decida judicialmente en su día”¹³⁷.

Existe, pues, un concepto general de medida cautelar muy cercana al significado gramatical del término¹³⁸, entendiéndose por tal cualquier medida legal que tenga como finalidad asegurar la eficacia de una resolución, judicial o administrativa, que está pendiente, frente a los riesgos que implica el desarrollo en el tiempo de un proceso o de un procedimiento.

Por ello, cuando el art. 81 LGT establece la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando dicho cobro pueda verse frustrado o dificultado por actos del obligado tributario dirigidos a tal fin, podemos constatar, en principio, la existencia de una medida que tiene como finalidad asegurar la eficacia del deber de contribuir; deber que se concreta en un acto de liquidación o de regularización con el que finaliza, a modo de resolución, un procedimiento de aplicación del tributo; procedimiento que, al tener un necesario desarrollo temporal,

¹³³ DE LA OLIVA SANTOS, A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, 3ª edición, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2005, p. 385.

¹³⁴ GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, 2ª edición..., op. cit., p. 35.

¹³⁵ Cfr. STS de 16 de septiembre de 2009 (RJ 2010/813), F. D. único. Y en idéntico sentido, entre otros los AATS de de 13 de diciembre de 1989 (RJ 1989/9405), F.D. primero, 13 de junio de 1997 (RJ 1997/5052), F.D. único y 9 de octubre de 2.000 (JUR 2000/311708), F.D. único.

¹³⁶ Cfr. AAP de Barcelona, de 22 de enero de 2009 (AC 2009\1184), F.J. primero.

¹³⁷ Cfr. AAP Girona, de 21 de marzo de 2006 (JUR 2006\266540), F.J. segundo. Vid. también AAP de Madrid de 12 julio de 2005 (AC 2005\1686), F.D. primero y AAP de Baleares de 6 de mayo de 2010 (AC 2010\1030), F.D. primero.

¹³⁸ La Real Academia Española de la Lengua define cautelar como “Dicho de una medida o de una regla: Destinada a prevenir la consecución de determinado fin o precaver lo que pueda dificultarlo”.

puede verse truncado con el consiguiente perjuicio que se derivaría para el interés general en una justa recaudación.

No son éstas las únicas medidas cautelares que existen en el ámbito tributario, pero sí las que constituirán el objeto de nuestro estudio. Por ello, para delimitar correctamente la naturaleza y el anclaje constitucional de las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo debemos ubicarlas dentro del sistema general de medidas cautelares del ordenamiento jurídico español y profundizar en los caracteres que las mismas tienen.

3.2. Las medidas cautelares en el ordenamiento español.

3.2.1. Medidas cautelares jurisdiccionales y medidas cautelares administrativas. Especial referencia a las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.

En el ordenamiento jurídico español, al igual que ocurre en el Derecho comparado¹³⁹, existen un sinnúmero de medidas cautelares que pertenecen a la institución cautelar, y que, como es lógico, no se encuentran sistematizadas en ninguna disposición general, sino que están dispersas en cada uno de los sectores del ordenamiento¹⁴⁰.

Atendiendo al órgano que puede adoptar estas medidas, y quizás sea éste el criterio distintivo más relevante a efectos metodológicos, es posible diferenciar entre medidas cautelares jurisdiccionales y medidas cautelares no jurisdiccionales o administrativas, en función de que tengan lugar con ocasión de un proceso judicial, - sede en la que nació la institución cautelar-, o que se adopten por parte de la Administración en el seno de un procedimiento administrativo¹⁴¹. También la

¹³⁹ En el Derecho comparado, y sin ánimo de exhaustividad, vid. APRILE, E.: *Le misure cautelari nel processo penale : (artt. 272-325 cod. proc. pen.)*, Giuffrè, Milano, 2006; BELLAGAMBA, G. y CARITI, G.: *I nuovi procedimenti cautelari civili : rassegna della giurisprudenza sulla nuova disciplina dopo un triennio di applicazione : con commento*, Giuffrè, Milán, 1996; CALVOSA, C.: *La tutela cautelare (Profilo sistematico)*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1963; CELESTE, A.: *Il nuovo procedimento cautelare civile*, Giuffrè, Milano, 2006; DE MATTEIS, E.: *La riforma del processo cautelare: analisi sistemica e profili operativi del nuovo rito cautelare*, Giuffrè, Milano, 2006; IOFRIDA, G. y SCARPA A.: *I nuovi procedimenti cautelari : dopo la legge n. 80 del 2005, il D.L. n. 271 del 2005 e la legge n. 51 del 2006*, Giuffrè, Milano, 2006; MARTÍNEZ BOTOS, R.: *Medidas cautelares*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1990; PODETTI, J.R.: *Tratado de las medidas cautelares*, Ediar, Buenos Aires, 1956; PROTO PISANI, A.: *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Studi, Jovene Editore, Napoli, 2003; VALITUTI, A.: *I procedimenti cautelari e possessori*, CEDAM, Padova, 2004.

¹⁴⁰ Para una visión sistemática de las distintas medidas cautelares existentes en nuestro ordenamiento, vid. AA.VV. (dir. Por FERNÁNDEZ-BALLESTEROS LÓPEZ, M.A.): *Medidas cautelares por razón de la materia*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998; AA.VV. (coord. por COLLADO GARCÍA-LAJARA, E.): *Manual práctico de medidas cautelares. Procesos constitucionales, ordinarios y especiales*, Comares, Granada, 2000; DE LA ROCHA GARCÍA, E.: *Procesos y medidas cautelares en los procedimientos civiles, penales, mercantiles, laborales, administrativos, económico-administrativos y contenciosos-administrativos*, Comares, Granada, 1999 y ORTELLS RAMOS, M. y CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español...*, op. cit.

¹⁴¹ Es posible incluso hablar de medidas cautelares que no son jurisdiccionales ni administrativas, como es el caso de las medidas cautelares adoptadas en el seno de un procedimiento arbitral, previstas en el art. 23 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre de Arbitraje. En este caso concreto, estaríamos ante un tertium genus, quizás más cercano a las medidas cautelares jurisdiccionales, si bien es

institución cautelar está presente en la jurisdicción constitucional¹⁴², en el ordenamiento comunitario¹⁴³, e incluso en la jurisdicción internacional¹⁴⁴.

Comenzando por las medidas cautelares jurisdiccionales, es posible diferenciarlas en función de los distintos órdenes jurisdiccionales. Nos encontraríamos, por tanto, con las medidas cautelares en el orden civil, las medidas cautelares penales, las medidas cautelares en el proceso laboral y las medidas cautelares en el contencioso-administrativo.

Los art. 721 y siguientes de la LEC regulan las medidas cautelares que pueden adoptarse en el seno de un proceso civil¹⁴⁵. En su apartado 1, el art. 721 dispone lo

cierto que no es pacífica la naturaleza de la institución arbitral. Sobre el tema vid. BARONA VILAR, S.: *Medidas cautelares en el arbitraje*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, LAPIEDRA ALCAMÍ, R.: *Medidas cautelares en el arbitraje comercial internacional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008 y ORTELLS RAMOS, M. y CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: “Tutela cautelar y arbitraje de Derecho Privado” en *La tutela judicial cautelar en el Derecho español...*, op. cit., pp. 179 y ss.

¹⁴² En diversos preceptos de la Ley 2/1979, de 3 de octubre, Orgánica del Tribunal Constitucional se prevé, excepcionalmente, una tutela cautelar consistente en la suspensión de la ejecución de la disposición o del acto impugnados. Sobre el tema, vid. HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: “Las medidas cautelares en los procesos constitucionales”, en AA.VV.: *Manual práctico de medidas cautelares. Procesos constitucionales, ordinarios y especiales*, Comares, Granada, pp. 3 y ss.; VECINA CIFUENTES, J.: *Las medidas cautelares en los procesos ante el Tribunal Constitucional*, Colex, Madrid, 1993.

¹⁴³ Art. 278 y 279 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (anteriores art. 242 y 243 TCE). Dichos preceptos establecen: “Artículo 278 (antiguo artículo 242 TCE). Los recursos interpuestos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no tendrán efecto suspensivo. Sin embargo, el Tribunal podrá, si estima que las circunstancias así lo exigen, ordenar la suspensión de la ejecución del acto impugnado”.

Artículo 279 (antiguo artículo 243 TCE). “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea podrá ordenar las medidas provisionales necesarias en los asuntos de que esté conociendo.”

Sobre el tema, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares...*, op. cit., pp. 37 y ss.. Vid. también BACIGALUPO SAGESSE, M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A.: “Fumus bonis iuris, periculum in mora y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 94, 1997, pp. 287 y ss., FUENTES CAMACHO, V.: *Las medidas provisionales y cautelares en el espacio judicial europeo: (estudio del art. 24 del Convenio de Bruselas de 27 de septiembre de 1968, con especial referencia a la posición española)*, Eurolex, Madrid, 1996; MORVIDUCCI, C.: “Fumus bonis iuris e misure cautelari nel proceso comunitario”, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, nº 3-4, 1999, pp. 705 y ss.; MUÑOZ MACHADO, S.: “La responsabilidad extracontractual de los poderes públicos en el Derecho Comunitario Europeo”, en AA.VV.: *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos, III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1999, pp. 195 y ss., PASTOR BORGONÓN, B., y VAN GINDERACHTER, E.: *El procedimiento de medidas cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*, Fundación Universidad-Empresa, Civitas, Madrid, 1993 y SIERRA MORÓN, S.: *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo: un estudio normativo y jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

¹⁴⁴ Art. 41 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Sobre el tema vid. ABAD CASTELOS, M.: *El Tribunal Internacional de Justicia y la protección cautelar de los derechos de los Estados*, Dykinson, Madrid, 2002.

¹⁴⁵ Nos referimos a las medidas cautelares indeterminadas previstas en la LEC. No son las únicas medidas cautelares jurisdiccionales posibles en el ámbito privado, puesto que existen en la legislación sectorial supuestos específicos de medidas cautelares. Sobre ellos, vid. la recopilación de DE LA ROCHA GARCÍA, E.: *Procesos y medidas cautelares...*, op. cit., pp. 33 y ss. Sobre las medidas cautelares en el Derecho Procesal Civil vid. CALDERÓN CUADRADO, M. P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op.cit.; ORTELLS RAMOS, M. y CALDERÓN CUADRADO, M. P.: *La tutela*

siguiente: “1. Bajo su responsabilidad, todo actor, principal o reconvenicional, podrá solicitar del tribunal, conforme a lo dispuesto en este Título, la adopción de las medidas cautelares que considere necesarias para asegurar la efectividad de la tutela judicial que pudiera otorgarse en la sentencia estimatoria que se dictare”, pudiendo consistir en cualquiera de las previstas en el art. 727 de la LEC, que establece al efecto una enumeración abierta con medidas tales como el embargo preventivo, la anotación preventiva de demanda, la intervención y depósito de ingresos obtenidos por actividades ilícitas, por citar algunas de ellas, o cualesquiera otras que “se estimen necesarias para asegurar la efectividad de la tutela judicial que pudiere otorgarse en la sentencia estimatoria que recayere en el juicio”¹⁴⁶.

judicial cautelar en el Derecho español..., op. cit.; ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares...*, op. cit. y SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit. Vid. también AA.VV.: *El sistema de medidas cautelares*, IX Reunión de Profesores de Derecho Procesal de las Universidades Españolas, Eunsa, Pamplona, 1974; AA.VV. (dir. por VALLS GOMBÁU, J. F.): *Las medidas cautelares y los recursos*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000; AA.VV.: *Las medidas cautelares*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993; BARONA VILAR, S.: “De las medidas cautelares” en AA.VV. (coord. por ESCRIBANO MORA, F.): *El proceso civil, Volumen VII, Libro III: artículos 614 a 747 inclusive*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 5947 y ss.; FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A.: “De las medidas cautelares”, en AA. VV. (coord. por FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A., RIFÁ SOLER, J.M. y VALLS GOMBAU, J.F.): *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Tomo III, Artículo 556 al 827*, Atelier, Barcelona, 2000, p. 3221 y ss.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., TORRES FERNÁNDEZ DE SEVILLA, J. M. y CASERO LINARES, L.: *Las medidas cautelares en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil: (doctrina, jurisprudencia y formularios)*, Aranzadi, Pamplona, 2004; GASCÓN INCHAUSTI, F.: *La adopción de medidas cautelares con carácter previo a la demanda*, CEDECS, Barcelona, 1999; JIMÉNEZ PLAZA, C.: *El "fumus boni iuris": un análisis jurisprudencial*, Iustel, Madrid, 2005; JOVÉ, M. A.: *Las medidas cautelares innominadas en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 1995; LORCA NAVARRETE, A.: “Título IV. De las medidas cautelares”..., op. cit.; RAMOS ROMEO, F.: *Las medidas cautelares civiles: un análisis jurídico-económico*, Atelier, Barcelona, 2006; ROY PÉREZ, C.: *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 2007; TORRES FERNÁNDEZ DE SEVILLA, J.M., GARBERÍ LLOBREGAT, J. y CASERO LINARES, L.: *Las medidas cautelares en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil: (doctrina, jurisprudencia y formularios)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007 y TORRES ROSELL, N.: *Las medidas cautelares: (contraste entre la regulación coetánea a la LEC de 1881 y la LEC de 2000)*, Montecorvo, Madrid, 2000.

Sobre las medidas cautelares en otros sectores del ordenamiento jurídico privado, vid. AA.VV. (dir. por MONTALBÁN AVILÉS, A.): *Medidas cautelares en el ámbito de los juzgados de lo mercantil*, Cuadernos de Derecho Judicial nº18-2004, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005; BARONA VILAR, S.: *Medidas cautelares en los procesos sobre propiedad industrial*, Comares, Granada, 1995; GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *El régimen de las medidas cautelares en el comercio internacional*, McGraw-Hill, Interamericana de España, Madrid, 1996; HEREDIA PUENTE, M. y FÁBREGA RUIZ, C.: *Medidas cautelares en el derecho de extranjería: Internamientos, expulsiones y otros aspectos del derecho de extranjería español*, Colex, Madrid, 1997; MARTÍN PASTOR, J.: *La tutela cautelar en la impugnación de acuerdos de las sociedades mercantiles*, Comares, Granada, 1997; ORTIZ PRADILLO, J. C.: *Las medidas cautelares en los procesos mercantiles*, Iustel, Madrid, 2006; PÉREZ DAUDÍ, V.: *Las medidas cautelares en el proceso de propiedad industrial*, J.M. Bosch editor, Barcelona, 1999; PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L.: *Derecho concursal, procedimientos sucesorios, jurisdicción voluntarias, medidas cautelares*, Tecnos, Madrid, 1978 y VELÁZQUEZ MARTÍN, A.: *La intervención judicial de bienes y empresas: Estudio procesal*, Aranzadi, Pamplona, 2009.

¹⁴⁶ El tenor literal del art. 727 LEC es el siguiente: “Artículo 727. Medidas cautelares específicas. Conforme a lo establecido en el artículo anterior, podrán acordarse, entre otras, las siguientes medidas cautelares:

En el proceso penal, la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 14 de septiembre de 1882 (en adelante LECRIM) regula, a lo largo de su articulado, las medidas cautelares penales, que pueden ser de diverso tipo¹⁴⁷: medidas precautelares, medidas cautelares personales y medidas cautelares patrimoniales o reales¹⁴⁸.

1. El embargo preventivo de bienes, para asegurar la ejecución de sentencias de condena a la entrega de cantidades de dinero o de frutos, rentas y cosas fungibles computables a metálico por aplicación de precios ciertos.

Fuera de los casos del párrafo anterior, también será procedente el embargo preventivo si resultare medida idónea y no sustituible por otra de igual o superior eficacia y menor onerosidad para el demandado.

2. La intervención o la administración judiciales de bienes productivos, cuando se pretenda sentencia de condena a entregarlos a título de dueño, usufructuario o cualquier otro que comporte interés legítimo en mantener o mejorar la productividad o cuando la garantía de ésta sea de primordial interés para la efectividad de la condena que pudiere recaer.

3. El depósito de cosa mueble, cuando la demanda pretenda la condena a entregarla y se encuentre en posesión del demandado.

4. La formación de inventarios de bienes, en las condiciones que el tribunal disponga.

5. La anotación preventiva de demanda, cuando ésta se refiera a bienes o derechos susceptibles de inscripción en Registros públicos.

6. Otras anotaciones registrales, en casos en que la publicidad registral sea útil para el buen fin de la ejecución.

7. La orden judicial de cesar provisionalmente en una actividad; la de abstenerse temporalmente de llevar a cabo una conducta; o la prohibición temporal de interrumpir o de cesar en la realización de una prestación que viniera llevándose a cabo.

8. La intervención y depósito de ingresos obtenidos mediante una actividad que se considere ilícita y cuya prohibición o cesación se pretenda en la demanda, así como la consignación o depósito de las cantidades que se reclamen en concepto de remuneración de la propiedad intelectual.

9. El depósito temporal de ejemplares de las obras u objetos que se reputen producidos con infracción de las normas sobre propiedad intelectual e industrial, así como el depósito del material empleado para su producción.

10. La suspensión de acuerdos sociales impugnados, cuando el demandante o demandantes representen, al menos, el 1 o el 5 % del capital social, según que la sociedad demandada hubiere o no emitido valores que, en el momento de la impugnación, estuvieren admitidos a negociación en mercado secundario oficial.

11. Aquellas otras medidas que, para la protección de ciertos derechos, prevean expresamente las leyes, o que se estimen necesarias para asegurar la efectividad de la tutela judicial que pudiere otorgarse en la sentencia estimatoria que recayere en el juicio.”

¹⁴⁷ Vid. MONETRO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional III*, 17ª edición..., op. cit., pp. 489 y 490.

¹⁴⁸ A diferencia del proceso civil, las medidas cautelares penales se encuentran dispersas en la LECRIM. Sobre el tema vid. ARANGÜENA FANEGO, C.: *Teoría general de las medidas cautelares reales en el proceso penal español*, Bosch, Barcelona, 1991 y PEDRAZ PENALVA, E.: *Las medidas cautelares reales en el proceso penal ordinario español: (contribución a su estudio)*, Trivium, Madrid, 1985. También AA.VV.: *Una propuesta alternativa al sistema de penas y su ejecución, y a las medidas cautelares personales*, Grupo de Estudios de Política Criminal, Málaga, 2005; GARCÍA-ROSTÁN CALVÍN, G.: *El proceso penal de menores : funciones del Ministerio Fiscal y del juez en la instrucción, el período intermedio y las medidas cautelares : actualizado a la LO 8/2006, de 4 de diciembre*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007; PORTAL MANRUBIA, J.: *Medidas cautelares personales en el proceso penal de menores : (según reforma de la LO 8/2006, de 4 de diciembre, por la que se modifica la LO 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores)*, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Barcelona, 2008; PUJADAS TORTOSA, V.: *Teoría general de las medidas cautelares penales. Peligrosidad del imputado y protección del proceso*, Marcial Pons, Madrid,

Por un lado, es posible hablar de una serie de medidas precautelares, que recaen sobre el imputado (o todavía sospechoso) o que está presuntamente cometiendo un delito in fraganti, y que tienen como finalidad asegurar la efectividad del proceso que va a iniciarse o que está recientemente iniciado. Se trata de la detención regulada en los arts. 489 y siguientes de la LECRIM¹⁴⁹.

Por su parte, las medidas cautelares personales recaen sobre la persona del imputado con la finalidad de asegurar la efectividad de la sentencia que en su día se dicte, y que pueden consistir en la prisión provisional (art. 502 y siguientes de la LECRIM¹⁵⁰) o en la libertad provisional (art. 528 y siguientes de la LECRIM)¹⁵¹.

Barcelona, 2008 y VALBUENA GARCÍA, E.: *Medidas cautelares en el enjuiciamiento de menores*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

¹⁴⁹ El art. 490 de la LECRIM dispone: “Cualquiera persona puede detener:

1º Al que intentare cometer un delito en el momento de ir a cometerlo.

2º Al delincuente «in fraganti».

3º Al que se fugare del establecimiento penal en que se halle extinguiendo condena.

4º Al que se fugare de la cárcel en que estuviere esperando su traslación al establecimiento penal o lugar en que deba cumplir la condena que se le hubiese impuesto por sentencia firme.

5º Al que se fugare al ser conducido al establecimiento o lugar mencionados en el número anterior.

6º Al que se fugare estando detenido o preso por causa pendiente.

7º Al procesado o condenado que estuviere en rebeldía.”

¹⁵⁰ El art. 502 de la LECRIM establece: “1. Podrá decretar la prisión provisional el juez o magistrado instructor, el juez que forme las primeras diligencias, así como el juez de lo penal o tribunal que conozca de la causa.

2. La prisión provisional sólo se adoptará cuando objetivamente sea necesaria, de conformidad con lo establecido en los artículos siguientes, y cuando no existan otras medidas menos gravosas para el derecho a la libertad a través de las cuales puedan alcanzarse los mismos fines que con la prisión provisional.

3. El juez o tribunal tendrá en cuenta para adoptar la prisión provisional la repercusión que esta medida pueda tener en el imputado, considerando sus circunstancias y las del hecho objeto de las actuaciones, así como la entidad de la pena que pudiera ser impuesta.

4. No se adoptará en ningún caso la prisión provisional cuando de las investigaciones practicadas se infiera racionalmente que el hecho no es constitutivo de delito o que el mismo se cometió concurriendo una causa de justificación.”

¹⁵¹ Los arts. 528 y 529 de la LECRIM establecen:

“Artículo 528.

La prisión provisional sólo durará lo que subsistan los motivos que la hayan ocasionado.

El detenido o preso será puesto en libertad en cualquier estado de la causa en que resulte su inocencia.

Todas las Autoridades que intervengan en un proceso estarán obligadas a dilatar lo menos posible la detención y la prisión provisional de los inculcados o procesados.”

“Artículo 529.

Cuando no se hubiere acordado la prisión provisional del imputado, el juez o tribunal decretará, con arreglo a lo previsto en el artículo 505, si el imputado ha de dar o no fianza para continuar en libertad provisional.

En el mismo auto, si el juez o tribunal decretare la fianza, fijará la calidad y cantidad de la que hubiere de prestar.

Este auto se notificará al imputado, al Ministerio Fiscal y a las demás partes personadas y será recurrible de acuerdo con lo previsto en el artículo 507.”

Además también son medidas cautelares patrimoniales la prisión provisional prevista en el art. 765.1 LECRIM para los procesos relativos al uso y circulación de los vehículos a motor o la intervención inmediata del vehículo prevista en el art. 764.4º LECRIM.

Finalmente, las medidas cautelares reales o patrimoniales recaen sobre los bienes o el patrimonio, y pretenden asegurar las responsabilidades pecuniarias derivadas de la misma responsabilidad penal (como pudiese ser el pago de multas o de costas procesales), o también de la responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito¹⁵².

Las medidas cautelares que pueden adoptarse en un proceso laboral están previstas en el art. 79 del Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral¹⁵³, donde se prevé como única medida cautelar el embargo preventivo de bienes del demandado en cuantía suficiente para cubrir lo reclamado en la demanda¹⁵⁴. A nuestro juicio, la aplicación subsidiaria de la LEC no debería impedir, sin embargo, la adopción de otro tipo de medidas cautelares tendentes a asegurar la eficacia de la resolución judicial¹⁵⁵.

En el ámbito Contencioso-Administrativo, los art. 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), prevén la posibilidad de adoptar cualquier tipo de medida cautelar que pueda ser necesaria para asegurar la efectividad de la sentencia¹⁵⁶. Como han destacado

¹⁵²Entre ellas se encuentran la fianza y el embargo, previstas en el art. 589 de la LECRIM. Su tenor literal es el siguiente: “Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.

La cantidad de ésta se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias.”

¹⁵³ Art. 79.1: “1. El órgano judicial, de oficio o a instancia de parte interesada o del Fondo de Garantía Salarial, en los casos en que pueda derivarse su responsabilidad, podrá decretar el embargo preventivo de bienes del demandado en cuantía suficiente para cubrir lo reclamado en la demanda y lo que se calcule para las costas de ejecución, cuando por aquél se realicen cualesquiera actos de los que pueda presumirse que pretende situarse en Estado de insolvencia o impedir la efectividad de la sentencia.”

¹⁵⁴ Sobre las medidas cautelares en el proceso laboral vid. BLASCO PELLICER, A.A.: *Las medidas cautelares en el proceso laboral*, Civitas, Madrid, 1996 y “La tutela cautelar laboral tras la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil”, *Aranzadi Social*, nº 5, 2001, pp. 619 y ss. y “El proceso cautelar” en AA.VV.: *El proceso laboral: Con toda la doctrina del Tribunal Constitucional, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina judicial de las Salas de lo Social de la Audiencia Nacional, de los Tribunales Superiores de Justicia y los Juzgados de lo Social*, Vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 2065 y ss.; DEL REY RODRÍGUEZ, I.: “Art. 79” en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Laboral*, Tomo I, Comares, Granada, 2001, pp. 516 y ss.; MONTERO AROCA, J., IGLESIAS CABRERO, M., MARÍN CORREA, J.Mª y SAMPEDRO CORRAL, M.: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Laboral*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 520 y ss.; SALINAS MOLINA, F.: “Las medidas cautelares en el proceso laboral”, en AA.VV. (coord. por COLLADO GARCÍA-LAJARA, E.): *Manual práctico de medidas cautelares. Procesos constitucionales, ordinarios y especiales*, Comares, Granada, pp. 411 y ss.; SANTANA GOMEZ, A.: *La interrupción y la suspensión como medidas cautelares en el procedimiento disciplinario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.

¹⁵⁵ Así BLASCO PELLICER, A.: *Las medidas cautelares en el proceso laboral...*, op. cit., pp. 151 y ss.

¹⁵⁶ El art. 129 dispone: “1. Los interesados podrán solicitar en cualquier estado del proceso la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia.

2. Si se impugnare una disposición general, y se solicitare la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados, la petición deberá efectuarse en el escrito de interposición o en el de demanda.”

Sobre las medidas cautelares en el contencioso-administrativo, vid. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit. y GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La*

García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, la vigente LJCA ha abierto el abanico de las medidas cautelares, reducidas, hasta ese momento, a la suspensión de la ejecución de los actos recurridos¹⁵⁷.

En cuanto a las medidas cautelares administrativas -es decir, aquellas que puede adoptar la Administración durante la tramitación de un procedimiento administrativo-, están reguladas, con carácter general, en los art. 72 y ss. de la LRJAPyPAC, bajo la denominación “Medidas provisionales”¹⁵⁸.

batalla por las medidas cautelares..., op. cit. Vid. también AA.VV. (dir. por CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, M.): *Medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Cuadernos de Derecho Judicial nº 8, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999; AA.VV. (dir. por ARNALDO ALCUBILLA, A. y FERNÁNDEZ VALVERDE, R.): *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, Publicaciones Avella, Madrid, 1998, pp. 1293 y ss.; BACIGALUPO SAGESSE, M.: *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo: (antecedentes, alcance y límites de la reforma operada por la Ley 29/1998)*, Marcial Pons, Madrid, 1999; BARCELONA LLOP, J.: “¿Pero de verdad existe la tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo?”, en AA.VV.: *Estudios Jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez I*, Derecho Público, Universidad de Cantabria, Facultad de Derecho, Salamanca, 1993, pp. 89 y ss.; BELTRÁN DE FELIPE, M.: “Las exigencias constitucionales de una nueva concepción del contencioso-administrativo” en AA.VV. (coordinada por MARTÍN RETORTILLO, S.): *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Vol. 4, Civitas, Madrid, 1991, pp. 3085 y ss.; BOTÍA TORRALBA, P.: *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Madrid, 2007; CHINCHILLA MARÍN, C.: “Artículo 129”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 100, 1998, pp. 863 y ss. y “La tutela cautelar” en AA.VV. (dirigida por LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M.): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 561 y ss.; DEL GUAYO CASTIELLA, I.: *Judicial review y justicia cautelar*, Marcial Pons, Madrid, 1997; GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Medidas cautelares”, en *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1998, pp. 127 y ss.; GIL IBÁÑEZ, J. L.: *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo: una visión práctica*, Colex, Madrid, 2001; GIMENO SENDRA, V., MORENO CATENA, V., GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ-CUELLAR, N.: “Medidas cautelares” en *Comentarios a la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1999, pp. 857 y ss.; PERA VERDAGUER, F.: “Medidas cautelares” en *Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo, Ley 29/1998, de 13 de julio*, 6ª ed., Bosch, Barcelona, 1998, p. 791 y ss.; SALA SÁNCHEZ, P., XIOL RÍOS, J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “Medidas cautelares” en *Práctica procesal Contencioso-Administrativa, Tomo IX*, Bosch, Barcelona, 1999, pp. 463 y ss.; DE LA SIERRA MORÓN, S.: *Tutela cautelar contencioso-administrativa y Derecho Europeo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004; PAREJO ALFONSO, L.: “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *REDA*, nº 49, 1986, pp. 19 y ss.; RUIZ PIÑERO, F. L., LÓPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F. y GARRIDO BENGOCHEA, L. A.: *Las medidas cautelares en la Ley 29-1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008; TESO GAMELLA, P.: *Medidas cautelares en la justicia administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007 y TORNOS MÁZ, J.: “Suspensión cautelar en el proceso contencioso-administrativo y doctrina jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 61, 1989, pp. 119 y ss.

¹⁵⁷ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición...., op. cit., p. 596.

¹⁵⁸ Aunque denominadas provisionales, su carácter cautelar está fuera de toda duda. Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2008, p. 501. Obsérvese además la divergencia terminológica que existe cuando se trata del ámbito de las medidas cautelares que puede adoptar una Administración Pública y que, quizás, pueda inducir a error, puesto que mientras que la LRJAP y PAC habla de medidas provisionales, la LGT y la

El art. 72, en su apartado primero, establece lo siguiente: “Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolverlo podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficiente para ello”¹⁵⁹.

Por su parte, el art. 111 de la LRJAPyPAC regula la suspensión de la ejecución, cuya naturaleza cautelar es indiscutible –García de Enterría, Martín Queralt o Tejerizo López-¹⁶⁰. Estas medidas cautelares también tratan de evitar los perjuicios que

LGSS emplean, como mejor técnica legislativa el término medidas cautelares. La jurisprudencia, en numerosas ocasiones, las denomina medidas cautelares -entre otras, SAN de 23 de diciembre de 2004 (RJCA\2006\141), F.D. sexto, STSJ de Cantabria de 24 de septiembre de 1998 (RJCA\1998\3950), F.D. cuarto, o STSJ Andalucía de 7 de julio de 2003 (RJCA\2003\955), F.D. quinto-. Sobre esta divergencia terminológica, vid. FABRA VALLS, M.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001, p. 108 y MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*, Bosch, Barcelona, 2000, pp. 9 y 10.

¹⁵⁹ Vid., sobre el tema, CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo*, Comares, Granada, 2007; CALONGE VELÁZQUEZ, A. y GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo. A propósito del Proyecto de Ley de Modificación de la Ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Actualidad Administrativa*, 1998-3, pp.773 y ss.; DE LA SERNA BILBAO, N.: “Las medidas cautelares”, *Documentación Administrativa*, nº 154-155, 1999, pp. 179 y ss.; GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo tras la promulgación de la LRJPA”, en AA.VV.: *Procedimiento administrativo, Ponencias del I Coloquio hispano-portugués*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, pp. 371 y ss.; GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Tomo II, 4ª edición, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2007, “Artículo 72”, pp. 1912 y ss.; JIMENEZ CRUZ, J.M.: “Iniciación, ordenación e instrucción del procedimiento (Artículos 68 a 86)”, en AA.VV. (coord. por PENDÁS GARCÍA, B.): *Administraciones Públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993, pp. 527 y ss.; MARINA JALVO, B.: *Medidas provisionales en la actividad administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 2007; MESEGUER YEBRA, J.: “Tutela cautelar y medidas provisionales previas al procedimiento administrativo”, *La Ley*, 1999-3, D-151, pp. 2011 y ss. y *Las medidas provisionales en vía administrativa...*, op. cit.; REBOLLO PUIG, M.: “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”, en AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 659 y ss.; RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R.: “Las medidas cautelares provisionales: análisis de la STS de 20 de diciembre de 2007”, *Actualidad administrativa*, nº 6, 2008, pp. 26 y ss.; SAIITA, F.: *Il potere cautelare della pubblica amministrazione : tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa*, Giappichelli, Torino, 2003 y TARDÍO PATO, J.: “Medidas provisionales” en AA.VV. (coord. por GARBERÍ LLOBREGAT, J.): *El procedimiento administrativo común (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios)*, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 1155 y ss.

¹⁶⁰ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 14ª edición..., op. cit., p. 597; MARTÍN QUERALT, J.: “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos en los procedimientos tributarios”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor Manuel Broseta Pont*, Vol. 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, p. 2190 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios”, *Revista de información fiscal*, nº 1, 1994, p. 18.

Sobre el tema, vid. CALONGE VELÁZQUEZ, A.: “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos en la nueva ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común”, en AA.VV.: *Procedimiento administrativo: ponencias del I Coloquio hispano-*

efectivamente pueden derivarse del necesario desarrollo temporal del procedimiento, y se adoptan a favor del administrado, ya que suponen, en cierta medida, una limitación de la posición de privilegio de la Administración resumida bajo la expresión autotutela administrativa –Chico de la Cámara-¹⁶¹. García de Enterría concede, a este tipo de medidas cautelares, la función de erigirse en reequilibrio de las partes, sin necesidad de esperar a sentencias firmes, que permite la justa quiebra, en muchas ocasiones, del indiscutido dogma de la ejecutoriedad automática de los actos administrativos¹⁶².

También lo entienden así nuestros Tribunales y la Administración; entre otras, STSJ de Cataluña de 6 de noviembre de 2008¹⁶³, STSJ de Cataluña de 5 de febrero de 2004¹⁶⁴, STSJ de Castilla La Mancha de 6 de octubre de 2008¹⁶⁵, STSJ de Islas Canarias de 27 de octubre de 2009¹⁶⁶ o Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007¹⁶⁷.

portugués, Xunta de Galicia, Escola Galega de Administración Pública, 1994, pp. 311 y ss.; COCA VITA, E.: “A vueltas con la suspensión de la ejecución de actos administrativos recurridos: Últimas aportaciones doctrinales y jurisprudenciales”, *Revista de Administración Pública*, nº 127, 1992, pp. 241 y ss.; GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: “Artículo 111”, pp. 2633 y ss. en *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Tomo II..., op. cit.; MORCILLO MORENO, J.: “La suspensión de la ejecución” en AA.VV. (coord. por GARBERÍ LLOBREGAT, J.): *El procedimiento administrativo común (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios)*, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 1991 y ss.; MOROTE SARRIÓN, J.V.: “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos tras la sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 94, 1997, pp. 307 y ss. y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: “Suspensión del acto y medidas cautelares”, *Poder Judicial*, nº 21, 1991, pp. 145 y ss.

¹⁶¹ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La aplicación del principio *fumus bonis iuris*: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de ejecución de deuda tributarias” *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 215, 2001, p. 208.

¹⁶² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 11ª edición..., op. cit., pp. 651 y 652. Vid. también, en un sentido similar, el ATS de 18 julio de 2006 (JUR 2006\201467), F.D. cuarto: “Como señala la STC 218/1994, la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial; esto es, trata de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia. Pero, además, en el proceso administrativo la suspensión cautelar tiene determinadas finalidades específicas, incluso con trascendencia constitucional, y que pueden cifrarse genéricamente en constituir un límite o contrapeso a las prerrogativas exorbitantes de las Administraciones públicas, con el fin de garantizar una situación de igualdad con respecto a los particulares ante los Tribunales, sin la cual sería pura ficción la facultad de control o fiscalización de la actuación administrativa que garantiza el art. 106.1 CE”.

¹⁶³ STSJ de Cataluña de 6 de noviembre de 2008 (JUR\2009\76410), F.D. primero.

¹⁶⁴ STSJ de Cataluña de 5 de febrero de 2004 (JUR\2004\103086), F.D. tercero.

¹⁶⁵ STSJ de Castilla La Mancha de 6 de octubre de 2008 (JUR\2009\93422), F.D. primero.

¹⁶⁶ STSJ de Islas Canarias de 27 de octubre de 2009 (JUR\2010\78857). F.J. primero.

¹⁶⁷ Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007 (NFJ027976), F.D. segundo: “La suspensión de la ejecución de una liquidación es una medida cautelar, que opera en tanto se resuelve la impugnación que pesa sobre aquella, mientras que el fraccionamiento de esa deuda tiene naturaleza distinta, porque no es sino un modo de pago de la misma.”

Finalmente, el art. 136 de la LRJAP y PAC regula la posibilidad de adoptar medidas provisionales dentro del procedimiento sancionador, cuando así esté previsto en las normas que regulen los procedimientos sancionadores¹⁶⁸.

La legislación administrativa sectorial contiene, además, numerosos supuestos específicos de medidas provisionales¹⁶⁹.

Dentro de las medidas cautelares administrativas, también es necesario hacer referencia también al art. 33 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS), el cual regula las medidas cautelares que puede adoptar la Tesorería General de la Seguridad Social para asegurar el cobro de las deudas de la Seguridad Social¹⁷⁰; y al art. 54 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia,

¹⁶⁸ Art. 136 LRJAPyPAC: “Cuando así esté previsto en las normas que regulen los procedimientos sancionadores, se podrá proceder mediante acuerdo motivado a la adopción de medidas de carácter provisional que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer”. El art. 15 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, desarrolla tal posibilidad en los siguientes términos:

“Artículo 15. Medidas de carácter provisional.

1. De conformidad con lo previsto en los artículos 72 y 136 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el órgano competente para resolver podrá adoptar en cualquier momento, mediante acuerdo motivado, las medidas de carácter provisional que resulten necesarias para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, el buen fin del procedimiento, evitar el mantenimiento de los efectos de la infracción y las exigencias de los intereses generales. Cuando así venga exigido por razones de urgencia inaplazable, el órgano competente para iniciar el procedimiento o el órgano instructor podrá adoptar las medidas provisionales que resulten necesarias.

2. Las medidas de carácter provisional podrán consistir en la suspensión temporal de actividades y la prestación de fianzas, así como en la retirada de productos o suspensión temporal de servicios por razones de sanidad, higiene o seguridad, y en las demás previstas en las correspondientes normas específicas.

3. Las medidas provisionales deberán estar expresamente previstas y ajustarse a la intensidad, proporcionalidad y necesidades de los objetivos que se pretenda garantizar en cada supuesto concreto.”

Sobre el tema vid. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: “Artículo 136” en *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*..., op. cit., pp. 3087 y ss. y PONS CÁNOVAS, F.: *Las medidas provisionales en el procedimiento sancionador*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2001. Las Sentencias del TS de 4 de febrero de 2004 (RJ 2004/2010 y RJ 2004/2194), han precisado al respecto en su F.J. 18 que “el artículo 136 de la Ley 30/1992 se limita a exigir, para que se pueda «proceder mediante acuerdo motivado a la adopción de medidas de carácter provisional que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer» que «así esté previsto en las normas que regulen los procedimientos sancionadores», pero no ordena que las medidas se tipifiquen de manera detallada.”

¹⁶⁹ CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo*..., op. cit., pp. 53 y ss., sistematiza las medidas provisionales existentes en el ordenamiento administrativo en sectores concretos como la protección y seguridad ciudadana, espectáculos públicos y actividades recreativas, protección de consumidores y usuarios, defensa de la competencia, urbanismo, función pública, telecomunicaciones, juego, deporte, tráfico, extranjería o medio ambiente. Vid. también la recopilación legislativa realizada por MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*..., op. cit., pp. 29 y ss.

¹⁷⁰ Art. 33: “Para asegurar el cobro de las deudas con la Seguridad Social, la Tesorería General de la misma podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.

donde se regula la posibilidad de adoptar medidas cautelares por parte del Consejo de la Comisión Nacional de la Competencia, dirigidas a asegurar la eficacia de la resolución que en su momento se dicte¹⁷¹.

En el ámbito tributario, las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo están reguladas, con carácter general, en el art. 81 de la LGT (al que se remite el art. 41 de la LGT, dentro en materia de derivación de responsabilidad)¹⁷², ocupándose los art. 224 y 233 de la suspensión cautelar, esto es, de

a. 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.

La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

1. Retención del pago de devoluciones de ingresos indebidos o de otros pagos que deba realizar la Tesorería General de la Seguridad Social, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

La retención cautelar total o parcial de una devolución de ingresos indebidos deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución.

2. Embargo preventivo de bienes o derechos.

Este embargo preventivo se asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados.

3. Cualquiera otra legalmente prevista.

b. Cuando la deuda con la Seguridad Social no se encuentre liquidada pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y siempre que corresponda a cantidades determinables por la aplicación de las bases, tipos y otros datos objetivos previamente establecidos que permitan fijar una cifra máxima de responsabilidad, la Tesorería General de la Seguridad Social podrá adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro, previa autorización, en su respectivo ámbito, del Director Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social o, en su caso, del Director General de la misma o autoridad en quien deleguen.

c. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aun cuando no haya sido pagada la deuda, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio, sin que puedan prorrogarse más allá del plazo de seis meses desde su adopción.

d. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda con la Seguridad Social que corresponda exigir por actividades y trabajos lucrativos ejercidos sin establecimiento cuando los trabajadores no hayan sido afiliados o, en su caso, no hayan sido dados de alta en la Seguridad Social.

Asimismo, podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos de las empresas cuyos trabajadores no hayan sido afiliados ni dados de alta o por los que no hubieren efectuado sus cotizaciones a la Seguridad Social.” Sobre el tema vid.: RODRÍGUEZ RAMOS, M.J. y PÉREZ BORREGO, G.: “Las medidas cautelares en el procedimiento de gestión recaudatoria de Seguridad Social”, *Aranzadi Social*, nº 5, 1999, pp. 913 y ss.

¹⁷¹ “Artículo 54. Adopción de medidas cautelares. Una vez incoado el expediente, el Consejo de la Comisión Nacional de la Competencia podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte, a propuesta o previo informe de la Dirección de Investigación, las medidas cautelares necesarias tendentes a asegurar la eficacia de la resolución que en su momento se dicte”. Sobre el tema, vid. ORTELLS RAMOS, M. y BELLIDO PENADÉS. R.: *Las medidas cautelares en derecho de la competencia: la práctica del Tribunal de Defensa de la Competencia y de los tribunales civiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999 e IRISSARRY, B.: “Artículo 54. Adopción de medidas cautelares” en AA.VV. (coord. por ODRIÓZOLA, M. e IRISSARRY, B.): *Derecho español de la competencia: comentarios a la Ley 15/2007, Real decreto 261/2008 y Ley 1/2002*, Vol. 2, Bosch, Barcelona, 2008, pp. 988 y ss.

¹⁷² Vid. APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 1385 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medida cautelares;

la suspensión de la ejecución del acto impugnado en reposición y en vía económico-administrativa, respectivamente¹⁷³. Cuanto acabamos de decir respecto de la suspensión

autotutela administrativa << versus >> intervención judicial”..., op. cit.; “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria” en AA.VV.: *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, CEU San Pablo, Madrid, 2007, pp. 399 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, pp. 363 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *Tribunal fiscal*, nº 67, 1996, pp. 3 y ss.; “Una Sentencia ejemplar”, *Tribunal fiscal*, nº 22-23, 1992, pp. 2 y ss. y las monografías de CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009.

Sobre el tema, vid. también ALVAREZ MARTÍNEZ, J.: “La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 11, 2007, pp. 15 y ss.; CALVO VERGEZ, J.: “La adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario destinadas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria”, *Gaceta fiscal*, nº 289, 2009, pp. 38 y ss.; CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 175, 1997, pp. 3 y ss.; GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 673 y ss.; GÓMEZ MARTÍN, F. y BATLLE GARCÍA, H.: “Acerca de la modificación introducida en el artículo 128 de la L.G.T. por la ley de acompañamiento de 1998. Ensayo de delimitación de su alcance y posible conexión con el Código Civil en cuanto a medidas cautelares”, en AA.VV. (coordinada por PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.): *Estudios tributarios aplicados*, Escola Universitaria d'Estudis Empresarials, Fundación Antonio Lancuena, Barcelona, 1998, pp. 279 y ss.; LUQUE MATEO, M.A.: “Las medidas cautelares positivas en el ámbito tributario (A propósito de la sentencia de 23 de febrero de 2001, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña)”, *Tribuna Fiscal*, nº 140, 2002, pp. 63 y ss.; “Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 113, 2004, pp. 117 y ss.; “Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal”, *Revista de Información Fiscal*, nº 92, 2009, pp. 13 y ss.; MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 103, 1999, pp. 49 y ss.; ROSEMBUJ, T.: “La suspensión cautelar y las medidas cautelares de la Ley General Tributaria”, *Economist & Jurist*, nº 18, 1996, pp. 44 y 45.

¹⁷³ Sobre el tema, vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: *La suspensión en vía Económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999; MARTÍN QUERALT, J.: “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos en los procedimientos tributarios”..., op. cit. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios”..., op. cit.

Vid. también las monografías CHICO DE LA CÁMARA, P.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval*..., op. cit.; FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*..., op. cit. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*..., op. cit. y los siguientes estudios: ANDRÉS AUCEJO, E.: “Suspensión de ejecutividad de los actos de gestión tributaria. Procedencia”, *Tribuna Fiscal*, nº 36, 1993, pp. 73 y ss.; ARIAS VELASCO, J.: “El Instituto Jurídico de la suspensión del acto administrativo”, en AA.VV. (coord. por PONT MESTRES, M.): *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías: (necesario equilibrio entre la potestad de ejecutoriedad de la Administración y el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes)*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1994, pp. 23 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C.: “La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)”, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, nº 20, 1996, pp. 9 y ss.; “La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (y II)”, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, nº 21,

de la ejecución en el ámbito administrativo, es igualmente aplicable a la suspensión de la ejecución prevista en la LGT.

También existen en el ámbito tributario medidas cautelares dentro del procedimiento sancionador dirigidas a asegurar el cobro de la sanción tributaria, ya que, en virtud de lo establecido en el art. 190.2 de la LGT: “Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta Ley”, estando las medidas cautelares del art. 81 de la LGT reguladas en dicho capítulo. Así lo ha entendido además, correctamente a nuestro juicio, el TEAC, en su Resolución de 10 de septiembre de 2008, resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio¹⁷⁴.

Existen otros preceptos de la LGT que regulan una serie de potestades bajo la rúbrica de “medidas cautelares” en los procedimientos de inspección (art. 146 LGT), de recaudación (art. 162 LGT) y en el procedimiento sancionador (art. 210 LGT), e incluso también en los diversos Reglamentos que desarrollan los procedimientos de aplicación del tributo. A todos ellos nos referiremos seguidamente para verificar que, a pesar de su denominación, no se trata de auténticas medidas cautelares, sino de medidas de aseguramiento de prueba u otro tipo de potestades administrativas. Igualmente veremos cómo ocurre lo contrario. Se regulan, en algunas ocasiones, una serie de potestades que, aún no denominándose “medidas cautelares” lo son; cuestión que nos obligará a realizar

1996, pp. 9 y ss.; “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de liquidación tributaria: algunas cuestiones”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, 1994, pp. 221 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La suspensión de la ejecución de deudas tributarias: una propuesta para incorporar el principio de “fumus boni iuris” en el procedimiento de revisión” en AA.VV. (coord. por HERRERA MOLINA, P.M. y LONGÁS LAFUENTE, A.): *Revisión de actos tributarios: homenaje a M^a de los Angeles Cascajero Sánchez*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006, pp. 263 y ss.; “La suspensión de la ejecución de las deudas tributarias en el ámbito de las Haciendas Locales”, *Tributos locales*, nº 47, 2005, pp. 36 y ss.; DAGO ELORZA, I.: “La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa”, *Tribuna Fiscal*, nº 78, 1997, pp. 59 y ss.; DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 194, 1994, pp. 1 y ss.; LUQUE MATEO, M.A.: “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos*, nº 1, 2004, pp. 423 y ss.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Incidencia de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en materia tributaria: suspensión de la ejecución del acto impugnado y extensión de los efectos de una sentencia firme a personas que no han sido parte en el procedimiento”, *Revista de información fiscal*, nº 32, 1999, pp. 19 y ss.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La suspensión de la ejecución del acto tributario en vía de recurso y el interés de demora”, *Impuestos*, nº 2, 1995, pp. 381 y ss.; MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 78, 1997, pp. 76 y ss.; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 1, 1997, pp. 303 y ss.; MORIES JIMÉNEZ, M^a T.: “Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios”, *REDF*, nº 80, 1993, pp. 655 y ss.; PONT MESTRES, M.: “Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa”, en AA.VV. (coord. por PONT MESTRES, M.): *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías: (necesario equilibrio entre la potestad de ejecutoriedad de la Administración y el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes)*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1994, pp. 71 y ss.

¹⁷⁴ Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008 (JT\2008\1396), F.D. cuarto: “son de aplicación a las sanciones las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley General Tributaria, por disponerlo así el artículo 190.2 de la misma.”

una labor de delimitación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.

En el ámbito tributario, es posible distinguir, por tanto, dos clases de medidas cautelares bien diferenciadas, como también ha señalado nuestra doctrina¹⁷⁵. Martín Queralt, en este sentido, señala los diferentes matices que existen entre la suspensión cautelar (a favor del contribuyente) y la adopción de medidas cautelares (a favor de la Administración)¹⁷⁶, pues perteneciendo ambos a la institución cautelar, resulta evidente que los intereses que tratan de protegerse en uno u otro caso son bien diferentes, y su fundamento, por tanto, será bien distinto.

De un lado, estarían las medidas cautelares consistentes en la suspensión de la ejecución del acto impugnado, tanto en vía jurisdiccional o en vía administrativa; medidas con claro fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva¹⁷⁷, como tendremos ocasión de señalar.

Por el contrario, las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo, reguladas, con carácter general, pero no exclusivamente, en el art. 81 de la LGT y las medidas cautelares en el procedimiento sancionador¹⁷⁸ se configuran como medidas cautelares a favor de la Administración que ésta podrá adoptar cuando existan indicios racionales de que el cobro pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

Las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo son, como ya hemos indicado, las que constituyen el objeto de nuestro estudio.

Su diferente fundamento constitucional respecto de la suspensión cautelar y respecto de las medidas cautelares que aseguran la sanción tributaria justifica, a nuestro juicio, un estudio diferenciado.

3.2.2. Clases de medidas cautelares en atención a sus efectos jurídicos.

Como precisa gran parte de nuestra doctrina procesal¹⁷⁹, es posible distinguir, atendiendo a los efectos jurídicos de las medidas cautelares, según tengan efectos de aseguramiento, efectos de conservación pero no de simple aseguramiento, y efectos

¹⁷⁵ Vid. en este sentido FABRA VALLS, M.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria...*, op. cit., p. 109 para quien es fundamental “El distinto derecho o principio protegido, puesto que unas tratan de tutelar la eficacia o efectividad de la actuación administrativa, mientras que las otras están al servicio del derecho a la tutela judicial efectiva”. También LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 35.

¹⁷⁶ MARTÍN QUERALT, J.: “La conflictiva relación entre derecho tributario y derecho penal”, en AA.VV.: *VII Congreso Tributario*, Consejo General del Poder Judicial, Aedaf, Madrid, 2011, p. 158. También ROSEMBUJ, T.: “La suspensión cautelar y las medidas cautelares en la Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 44

¹⁷⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa <<versus >> intervención judicial”..., op. cit., p. 5.

¹⁷⁸ También reguladas en el art. 81 de la LGT que se aplica al ámbito sancionador en virtud de la remisión contenida en el art. 190.2 de la LGT, como ya hemos señalado.

¹⁷⁹ CALDERÓN CUADRADO, M^a P. y ORTELLS RAMOS, M.: *La tutela cautelar judicial en el Derecho español...*, op. cit., p. 18. También atiende a esta misma clasificación de las medidas cautelares Barona Vilar en MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18^a edición..., op. cit., p. 697.

innovativos y anticipativos de la satisfacción de la pretensión deducida. A su vez, esta clasificación permite observar la evolución experimentada por la institución cautelar en cuanto a su contenido.

Las medidas cautelares de aseguramiento se caracterizan por mantener o establecer una situación adecuada que permita desarrollar plenamente los efectos jurídicos de la resolución principal. El embargo preventivo de bienes y derechos previsto en el art. 81 LGT sería un ejemplo de este tipo.

Como puede observarse, la medida cautelar en modo alguno produce anticipación alguna en cuanto al objeto del proceso o del procedimiento principal, sino que propicia los medios suficientes para que sea plena y efectiva la resolución que en su momento se dicte; esto es, el efectivo cobro de la deuda tributaria correctamente liquidada. Sería éste, como señala Ortells Ramos, “el contenido tradicional de las medidas cautelares, en el plano legislativo, y doctrinalmente se acepta de modo unánime y pacífico, sin duda porque responde con exquisitez al criterio de la mínima injerencia en la esfera jurídica del demandado”¹⁸⁰.

Las medidas cautelares de conservación, pero no de simple aseguramiento, suponen un avance en cuanto al contenido respecto de las medidas cautelares de aseguramiento, que serían las más elementales.

Con este tipo de medidas, se pretende mantener el “statu quo” previo en espera de lo que se resuelva en el proceso o procedimiento principal. Así ocurre con la suspensión de la ejecución, típico exponente de esta categoría. Si no se admitiesen este tipo de medidas cautelares se estaría permitiendo, como ha señalado Ortells Ramos, “que el conflicto se resuelva interinamente mediante autotutela de alguna de las partes”¹⁸¹. En un sentido similar, García de Enterría considera capital la función que cumple en nuestro ordenamiento la suspensión de la ejecución, al suponer un justo reequilibrio de las partes desde el inicio del proceso, sin necesidad de esperar a sentencias firmes, permitiéndose enervar la ejecución automática de los actos administrativos¹⁸².

En tercer lugar, estarían las medidas cautelares “innovativas”¹⁸³ o anticipatorias del resultado de la estimación, en las que, como su propio nombre indica, se introduce

¹⁸⁰ Cfr. en CALDERÓN CUADRADO, M^a P. y ORTELLS RAMOS, M.: *La tutela cautelar judicial en el Derecho español...*, op. cit., p. 18.

¹⁸¹ Ídem, p. 19.

¹⁸² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 11^a edición..., op. cit., pp. 651 y 652. Vid., también, en un sentido similar el ATS de 18 julio de 2006 (JUR 2006\201467), F.D cuarto: “Como señala la STC 218/1994, la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial; esto es, trata de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia. Pero, además, en el proceso administrativo la suspensión cautelar tiene determinadas finalidades específicas, incluso con trascendencia constitucional, y que pueden cifrarse genéricamente en constituir un límite o contrapeso a las prerrogativas exorbitantes de las Administraciones públicas, con el fin de garantizar una situación de igualdad con respecto a los particulares ante los Tribunales, sin la cual sería pura ficción la facultad de control o fiscalización de la actuación administrativa que garantiza el art. 106.1 CE”.

¹⁸³ La palabra “innovativa” no aparece recogida en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, pese a que el término es empleado por gran parte de nuestra doctrina y también por

una innovación, satisfaciendo lo que no es de momento pacíficamente reconocido. Díez-Picazo Giménez afirma, respecto de ellas, que “otorgan al demandante por vía cautelar lo que éste podrá obtener en la sentencia del proceso principal, si bien con carácter temporal y provisional”¹⁸⁴. Para Ortells Ramos, estas medidas son un “cuerpo extraño”, aunque no habrá problemas en considerarlas cautelares siempre que concurra en ellas la nota de “instrumentalidad”, que es la que en esencia define la institución cautelar¹⁸⁵, como veremos a continuación. Entendemos que, en este caso, debe acreditarse especialmente la existencia de los presupuestos legalmente establecidos para la adopción de medidas cautelares; sobre todo, cuando es la Administración la que puede adoptarlas.

En el ámbito tributario, muchas de las medidas cautelares legalmente previstas son anticipatorias del resultado de la estimación, dadas las peculiares características que llegan a adquirir estas medidas en el seno de un procedimiento administrativo en el que una de las partes es la Administración Tributaria. Así, por ejemplo, cuando se adopta un embargo preventivo para asegurar el cobro de la deuda tributaria, o se retiene una devolución, no sólo se está asegurando un futuro cobro de un crédito tributario, sino que la Administración, en cierto modo, está anticipando los efectos que produciría la existencia de una liquidación con pleno derecho a su cobro, aunque es cierto que, en caso de anulación de la misma, debiera procederse a la reparación del daño infligido y la total indemnidad del afectado.

Un ejemplo de este tipo de medidas cautelares en el ámbito tributario sería la suspensión de la ejecución de actos tributarios de contenido negativo. Serían todos aquellos casos en los que se solicita la suspensión de denegaciones de reconocimientos de derechos¹⁸⁶ -suspensión de la ejecución frente a denegaciones de aplazamientos o fraccionamientos de pago, de suspensiones de ejecución, de devolución de ingresos indebidos o de denegaciones de beneficios fiscales-.

En estos supuestos, la concesión de la suspensión de la ejecución implicaría de hecho, aunque fuera provisional, una estimación anticipada de aquello que se solicitaba.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, STS de 12 junio de 2000¹⁸⁷ y ATS de 7 febrero de 2001¹⁸⁸, y la jurisprudencia en ellas citada) ha negado la

nuestros Tribunales. Vid., entre otros, VARONA VILAR, S.: “De las medidas cautelares”..., op. cit., p. 6005; ORTELLS RAMOS, M.: *La tutela cautelar judicial en el Derecho español...*, op. cit., p. 18. Vid. también, entre otros, STS de 18 de abril de 1996 (RJ 1996\3575), F.D. primero o SAN de 17 de septiembre de 1997 (RJCA 1997\1871), F.D. sexto.

¹⁸⁴ DE LA OLIVA SANTOS, A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, 3ª edición..., op. cit., p. 401 y 402.

¹⁸⁵ CALDERÓN CUADRADO, Mª P. y ORTELLS RAMOS, M.: *La tutela cautelar judicial en el Derecho español...*, op. cit., p. 20.

¹⁸⁶ Vid., en este sentido, LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 65. Sobre el tema vid. ALONSO DE ESCAMILLA, M.: “La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 1997, pp. 9 y ss.

¹⁸⁷ La STS de 12 junio de 2000 (RJ 2000\6672), F.D. tercero afirma “Hemos declarado reiteradamente que cuando se impugnan actos negativos que en nada innovan la situación jurídica preexistente no procede acceder en principio a la suspensión cautelar de sus efectos (Autos de 3, 5 y 29 de julio de 1991, de 14 de julio de 1995, de 30 de julio de 1996 o sentencia de 3 de diciembre de 1997, entre otros muchos). Tal es el caso de las denegaciones de licencias o autorizaciones: No se admite por

posibilidad de suspender los actos de contenido negativo siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, sentada en los Autos 811/1985¹⁸⁹ y 144/1990¹⁹⁰, pues, como afirma en el ATC 169/1995, “conviene señalar la diferencia existente entre la suspensión de la ejecución de un acto (que mantiene la situación de hecho existente) y la suspensión de un escrito denegatorio del cambio de esa situación donde su eventual suspensión determinaría la revocación de un acto anterior y, de hecho, la estimación del recurso en su fondo”¹⁹¹, para concluir por ello que, en este tipo de actos, conceder la suspensión equivaldría a entrar en el fondo del asunto, suponiendo ello rebasar los límites del carácter cautelar preventivo de la suspensión.

En el ámbito tributario, la SAN de 11 diciembre de 2003¹⁹² resume la orientación de nuestros Tribunales, siguiendo al Tribunal Supremo, del siguiente modo: “es doctrina jurisprudencial reiterada que no cabe suspender la ejecución de actos

principio, respecto de ellas, la suspensión de su ejecución dado que, por su contenido negativo, la suspensión implicaría la concesión de lo denegado, aunque fuese durante la tramitación del proceso, dándose lugar, por ello, a la adopción de una medida cautelar de carácter positivo, que no está prevista en el artículo 122 de la LJCA de 1956, aquí aplicable. Los razonamientos que se esgrimen no alcanzan a enervar esta afirmación general. Ni se ha invocado en la instancia la doctrina del «fumus boni iuris» ni la misma favorece la tesis de la recurrente, que ni siquiera se detiene en razonar la apariencia de buen Derecho que adornaría su pretensión. Finalmente, los perjuicios irreparables que se aducen tampoco se compadecen con la situación urbanística de la zona, no siendo procedente entrar en el examen de cuestiones de fondo cuando lo que se resuelve es una medida cautelar.”

¹⁸⁸ ATS de 7 febrero de 2001 (RJ 2001\1565), F.D. segundo: “Es doctrina jurisprudencial reiterada que no cabe suspender la ejecución de actos negativos, pues ello se traduciría en una anticipación de los efectos del acto positivo contrario; todo ello sin perjuicio de que, en determinadas circunstancias y concurriendo los presupuestos necesarios para que se dé la justicia provisional, puedan los Tribunales acordar medidas cautelares de carácter positivo. (...) Del mismo tenor son los autos de esta Sala del Tribunal Supremo de 20 de febrero, 1 y 15 de octubre de 1990; 5 y 22 de marzo, 20 de mayo, 16 de julio, 17 y 25 de septiembre de 199; 7 y 20 de abril, 3 de septiembre de 1992; 13 de julio de 1994, y 12 y 14 de junio de 2000, entre otros.”

¹⁸⁹ ATC 811/1985, de 20 de noviembre, F.J. 2: “Mediante la suspensión instada por los recurrentes lo que se pretende no es la suspensión de unos efectos positivos, sino la de anticipar lo que es el contenido mismo del amparo, esto, la inscripción del partido político, que es, justamente, el contenido sustancial de la pretensión principal actora. Esto es algo que pertenece a la decisión del amparo y no al carácter cautelar preventivo de la suspensión. La suspensión de la ejecución de un acto, de la naturaleza negativa que es el recurrido, puesto que no tiene otro contenido que la decisión de la autoridad ministerial de denegar la solicitud de inscripción, no puede transformarse en la práctica de la inscripción del partido político. Esto es algo, como hemos dicho, que pertenece a la decisión sobre el amparo.”

¹⁹⁰ ATC 144/1990, de 29 de marzo, F.J. 1: “Es evidente que en tales supuestos el otorgamiento de la suspensión solicitada entraña algo más que una simple suspensión de la ejecución, pues no hay ejecución alguna que suspender, e implica de hecho un otorgamiento, siquiera sea provisional, del amparo que se pretende, con lo que la medida cautelar se transformaría, como ya dijimos en nuestro ATC 811/1985, en una estimación anticipada, aunque no definitiva, de la pretensión de fondo”. Vid. también ATC 292/2000, de 11 de diciembre, F.J. 2 y 3, ATC 332/1996, de 11 de noviembre, F.J. 2.

¹⁹¹ ATC 169/1995, de 5 de junio, F.J. 2 y en idéntico sentido ATC 385/1996, de 18 de diciembre, F.J. 1.

¹⁹² SAN de 11 diciembre de 2003 (JT 2004\463), F.D. tercero, y la jurisprudencia en ella citada.

En idéntico sentido en el ámbito tributario, entre otras, SAN de 2 de noviembre de 2004 (JUR 2004\297741), F.D. tercero y SAN de 30 de mayo de 2011 (JUR 2011\257359), F.D. cuarto y también STSJ Cataluña de 18 de mayo de 2006 (JUR 2006\240818), F.D. cuarto, STSJ de Islas Canarias de 13 junio de 1997 (JT 1997/741), F.D. cuarto, o STSJ de Murcia de 27 febrero de 2001 (JUR 2001\118253), F.J. segundo¹⁹².

negativos, pues ello se traduciría en una anticipación de los efectos del acto positivo contrario; todo ello sin perjuicio de que, en determinadas circunstancias y concurriendo los presupuestos necesarios para que se dé la justicia provisional, puedan los Tribunales acordar medidas cautelares de carácter positivo”, precisando, no obstante, que, “junto a los actos negativos puros, a los que se aplica la doctrina expuesta, deben distinguirse los actos que son negativos sólo en apariencia, porque al denegar lo solicitado, de hecho, alteran la situación jurídica preexistente, frente a los que sí cabe acordar cautelarmente la suspensión”. Añadiendo que “De esta naturaleza participa la resolución administrativa denegatoria de la suspensión que comporta la ejecución de un acto de gestión tributaria”, y precisando que, “para que pueda formularse válidamente una petición de suspensión en tal sentido, de acuerdo con lo establecido en los artículos 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en los términos que ha reiterado la jurisprudencia, es imprescindible que el propio acto de gestión tributaria, cuya suspensión se solicita o, al menos, la denegación de ésta, sea también el objeto de la pretensión del proceso principal”¹⁹³.

Igualmente, el TEAC sigue esta posición, como puede verse, entre otras, en su Resolución de 10 de abril de 1997¹⁹⁴, cuando afirma que “en términos generales la suspensión no opera cuando se pretende para los denominados actos negativos, como es la denegación de un aplazamiento, porque no se modifica con ellos la situación anterior al acto”.

Por tanto, la orientación de nuestros Tribunales y de la Administración, en la actualidad, es la de negar la suspensión de la ejecución de lo que ha denominado “actos negativos puros”, permitiendo, no obstante, adoptar medidas cautelares respecto de actos que son solo negativos en apariencia, pues, al producir determinados efectos respecto de la situación preexistente, sí que es posible adoptar cautelarmente la suspensión -STSJ de Cataluña de 18 de mayo de 2006¹⁹⁵-.

¹⁹³ SAN de 11 diciembre de 2003 (JT 2004\463), F.D. tercero. En dicha Sentencia se resuelve el recurso interpuesto contra la resolución de una denegación de aplazamiento de pago de deudas de una Sociedad Anónima Deportiva. La Audiencia Nacional deniega el recurso porque únicamente se recurre tal denegación y no el contenido de la liquidación contra la que la Sociedad está conforme, afirmando en el F.D. cuarto “La anterior doctrina resulta plenamente aplicable al supuesto que se examina, tal y como recoge la resolución del TEAC ahora combatida, consistente en la denegación por la Administración de una solicitud de aplazamiento de una deuda tributaria que no resulta discutida por el sujeto pasivo y a cuyo ingreso, dentro de unos plazos reglamentariamente establecidos, viene obligado, por lo que la denegación de dicho aplazamiento, que constituye el acto objeto de la impugnación principal y cuya suspensión de ejecutividad se solicita, no supone alteración alguna de la situación jurídica del interesado anterior a su solicitud, que permanece inalterable, siendo así que, de accederse a la suspensión de su ejecutividad en vía económico administrativa del acuerdo denegatorio del aplazamiento, dicha medida cautelar se transformaría en una estimación anticipada del fondo del asunto, lo que no resulta admisible”.

¹⁹⁴ Resolución del TEAC de 10 abril de 1997 (JT 1997\626), F.D. cuarto. Vid. también resoluciones de 27 febrero de 1997 (JT 1997\395), F.D. tercero, de 26 febrero de 1997 (JT 1997\382), F.D. tercero y de 22 enero de 1997 (JT 1997\235), F.D. segundo.

¹⁹⁵ STSJ de Cataluña de 18 de mayo de 2006 (JUR 2006\240818), F.J. 4.

En el ámbito tributario, como ha señalado Martín Queralt¹⁹⁶, podemos encontrar numerosos ejemplos de estos actos negativos que también producen efectos positivos, esto es, “de esas liquidaciones deriva una simultánea y positiva obligación de ingreso en el Tesoro Público”, afirmando respecto de ellos que sería posible su suspensión, con un claro fundamento constitucional en el derecho a la tutela judicial efectiva: serían supuestos como la eliminación o reducción por la AEAT de bases imponibles negativas pendientes de compensación en ejercicios futuros. En estos casos, la suspensión supondría que el contribuyente tuviera derecho a la compensación cautelar de esos créditos mientras se sustancia el recurso contra el acto que ha minorado o eliminado esas bases imponibles negativas.

Lo mismo se produciría con la eliminación o reducción de deducciones generales aún no aplicadas, en las que la suspensión debiera permitir disfrutar provisionalmente del incentivo fiscal controvertido. También sucedería en los casos en los que la Administración elimina o reduce ajustes temporales al resultado contable o elimina o reduce cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportado deducibles, si bien éste sería el único caso en que la normativa (art. 100 Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA) reconoce expresamente que el plazo para la efectiva deducción de esas cuotas no se ve afectado por el proceso impugnatorio, en la medida en que su deducción queda ampliada o suspendida por el período de pendencia de las sucesivas vías de recurso abordadas.

También ocurriría algo semejante cuando la Administración comprueba valores a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y gira, simultáneamente, liquidación, impugnándose posteriormente con reserva de la posibilidad de instar tasación pericial contradictoria. En estos casos, el art. 135 LGT establece que tanto su petición como la mera reserva de la misma, “determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación”.

En general, como dijese la STSJ de Cataluña de 18 de mayo de 2006, serían todos aquellos supuestos en los que hay una “resolución administrativa denegatoria de la suspensión que comporta la ejecución de un acto de gestión tributaria”¹⁹⁷.

La orientación de nuestros Tribunales en estos casos más complejos no es tan clara. Buen ejemplo de ello es la STS de 17 de febrero de 2010¹⁹⁸. En dicha Sentencia se considera que las regularizaciones de bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades de cinco ejercicios anteriores tienen efectos respecto de ejercicios posteriores a pesar de haber sido recurridas y suspendidas estando pendientes de resolución judicial, afirmando el Tribunal Supremo que “la suspensión opera en el proceso en que se acuerda, pero no en otros referidos a actos autónomos del suspendido”¹⁹⁹. El corolario lógico de este pronunciamiento sería la de inadmitir recurso

¹⁹⁶ MARTÍN QUERALT, J.: Conferencia pronunciada en el Seminario “Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios”, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, celebrado en Madrid el 11 de noviembre de 2010. Sobre el tema vid. GÓMEZ TABOADA, J.: “La suspensión de los efectos extrarrecudatorios de las liquidaciones tributarias”, *Carta Tributaria. Monografía*, nº 20, 2009.

¹⁹⁷ STSJ de Cataluña de 18 de mayo de 2006 (JUR 2006\240818), F.J. 4.

¹⁹⁸ STS de 17 de febrero de 2010 (RJ\2010\3370).

¹⁹⁹ STS de 17 de febrero de 2010 (RJ\2010\3370), F.D. segundo.

alguno frente a una hipotética resolución denegatoria de suspensión de ejecución de dicha regularización²⁰⁰. Y de igual modo concluye la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de abril de 2010, respecto a la procedencia de dictar acuerdos de liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido en ejecución de regularizaciones anteriores que eliminan el derecho de compensación y que no son firmes por encontrarse recurridos, afirmándose en este sentido que “la suspensión de un acto administrativo no puede extenderse a la proyección o efectos que tal acto pueda tener en otros sucesivos”²⁰¹, y apelando al principio de ejecutividad de los actos administrativos establecido en el artículo 57 de la LRJAPyPAC.

Cierto es, no obstante, que la STS de 20 de junio de 2011 parece dar un giro en esta materia, cuando afirma que “nos encontramos ante unas liquidaciones tributarias que, en cuanto actos administrativos definitivos, son ejecutivos, pudiendo producir efectos en otros períodos impositivos mientras, como no ha sido el caso, no se suspenda su ejecutividad”²⁰². Se trataba en esta ocasión de la aplicación de bases impositivas negativas regularizadas por la Administración mediante una liquidación que había sido impugnada, pero no suspendida. De lo que parece deducirse que, en el caso de haberse otorgado su suspensión, el contribuyente podría haber seguido compensando dichas bases²⁰³. De seguirse esta senda recientemente trazada, se conseguiría atenuar los graves efectos de un injustificado dogma de la ejecutividad del acto administrativo, hasta este momento inalterado.

Existe, en este sentido, un sector doctrinal, encabezado por García de Enterría, que considera que la tutela cautelar, si realmente quiere servir a los fines de justicia que tiene encomendados, no tiene por qué reducirse a la suspensión de la ejecución, sino que, en estos casos, sería posible adoptar medidas cautelares positivas tales como autorizaciones o concesiones provisionales cuando las circunstancias del caso concreto así lo aconsejaran y sin perjuicio de lo que pudiese resolverse posteriormente sobre el fondo del asunto²⁰⁴; opinión que compartimos plenamente.

En un sentido similar, Fabra Valls afirma que lo que procede en estos casos es “la adopción de una medida cautelar distinta a la suspensión y de efectos positivos: la más adecuada a la función que debe cumplir”²⁰⁵. Y Chico de la Cámara considera que yerran los Tribunales al entender que el criterio determinante en este tema sea la naturaleza del acto, si tiene contenido negativo o no, ya que, por su parte, el quicio que debe tener presente el órgano que adopta la medida cautelar es la apariencia de buen

²⁰⁰ Sobre el tema vid. GÓMEZ TABOADA, J.: “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones”, *Carta Tributaria. Monografías*, nº 17, 2010.

²⁰¹ SAN de 21 de abril de 2010 (JUR\2010\143818), F.J. segundo.

²⁰² STS de 20 de junio de 2011 (RJ 2011\5464), F.D. cuarto. Se trataba en esta ocasión de la aplicación de bases impositivas negativas regularizadas por la Administración mediante una liquidación que había sido impugnada, pero no suspendida.

²⁰³ Vid. sobre el tema GÓMEZ TABOADA, J.: “La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?”, *Tribuna Fiscal*, nº 254, 2011, pp. 75 y ss.

²⁰⁴ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 663.

²⁰⁵ Cfr. FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria...*, op. cit., p. 208.

derecho, directamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva. Se trataría, por tanto, de analizar la concurrencia, en cada caso concreto, del principio de *fumus boni iuris*²⁰⁶.

Todo cuanto acabamos de afirmar sienta las bases de cuanto digamos respecto de la posibilidad de recurrir un acto de adopción de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria y la solicitud de suspensión de la misma; cuestión ésta que trataremos cuando estudiemos su régimen jurídico.

3.3. Caracteres de las medidas cautelares.

Al inicio del presente capítulo dejamos constancia de que la ausencia legal de un concepto de medida cautelar, unido a su deficiente y disperso tratamiento legislativo, obligaban a nuestra doctrina a acercarse al estudio de las medidas cautelares analizando las características que las mismas tienen; motivo por el cual abordaremos seguidamente estas cuestiones. Conviene, además, recordar en este momento, nuestro objeto de estudio: las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo, y, en este sentido, hemos avanzado que se trata de medidas cautelares administrativas. La cuestión no es baladí. Algunos de los caracteres que tradicionalmente suelen predicarse de la institución cautelar en general no resultan válidos cuando se trata de medidas cautelares que puede adoptar la Administración, como tendremos ocasión de comprobar.

Finalmente quisiéramos advertir que profundizar en los caracteres de las medidas cautelares tiene, a efectos metodológicos, una gran relevancia, puesto que ello nos permitirá diferenciarlas de figuras afines, que, aún participando de algunos de los caracteres de las medidas cautelares, no pueden ni deben incluirse en esta categoría²⁰⁷, pues, como afirmase Vecina Cifuentes, “cualquier intento de aproximación al régimen jurídico de las medidas cautelares tiene que partir de la individualización y del análisis de aquellas notas características que, en todo caso, y por el hecho de ser consustanciales a las mismas, deben estar presentes en un determinado instituto jurídico para que pueda atribuírsele una naturaleza cautelar”²⁰⁸.

3.3.1. El carácter instrumental de las medidas cautelares y sus consecuencias.

La “instrumentalidad”²⁰⁹ es la característica configuradora de las medidas cautelares, en tanto que cualquier medida de esta naturaleza aparece necesariamente

²⁰⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval...*, op. cit., p. 77. Vid., también, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso...*, op. cit., p. 55.

²⁰⁷ Vid., en este sentido, CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 29.

²⁰⁸ VECINA CIFUENTES, J.: *Las medidas cautelares en los procesos ante el Tribunal Constitucional Las medidas cautelares en los procesos ante el Tribunal Constitucional...*, op. cit., p. 29.

²⁰⁹ La palabra “instrumentalidad” no aparece recogida como tal en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, pese a lo cual la utilizamos por ser la que de manera unánime ha empleado y sigue empleando nuestra doctrina para referirse al carácter instrumental de las medidas cautelares.

vinculada a una resolución final cuya efectividad es necesario asegurar, existiendo, en este aspecto, unanimidad doctrinal y jurisprudencial²¹⁰.

Calamandrei afirmó, en este sentido, que las medidas cautelares son “el instrumento del instrumento”; es decir, sólo es posible hablar de medidas cautelares en tanto que las mismas están subordinadas al buen fin de un proceso o de un procedimiento principal al que sirven. Y, en idéntico sentido, Carnelutti afirmó que “cautelar se llama al proceso cuando, en vez de ser autónomo, sirve para garantizar (constituye una cautela para) el buen fin de otro proceso (definitivo)”²¹¹.

El TS, en su Sentencia de 2 de noviembre de 1999, recalca su carácter instrumental y provisorio²¹², y el Auto de 3 de septiembre de 1992, afirmó, en este sentido, que una de las características generales de las medidas cautelares la constituye la instrumentalidad, “de suerte que aparecen configuradas en función de un proceso pendiente al que se subordinan, encontrando su razón de ser en su dependencia respecto del objeto litigioso que en él se ventila y de la pretensión ejercitada”²¹³. Esta misma orientación es seguida por el resto de nuestros Tribunales de Justicia -entre otras, SAP

²¹⁰ CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 33. En idéntico sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Civil. Parte General*, 3^a edición..., op. cit., p. 416; DE LA OLIVA SANTOS, A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, 3^a edición..., op. cit., p. 386; GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, 2^a edición..., op. cit., p. 39 y MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18^a edición..., op. cit., p. 692.

²¹¹ CARNELUTTI, F.: *Instituciones del proceso civil, Volumen I...*, op. cit., p. 86.

²¹² Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1999 (RJ 1999\8858), F.D. segundo: “por ser lo cautelar instrumental y provisorio, y por ende conceptualmente opuesto a lo definitivo, no cabe recurso de casación contra las resoluciones que se dicten en tal materia (entre otras, Sentencias 9 marzo 1989; 30 mayo 1990; 18 mayo y 13 diciembre 1993; 29 abril 1994; 7 noviembre 1995; 5 febrero y 15 julio 1996, 8 mayo 1999; AA. 15 marzo 1990; 19 enero y 13 diciembre 1991; 14 y 28 enero y 22 mayo 1993; 13 enero y 3 febrero 1994; 7 mayo y 19 noviembre 1996; 28 enero y 4 marzo 1997; 2 junio 1988 y 2 febrero 1999)”.

²¹³ Cfr. ATS de 3 de septiembre de 1992 (RJ 1992\6952), F.D. primero. Vid. también en idéntico sentido el ATS de 30 de julio de 1991 (RJ 1991\6373), F.D. primero, ATS de 13 de junio de 1990 (RJ 1990\4826), F.D. primero y STSJ de Cataluña de 19 de marzo de 2010 (JUR 2010\244679), F.D. tercero y ATSJ de Cataluña de 15 de abril de 2010 (JUR 2010\292082), F.D. tercero.

de Barcelona de 15 de septiembre de 2004²¹⁴, AAP de Gerona de 13 febrero de 2001²¹⁵ o AAP de Santa Cruz de Tenerife de 3 de octubre de 1998²¹⁶.

Una medida cautelar, por lo tanto, sólo es posible si un proceso o procedimiento está pendiente –ya iniciado- o va a iniciarse en un plazo muy breve, y ello por un motivo fundamental: su única finalidad es asegurar la ejecución del mismo, ya que una medida cautelar no prescinde de un proceso o procedimiento de declaración, sino que existe en función de él²¹⁷. La razón de ser de una medida cautelar consiste en ser temporal, instrumental, subordinada, accesoria o dependiente de un proceso o procedimiento de declaración, y están pensadas mientras dura el mismo, con la única finalidad de impedir que la conducta posterior de una parte haga difícil o imposible la ejecución de un eventual pronunciamiento estimatorio²¹⁸.

Advierte Calderón Cuadrado, a este respecto, que no se debe confundir las medidas cautelares con la medidas aseguradoras; es decir, “aquellas instituciones contempladas en el conjunto del ordenamiento cuya función consiste en garantizar a modo de prevención cualquier derecho o situación jurídica en él establecida como digna de protección”²¹⁹. Tales medidas, aún participando de algunos de los caracteres de las medidas cautelares, no pertenecen a la citada institución, pues les falta la nota de “instrumentalidad”, en tanto que definitoria de la institución cautelar.

²¹⁴ SAP de Barcelona de 15 de septiembre de 2004 (JUR 2004\307057), F.D. segundo: “La instrumentalidad en la medida cautelar, analizada la institución en la generalidad de los casos, significa, como ha puesto de relieve la moderna doctrina procesalista, que la tutela cautelar no constituye una finalidad en sí misma, sino que se halla necesariamente vinculada a la sentencia que pueda dictarse en el proceso principal por la función de asegurar su efectividad práctica. Según la doctrina de los autores, si tal sentencia puede considerarse como el instrumento mediante el cual se actúa el Derecho en el caso concreto, la tutela cautelar es, a su vez, el instrumento para que lo anterior pueda producirse sin riesgo de ineffectividad a causa de la necesaria demora de la sentencia”

²¹⁵ AAP de Gerona de 13 febrero de 2001 (JUR 2001\135972), F.J. primero: “Las medidas cautelares tienen carácter instrumental respecto del proceso declarativo en que se solicitan así como de la sentencia que en el mismo se dicte, en tanto la relación que existe entre la medida cautelar y la sentencia que recaiga en el proceso principal tiende al aseguramiento de la ejecución de esta”

²¹⁶ AAP de Santa Cruz de Tenerife de 3 de octubre de 1998 (AC 1998\1899), F.D. primero: ““El embargo preventivo, al igual que toda medida cautelar, tienen un carácter instrumental pues no se concibe ni puede existir sin un procedimiento principal en el que se ejercite una acción de condena cuya ejecución, caso de estimarse, se asegura precisamente con la adopción de esa medida”. Vid. también en el mismo sentido AAP de Sevilla de 16 abril de 2009 (JUR 2009\313822), F.D. segundo, AAP de Madrid de 6 julio de 2004 (AC 2004\1775), F.D. segundo, AAP de Sevilla de 16 de septiembre de 2008 (JUR 2009\56660), F.D. segundo. Respecto de este carácter instrumental, el AAP de Madrid de 21 de abril de 2004 (AC 2004\1717) F.D. décimo segundo afirma: “Las medidas cautelares existen y se justifican sólo en función del proceso de declaración –que ya está pendiente o lo estará necesariamente en breve–, al que se subordinan y del que indeclinablemente dependen”. En un sentido similar AAP Madrid de 23 de marzo de 2004 (AC 2004\1629), F.D. sexto, AAP de Islas Baleares de 18 de noviembre de 2003 (JUR 2004\76819), F.D. segundo, AAP de Islas Baleares de 9 de octubre de 2001 (JUR 2001\323401), F.D. tercero.

²¹⁷ Cfr. FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A.: “Artículo 726. Características de las medidas cautelares”, en AA.VV. (coord. por FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A., RIFÁ SOLER, J.M. y VALLS GOMBAU, J.F.), *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Tomo III*, Iurgum, Atelier, Barcelona, 2000, p. 3269.

²¹⁸ *Ibidem*.

²¹⁹ CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., pp. 83 y ss.

Lo que nos interesa subrayar ahora es que no es posible hablar de medida cautelar si la misma no está dirigida, subordinada o vinculada a un proceso o procedimiento pendiente o que va a iniciarse inmediatamente cuya resolución final se trata de asegurar; por ello, precisamente, no son medidas cautelares aquellas que van preordenadas a su mejor consecución²²⁰, como ocurre, por ejemplo, con las medidas de aseguramiento de prueba²²¹. Como acertadamente señala Cortés Domínguez, respecto de ellas, su estructura y finalidad tienen un cierto parecido con las medidas cautelares, si bien las medidas de aseguramiento de prueba sólo pretenden la más plena eficacia probatoria, aunque, a la postre, esta eficacia comporte un mejor logro de la tutela efectiva²²².

En el ámbito tributario, y por lo que respecta al objeto de nuestro trabajo, la “instrumentalidad” supone la necesaria existencia de un procedimiento de gestión, de inspección, de declaración de responsabilidad, entre otros, del que se derive la correspondiente liquidación cuya efectividad se trata de asegurar.

La “instrumentalidad”, así entendida, nos permitiría diferenciar las medidas cautelares de otras figuras afines. Y, especialmente, en el ámbito tributario, donde el Legislador ha incluido en esta categoría medidas que tienen una clara naturaleza cautelar junto con otras medidas que, aún participando de algunos de los caracteres de las mismas, no pueden considerarse medidas cautelares en el sentido estricto del término, aunque las denomine como tal.

El carácter instrumental de las medidas cautelares se traduce en una serie de consecuencias, como acertadamente ha destacado doctrina procesal española²²³, y que son las siguientes: subordinación, provisionalidad, temporalidad y homogeneidad.

En primer lugar, y con carácter general, la medida cautelar está subordinada a un proceso o procedimiento pendiente, por ello sólo podrá acordarse en tanto que éste se haya iniciado; si bien es cierto que, excepcionalmente, será posible adoptar una medida cautelar con carácter previo a su inicio, aunque, en este caso, su subsistencia dependerá de la vinculación posterior al mismo.

En estos casos de tutela cautelar *ante causam*, además de los presupuestos propios de toda medida cautelar, deberán acreditarse especialmente las razones de urgencia y necesidad que justifiquen la adopción de la medida cautelar antes del inicio

²²⁰ Vid., en este sentido, MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª edición..., op. cit., p. 693 y GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, 2ª edición..., op. cit., p. 39, DE LA OLIVA SANTOS, A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, 3ª edición..., op. cit., p. 388.

²²¹ Vid. CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelare...*, op. cit., p. 59.

²²² Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Civil. Parte General*, 3ª edición..., op. cit., p. 418.

²²³ Vid. CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., pp. 35 y 36, quien considera necesario “acotar la idea de instrumentalidad y centrarla en sus justos límites”, realizando para ello un detallado estudio del tema, vid. pp. 36 y ss. También ORTELLS RAMOS, M.: *Derecho Procesal Civil*, 5ª edición, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pp. 917 y ss.

del proceso o procedimiento correspondiente²²⁴. Precisamente por ello, en estos supuestos, se supedita la eficacia de la medida cautelar a la presentación de una demanda posterior o al inicio de un procedimiento²²⁵ en un plazo temporal que debe estar legalmente establecido.

²²⁴ SERRA DOMINGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p.45, explican que, en estos supuestos, la pendencia de un proceso constituye, más que un presupuesto, una condición de eficacia de la medida cautelar concreta.

²²⁵ Así el art. 730 de la LEC dispone lo siguiente: “1. Las medidas cautelares se solicitarán, de ordinario, junto con la demanda principal.

2. Podrán también solicitarse medidas cautelares antes de la demanda si quien en ese momento las pide alega y acredita razones de urgencia o necesidad.

En este caso, las medidas que se hubieran acordado quedarán sin efecto si la demanda no se presentare ante el mismo Tribunal que conoció de la solicitud de aquéllas en los veinte días siguientes a su adopción. El Secretario judicial, de oficio, acordará mediante decreto que se alcen o revoquen los actos de cumplimiento que hubieran sido realizados, condenará al solicitante en las costas y declarará que es responsable de los daños y perjuicios que haya producido al sujeto respecto del cual se adoptaron las medidas”.

Del mismo modo el art. 136.2 de la LJCA establece: “2. En los supuestos del apartado anterior, las medidas también podrán solicitarse antes de la interposición del recurso, tramitándose conforme a lo dispuesto en el artículo precedente. En tal caso el interesado habrá de pedir su ratificación al interponer el recurso, lo que habrá de hacerse inexcusablemente en el plazo de diez días a contar desde la notificación de la adopción de las medidas cautelares. En los tres días siguientes, el Secretario judicial convocará la comparecencia a la que hace referencia el artículo anterior.” Conviene subrayar que, en el proceso contencioso-administrativo, la tutela cautelar *ante causam* se circunscribe a los supuestos de inactividad de la Administración y de vía de hecho, cuestión que ha sido objeto de crítica por parte de nuestra doctrina. Vid. CHINCHILLA MARÍN, C.: “Capítulo II. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 840, para quien la posibilidad de adoptar medidas cautelares antes de la interposición de un recurso “se trata de una exigencia derivada del artículo 24 CE para todos los casos en los que la ejecución de la actuación administrativa pueda poner en peligro la efectividad de la tutela judicial”. En este mismo sentido GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) II*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1998, p. 2101 y TERRERO CHACÓN, J.L.: “Capítulo II. Medidas cautelares”, en AA.VV. (dir. por ARNALDO ALCUBILLA, E. y FERNÁNDEZ VILLAVERDE, R.): *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, Publicaciones Avella, Madrid, 1998, p. 1352.

En el ámbito administrativo, el art. 72.2 LRJAP y PAC dispone: “2. Antes de la iniciación del procedimiento administrativo, el órgano competente, de oficio o a instancia de parte, en los casos de urgencia y para la protección provisional de los intereses implicados, podrá adoptar las medidas correspondientes en los supuestos previstos expresamente por una norma de rango de Ley. Las medidas provisionales deberán ser confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento, que deberá efectuarse dentro de los quince días siguientes a su adopción, el cual podrá ser objeto del recurso que proceda.

En todo caso, dichas medidas quedarán sin efecto si no se inicia el procedimiento en dicho plazo o cuando el acuerdo de iniciación no contenga un pronunciamiento expreso acerca de las mismas.”

En el ámbito tributario, el art. 41.5 de la LGT establece lo siguiente: “5. 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 los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley”.

En segundo lugar, toda medida cautelar es provisional, y se mantiene, como ha señalado nuestra jurisprudencia, mientras cumpla su función de aseguramiento²²⁶. Por ello, deberá extinguirse una vez finalice el proceso o el procedimiento principal, aunque, en ocasiones, es posible que los efectos de una medida cautelar puedan continuar con la finalidad de garantizar la correcta ejecución de la resolución que hubiese recaído²²⁷.

No hay que olvidar, como señala Chinchilla Marín, que habrá ocasiones en las que, a pesar del carácter provisional de toda medida cautelar, sus efectos –todos o algunos- pueden ser definitivos, al haber dado lugar a situaciones irreversibles; cuestión que puede convertir el carácter provisional de la medida cautelar en algo relativo²²⁸. Precisamente por ello, el principio de proporcionalidad asume una especial relevancia en el campo de la tutela cautelar, ya que, en función del mismo, se verificará por el órgano competente la verdadera necesidad de adoptar la medida y de sacrificar, en su caso, determinados intereses en función de otros también dignos de protección jurídica.

En el ámbito administrativo, la adopción de medidas cautelares reviste especiales caracteres, pues la presencia del interés general por el que, en todo caso se debe velar -art. 103 CE-, hace necesario un juicio de ponderación que responda a las circunstancias particulares de cada situación. Así lo ha considerado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 148/1993²²⁹.

Como también ha señalado el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 20 de mayo de 2009, respecto de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo, “el nuevo sistema exige, al mismo tiempo, una detallada valoración o ponderación del interés general o de tercero”²³⁰; así mismo el ATS de 21 de marzo de 2001 precisa que “puede denegarse la medida cautelar, siempre que se aprecie perturbación grave de los intereses generales o de tercero, lo que obliga a efectuar siempre un juicio comparativo de todos los intereses en juego”, añadiendo a continuación que “en todo caso el juicio de ponderación que al efecto ha de realizar el Órgano jurisdiccional debe atender a las circunstancias particulares de cada situación, y exige una motivación acorde con el

²²⁶ Entre otras, STS de 20 mayo de 2009 (RJ 2009\5479), F.D. tercero.

²²⁷ Entre otros, Auto de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 15 de septiembre de 2006 (AC 2007\270), FD. primero, Auto AP de las Palmas de de 25 julio de 2005 (JUR 2005\216395), F.D. segundo o Auto de 16 marzo de 2001 del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Santander (JUR 2001\142614), Razonamiento jurídico tercero.

²²⁸ Cfr. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la justicia administrativa...*, op. cit., p. 55.

²²⁹ STC 148/1993, de 29 de abril, F.D. quinto: “Aunque el incidente cautelar entraña un juicio de cognición limitada en el que el órgano judicial no debe pronunciarse sobre las cuestiones que corresponde resolver en el proceso principal, sí ha de verificar la concurrencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del proceso, del retraso en la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*) y la apariencia de que el demandante ostenta el derecho invocado con la consiguiente probable o verosímil ilegalidad de la actuación administrativa (*fumus boni iuris*) y, de otro lado, valorar el perjuicio que para el interés general (en este caso asegurar el mantenimiento de los servicios esenciales) acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada”

²³⁰ STS de 20 mayo de 2009 (RJ 2009\5479), F.D. tercero. Vid. también, entre otras, STS de 15 de septiembre 2003 (RJ 2003\6474), F.D. tercero, ATS de de 18 julio de 2006 (JUR 2006\201467), ATS de 29 de enero de 2002 (JUR 2002\48996) o STSJ de Cantabria de 8 de julio de 2005 (JUR 2005\174879), F.D. sexto.

proceso lógico efectuado para justificar la adopción o no de la medida cautelar solicitada”²³¹.

Cuanto acabamos de afirmar es lógicamente válido también para el ámbito de las medidas cautelares tributarias. De ahí la importancia que reviste, como tendremos ocasión de señalar detenidamente, la ponderación que deba hacer el órgano que adopte la medida cautelar, reflejada en una impecable motivación en la que pueda constatarse que se han sopesado las circunstancias concurrentes en el caso concreto, y con más razón en aquellos supuestos en los que los intereses en juego son los de la Administración; esto es, los intereses comunitarios²³². No debemos olvidar, en este sentido, que el art. 81.3 de la LGT expresamente señala que: “En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.”

Igualmente, la posibilidad de modificación es inherente al carácter provisional que le es propio²³³. En este sentido, nuestros Tribunales han aplicado el principio “rebus sic stantibus” a las medidas cautelares, indicando con ello que las medidas cautelares, como ha señalado además nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 105/1994 “son esencialmente reformables si las circunstancias cambiaren”²³⁴, con independencia de que tal posibilidad esté o no prevista en la Ley²³⁵.

En tercer lugar, las medidas cautelares son temporales²³⁶. Para Serra Domínguez y Ramos Méndez, “la medida cautelar, pese a producir sus efectos desde el momento en que es concedida, tiene una duración temporal supeditada en la pendencia del proceso principal. Nace ya con una duración limitada”²³⁷. Algunos autores mantienen la temporalidad como una característica específica de las medidas cautelares²³⁸, mientras que otros mantienen que se trata de una consecuencia derivada de su carácter instrumental²³⁹. En cualquier caso, como señala Calderón Cuadrado, “no se sabe con

²³¹ ATS de 21 de marzo de 2001(RJ 2001\5914), F.D. segundo.

²³² Cfr. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la justicia administrativa...*, op. cit., p. 35.

²³³ Vid. SALA SÁNCHEZ, P., XIOL RÍUS, J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: *Práctica procesal contencioso-administrativa, Tomo IX...*, op. cit., p. 597. También MARTÍN QUERALT, J.: “¿Renace el solve et repete?”, *Tribuna Fiscal*, nº 174, 2005, p. 8.

²³⁴ STC 105/1994, de 11 de abril, F.J. tercero. Vid., entre otras, STS de 7 marzo de 2003 (RJ 2003\2559), F.D. segundo y STSJ de Cataluña de 31 de mayo de 2006 (JUR\2006\296258), F.D. tercero y STSJ de Cataluña de 26 de octubre de 2006 (JT\2007\526), F.D. tercero.

²³⁵ Cfr. TERRERO CHACÓN, J.L.: “Capítulo II. Medidas cautelares”..., op.cit., p. 1333.

²³⁶ AAP de La Rioja de 5 de junio de 2009 (JUR 2009\316410), F.D. tercero, AAP de Madrid de 31 de enero de 2008 (AC 2008\716), R.J. segundo, AAP de Sevilla de 16 abril de 2009 (JUR 2009\313822), F.D. segundo, AAP de Sevilla de 16 de septiembre de 2008 (JUR 2009\56660), F.D. segundo o AAP de Madrid de 6 julio de 2004 (AC 2004\1775), F.D. segundo.

²³⁷ SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 17.

²³⁸ En este sentido SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 17. También, CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Civil. Parte General*, 3ª edición..., op. cit., p. 417 y MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª edición..., op. cit., p. 692.

²³⁹ Así CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 36.

exactitud cuándo desaparecerá, pero el régimen objetivo de la institución exige que su permanencia no sea indefinida en el tiempo”²⁴⁰.

Finalmente, y en cuarto lugar, del carácter instrumental de toda medida cautelar resulta que las mismas serán similares, homogéneas respecto de las medidas ejecutivas a las que están íntimamente preordenadas²⁴¹, pero no idénticas²⁴². Ha de existir una correlación necesaria entre la medida solicitada y lo que se pretende en el proceso principal²⁴³. A nuestro juicio, la homogeneidad de las medidas cautelares está íntimamente unida a una característica de las mismas que es la proporcionalidad y que analizaremos separadamente.

3.3.2. Urgencia de las medidas cautelares.

Tan importante como el carácter instrumental de una medida cautelar es la nota de la urgencia en su adopción, que, a nuestro juicio, se configura también como esencial de la misma²⁴⁴ -entre otras, STS de 10 de septiembre de 2010²⁴⁵, STS de 15 de noviembre de 2007²⁴⁶ y ATS de 10 noviembre 2010²⁴⁷-. “ Toda la materia cautelar tiene el carácter de urgencia”, destacó al respecto Carnelutti²⁴⁸.

También Calamandrei afirmó, en idénticos términos, que es necesario que la medida cautelar tenga carácter de urgencia²⁴⁹, lo que nos llevaría a concluir que la urgencia no es sólo característica de una medida cautelar sino también podría ser un presupuesto para su adopción. En este mismo sentido, entre la doctrina italiana especialmente, se ha insistido en la importancia de la urgencia como consustancial a la

²⁴⁰ *Ibidem*.

²⁴¹ Vid. SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 18.

²⁴² AAP de La Rioja de 5 de junio de 2009 (JUR 2009\316410), F.D. tercero: “las medidas cautelares deben ser homogéneas o funcionales, es decir, y como señala el artículo 726.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, exclusivamente conducentes a hacer posible la tutela judicial pretendida en el proceso principal, lo que significa que sea la adecuada al aseguramiento de la efectividad de la pretensión principal formulada, y que ha de identificarse con el contenido de la pretensión principal a asegurar” y también AAP Valencia de 22 de julio (2004\2288), F.D. segundo.

²⁴³ GIMENO SENDRA, V.: *Derecho procesal civil. II. Los procesos especiales*, 2ª edición..., op. cit., p. 39.

²⁴⁴ Vid., en este mismo sentido, CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., p. 36 y CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo...*, op. cit., p. 12.

²⁴⁵ STS de 10 de septiembre de 2010 (RJ 2010\6621), F.D. tercero.

²⁴⁶ STS de 14 de noviembre de 2007 (RJ2007\8548), F.D. séptimo: “Incumbe a la administración que adopte o ejecute la medida ponderar adecuadamente la existencia o no de riesgos inminentes y extraordinarios para la salud sin que el invocado principio de precaución despliegue aquí causa exoneradora de responsabilidad alguna ya que la esencia de la norma radica en la inminencia y extraordinariedad del riesgo para la salud. En consecuencia, no se acepta la pretensión interpretativa exoneradora de la responsabilidad general.”

²⁴⁷ ATS de 10 de noviembre de 2010 (JUR 2010\396427), R.J. Único.

²⁴⁸ CARNELUTTI, F.: *Instituciones del Proceso Civil, Volumen III...*, op. cit., p. 218.

²⁴⁹ CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelare...*, op. cit., p. 17.

institución cautelar²⁵⁰. Concretamente, Montesano precisa al respecto que el daño que se pretende evitar y que impone la medida cautelar “no debe ser de una posibilidad remota, sino de una cercana posibilidad”²⁵¹.

No podemos olvidar que la esencia de la institución cautelar es la de evitar el peligro que supone, en determinadas ocasiones, el desarrollo en el tiempo de un proceso o de un procedimiento, al existir una serie de circunstancias concurrentes que precisan una actuación rápida o inmediata, y, como acertadamente destacó Chinchilla, “especialmente en el ámbito administrativo, donde los actos de la Administración son inmediatamente eficaces y, por tanto, de inmediato obligado cumplimiento”²⁵².

La urgencia en la adopción de las medidas cautelares se revela a nuestro juicio, y como ya hemos señalado, no sólo como una característica de la misma, sino que impone consecuencias importantes por lo que respecta a su adopción, puesto que quizás no sea necesaria la adopción de una medida cautelar que imponga una restricción de derechos si, a pesar de existir un peligro por la espera procesal o procedimental, el mismo no es inminente, sino que es futuro y, por ello, no es necesaria la adopción de la medida.

Finalmente, quisiéramos dejar señalado que la urgencia en la adopción de las medidas cautelares es especialmente relevante en el supuesto de medidas inaudita parte, como acertadamente ha destacado, entre otros, el Tribunal Supremo, en su Auto de 3 de febrero de 2011, por el que se denegó la adopción de medida cautelar sin audiencia de parte por no concurrir el requisito de la especial urgencia²⁵³.

El requisito de la urgencia en la adopción de las medidas cautelares está íntimamente unido a la cuestión relativa al derecho de audiencia de la persona frente a la que se adopta una medida cautelar con carácter previo a su adopción. Sin embargo, por razones de sistemática, dejamos apuntado este problema que abordaremos al analizar el concreto régimen jurídico de las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria²⁵⁴.

3.3.3. Proporcionalidad de las medidas cautelares.

En último lugar, y no por ello menos importante, se encuentra la proporcionalidad de las medidas cautelares, ya que, como ha señalado, entre otros, Gimeno Sendra, las mismas “han de ser las exclusivamente conducentes al aseguramiento pretendido, lo que exige que sean homogéneas con la pretensión principal deducida y proporcionales al resultado”²⁵⁵.

²⁵⁰ Vid. PROTO PISANI, A.: “La tutela cautelare” en su obra *Le tutele giurisdizionali dei diritti. Studi...*, op. cit., p. 522.

²⁵¹ Cfr. MONTESANO, L.: *I provvedimenti d’urgenza nel processo civile*, Casa editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1955, p. 78.

²⁵² Cfr. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., p. 36.

²⁵³ Auto del TS de 3 de febrero de 2001 (JUR 2011\45938), R.J. Único.

²⁵⁴ Vid. capítulo V de este trabajo.

²⁵⁵ GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, 2ª edición..., op. cit., p. 39.

La doctrina, en este sentido, para referirse a la proporcionalidad de las medidas cautelares, alude a la necesaria relación de medio a fin de las mismas (Calderón Cuadrado²⁵⁶), la funcionalidad (Cortés Domínguez²⁵⁷) o la homogeneidad (Chinchilla Marín²⁵⁸).

Resulta evidente que una medida cautelar ha de ser proporcionada al posible contenido de la resolución que está pendiente, y que su finalidad no es ni más ni menos que evitar su imposible cumplimiento; razón por la cual ha de ser adecuada o proporcionada a la misma. Como afirmase el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de enero de 2004, las mismas han de ser adecuadas, suficientes y no excesivas²⁵⁹.

Es más, la proporcionalidad de la medida cautelar es, a nuestro juicio, parámetro que determinará la validez de su adopción y que permitirá, posteriormente, como tendremos ocasión de comprobar, efectuar un adecuado control de la misma; especialmente a través de su motivación.

Integrado por tres sub principios: principio de idoneidad, principio de necesidad y principio de proporcionalidad en sentido estricto, su virtualidad jurídica como criterio guía de la actuación de las Administración en general, y de la Administración tributaria en particular, justifican suficientemente un estudio detallado del mismo que realizaremos al hilo del estudio de su régimen jurídico²⁶⁰.

3.3.4. Discrecionalidad de las medidas cautelares.

Se ha señalado también por parte de nuestra doctrina el carácter discrecional de las medidas cautelares en el sentido de que será el órgano que adopte la medida cautelar el que aprecie discrecionalmente la concurrencia de las circunstancias que aconsejan o no su adopción²⁶¹, y, en ocasiones, pueda elegir entre las diversas medidas cautelares legalmente previstas. Afirma, en este sentido, el Tribunal Constitucional, respecto de la suspensión de la ejecución, en sus Sentencias 66/1984 y 238/1992, que “el derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión”²⁶².

²⁵⁶ CALDERÓN CUADRADO, M^aP.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 36.

²⁵⁷ CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Civil. Parte General*, 3^a edición..., op. cit., p. 417.

²⁵⁸ CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., pp. 37 y 38.

²⁵⁹ STS de 26 de enero de 2004 (RJ 2004\491), F.D. cuarto.

²⁶⁰ Vid. capítulo V.3.3. de este trabajo.

²⁶¹ Vid., en este sentido, entre otros, SALA SÁNCHEZ, P., XIOL RÍUS, J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: *Práctica procesal contencioso-administrativa, Tomo IX...*, op. cit. p. 475 y PERA VERDAGUER, F.: *Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo. Ley 29/1998, de 13 de julio*, 6^a edición..., op. cit., p. 793. CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 185 precisa al respecto que la discrecionalidad que deriva del art. 1.428 de la entonces vigente LEC “no es para conceder o denegar la medida –si así fuera sobrarían los presupuestos-, sino para elegir, caso de ser fundamentada, aquella que goce de esa caracterización <<necesaria según las circunstancias, para asegurar la efectividad de la sentencia>>”,

²⁶² STC 66/1984, de 6 de junio, F.J. 3 y STC 238/1992, de 17 de diciembre, F.J. 3.

El carácter discrecional de las medidas cautelares, en general, ha sido también reconocido por nuestros Tribunales. Así, entre otros, el ATS de 23 de enero de 1980²⁶³ y de 8 de julio de 1981²⁶⁴, la STS de 29 de abril de 1994²⁶⁵ o los Autos de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 15 de septiembre de 2006²⁶⁶ y del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Santander de 16 marzo de 2001²⁶⁷.

También en las medidas cautelares que estamos estudiando concurre esta característica, al estar legalmente configuradas, como ya hemos señalado, como una potestad discrecional. Así, el art. 81 de la LGT establece con total claridad que 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”, constituyendo tal precepto una habilitación legal para que sea la Administración tributaria la que, valorando las circunstancias concurrentes en el caso concreto, adopte la decisión más conveniente para asegurar el interés general en una efectiva realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero es que, además, como también hemos recalcado, existe discrecionalidad a la hora de decantarse por la medida cautelar específica a adoptar, ya que, como reza el art. 81.4 de la LGT, las medidas cautelares podrán consistir en alguna de las allí previstas, lo que supone también una habilitación a la Administración para que elija qué medida concreta es más conveniente y a la vez más respetuosa con el principio de proporcionalidad. Retomaremos esta cuestión, no obstante, al analizar su régimen jurídico, dentro del cual estudiaremos detenidamente dicho principio.

3.3.5. Carácter jurisdiccional de las medidas cautelares y principio dispositivo.

En la doctrina procesal, se hace referencia a la “jurisdiccionalidad”²⁶⁸ de las medidas cautelares y a la necesaria instancia de parte o principio dispositivo como una características propias de las medidas cautelares. Conviene, no obstante, precisar que, como ya hemos visto, tales caracteres son exclusivos de las medidas cautelares jurisdiccionales, no afectando a las medidas cautelares administrativas y, en concreto, a las que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Chinchilla Marín precisa, en este sentido, que serán medidas cautelares jurisdiccionales aquellas que se adoptan en un proceso judicial por el Juez²⁶⁹, pero ya hemos señalado que existen también en nuestro ordenamiento medidas cautelares que puede adoptar la Administración. Como señalan Serra Domínguez y Ramos Méndez,

²⁶³ ATS de 23 de enero de 1980 (RJ 1980\955), considerando primero.

²⁶⁴ ATS de 8 de julio de 1981 (RJ 1981\3234), considerando primero.

²⁶⁵ STS de 29 de abril de 1994 (RJ 1994\2945), F.D. tercero.

²⁶⁶ Autos de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 15 de septiembre de 2006 (AC 2007\270), F.D. primero.

²⁶⁷ Auto del Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Santander de 16 marzo de 2001 del (JUR 2001\142614), Razonamiento jurídico tercero.

²⁶⁸ Entre otros, SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 31. Por nuestra parte preferimos hablar de carácter jurisdiccional, ya que el término “jurisdiccionalidad” no está recogido en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

²⁶⁹ CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., p. 40.

si las medidas cautelares son instrumento de un instrumento, lógicamente su naturaleza jurisdiccional vendrá determinada únicamente por la “jurisdiccionalidad” de la resolución principal, lo cual no significa que todas las medidas cautelares sean, sin más, jurisdiccionales²⁷⁰.

Del mismo modo, se hace referencia a la necesaria instancia de parte o principio dispositivo como característica definitoria de las medidas cautelares²⁷¹.

Sin embargo, la instancia de parte no es una característica común a todas las medidas cautelares jurisdiccionales, puesto que, incluso en el ámbito de los procesos civiles, afectaría exclusivamente a las medidas cautelares de contenido patrimonial, ya que si su contenido no es patrimonial, la regla es prácticamente la contraria; es decir, se adoptarán de oficio por el Juez²⁷². De igual manera, en el ámbito penal, la oficialidad es la regla general²⁷³, debido, como bien precisa Arangüena Fanego, al “marcado cariz público” que posee la tutela cautelar en el proceso penal²⁷⁴. En el ámbito laboral, las medidas cautelares podrán adoptarse, sin embargo, de oficio o a instancia de parte. Y en el contencioso-administrativo, el Juez adoptará medidas cautelares si se han solicitado por los “interesados”²⁷⁵, de lo que se deduce que el Juez, de oficio, no podrá adoptarlas²⁷⁶.

Por lo que respecta a las medidas cautelares en el ámbito tributario, su carácter rogado o no dependerá del tipo de medida ante el que estemos. Son rogadas las medidas cautelares consistentes en la suspensión de la ejecución del acto; por el contrario, las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo, al configurarse legalmente como manifestación de una potestad atribuida a la Administración se adoptarán de oficio siempre, eso sí, que concurren las circunstancias legalmente establecidas.

²⁷⁰ SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 31.

²⁷¹ Vid., entre otros, DE LA OLIVA SANTOS, A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil, Ejecución forzosa y procesos especiales*, 3ª edición..., op. cit., p. 396.

²⁷² Vid., sobre el tema, CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: “Legitimación y tutela cautelar. (Breves notas para su estudio)”, *Revista del poder judicial*, nº 75, 2004, pp. 157 y ss.

Vid. también FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A.: “De las medidas cautelares”..., op. cit., p. 3223 y ROBLES GARZÓN, A.: “La actividad cautelar y los procesos declarativos judiciales” en AA.VV. (coord. por CABAÑAS GARCÍA, J.C.): *Comentarios prácticos a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, Trivium, Madrid, 2000, pp. 647 y ss.

²⁷³ Vid. ARANGÜENA FANEGO, C.: *Teoría general de las medidas cautelares en el proceso penal...*, op. cit., p. 99 y PEDRAZ PENALVA, E.: *Las medidas cautelares reales en el proceso penal ordinario español: (contribución a su estudio)*..., op. cit., pp. 91 y 92.

²⁷⁴ ARANGÜENA FANEGO, C.: *Teoría general de las medidas cautelares en el proceso penal...*, op. cit., p. 99.

²⁷⁵ Vid. el comentario sobre la legitimación activa en SALA SÁNCHEZ, P., XIOL RÍOS, J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “Medidas cautelares” en *Práctica procesal Contencioso-Administrativa, Tomo IX...*, op. cit., pp. 520 y ss.

²⁷⁶ Vid. CHINCHILLA MARÍN, C.: “La tutela cautelar” en AA.VV. (dir. por LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M.): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 595 y TORRES FERNÁNDEZ, J.J.: “Medidas cautelares” en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 1018.

3.4. Presupuestos de las medidas cautelares.

Con carácter general, son tres los presupuestos de las medidas cautelares: el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, el *periculum in mora* o peligro de mora procesal, y la fianza o caución²⁷⁷.

3.4.1. *Fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho.

Existe unanimidad doctrinal y jurisprudencial acerca del *fumus boni iuris* en tanto que presupuesto necesario para la adopción de medidas cautelares, pese a que el mismo no siempre aparece expresamente recogido en los textos normativos que las regulan²⁷⁸.

La apariencia de derecho es, por tanto, como afirmase Calamandrei, condición para la medida cautelar²⁷⁹. En efecto, para adoptar una medida cautelar es necesario que exista apariencia de derecho, o, lo que es igual, que la tutela cautelar que se va a otorgar lo sea respecto de una situación que, por tener los suficientes visos de legalidad, necesita dicha protección. No se trata de certeza, sino de apariencia o, en palabras de Calderón Cuadrado, de “verosímil existencia del derecho alegado”²⁸⁰. Por ello “Es indispensable que el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable, como una probabilidad cualificada”²⁸¹.

Montero Aroca precisa, al respecto, que el *fumus boni iuris* es el justo término medio entre la certeza del derecho y la incertidumbre base de la iniciación de un proceso²⁸², por ello este presupuesto debe ser, en todo caso, alegado y justificado mediante los medios oportunos, que permitan corroborar su presencia en el caso concreto.

El Tribunal Constitucional, en este mismo sentido, ha afirmado, en su Sentencia 105/1994, que las medidas cautelares se adoptan siempre “sin prejuzgar la cuestión controvertida y que incluso cuando utilizan el *fumus boni iuris* consisten en un juicio probabilístico y con alcance limitado”²⁸³.

²⁷⁷ Vid. LORCA NAVARRETE, A.: “Artículo 728” en AA.VV.: *Comentarios a la nueva LEC*, III, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 3849 y ss.

²⁷⁸ Sí que lo recoge el art. 728 de la LEC, pero no, por ejemplo, la LJCA, aunque como ya ha señalado el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de julio de 2009 (RJ 2010\332), F.D. sexto, al afirmar “La LJ no hace expresa referencia al criterio del *fumus boni iuris* (tampoco la LJCA), cuya aplicación queda confiada a la jurisprudencia y al efecto reflejo de la LEC/2000 que sí alude a este criterio en el art. 728”.

²⁷⁹ CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari...*, op. cit., p. 71.

²⁸⁰ CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., pp. 41 y 42.

²⁸¹ SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 36.

²⁸² Cfr. MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18^a edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 695.

²⁸³ STC 105/1994, de 11 de abril, F.J. 3.

Para el Tribunal Supremo, la apariencia de buen derecho supone “que sea verosímil el derecho invocado por quien las solicita” - ATS de 14 de abril de 2011²⁸⁴ -, y exige “la existencia de datos, argumentos y justificaciones documentales, o por otros medios, que permitan fundar un juicio provisional e indiciario favorable al fundamento de la pretensión” -ATS de 16 de mayo de 2008-²⁸⁵. O, como señalase el AAP de Madrid, de 15 de enero de 2007, se trata de la “justificación suficiente que revele, siquiera de modo indiciario, que lo más probable es que el derecho que trata de ejercitar en el litigio principal vaya a merecer un juicio favorable. No se trata de prejuzgar, pero sí de constatar que la pretensión de la parte solicitante tiene el grado de solidez necesario para justificar la concesión de la tutela cautelar”²⁸⁶. También el AAP de Toledo de 15 de marzo de 2005 ha dispuesto, en este sentido, que “ese *fumus boni iuris* o apariencia jurídica o de prevalencia jurídica implica que la existencia del derecho o interés jurídico afirmadas ha de parecer verosímil, o sea suficiente para que seguir un cálculo de probabilidades quepa prever que la resolución principal declarará el derecho en sentido favorable al que solicita la medida cautelar; pues, según acertadamente expone la doctrina no cabe exigir una plena declaración jurídica dado que en ese caso, el cautelar sustituirá el proceso principal, siendo bastante con el acreditamiento de la apariencia”²⁸⁷.

Para García de Enterría, la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris* es, junto con el *periculum in mora*, el verdadero criterio al que hay que atender para el otorgamiento de las medidas cautelares²⁸⁸. Como precisa este autor, el órgano competente “debe otorgar la tutela cautelar a quien tenga apariencia de buen derecho”²⁸⁹, estando, por tanto, obligado dicho órgano a realizar una valoración anticipada de las posiciones de las partes, valoración incompleta y provisional y que en ningún caso prejuzga el definitivo fondo del asunto concreto ante el que estamos, ya que lo que se aprecia en este momento es el “humo de buen derecho”, el perfume u olor de buen derecho, y no el “buen derecho” en toda su extensión²⁹⁰.

Finalmente quisiéramos hacer una precisión cuando, en la adopción de la medida cautelar, existe un interés público subyacente. En efecto, hemos visto que, normalmente, las medidas cautelares jurisdiccionales del contencioso-administrativo y las medidas cautelares administrativas (consistentes, fundamentalmente, pero no solo, en la suspensión de la ejecución), tratan de proteger los derechos de los administrados que las solicitan frente al privilegio de la inmediata ejecución del acto administrativo, de modo que la adopción de la medida cautelar se basa necesariamente en la probabilidad de que

²⁸⁴ ATS de 14 de abril de 2011 (JUR 2011\164941), R.J. primero.

²⁸⁵ ATS de 16 de mayo de 2008 (RJ 2008\4236), F.D. cuarto.

²⁸⁶ Cfr., entre otras, AAP Madrid de 15 de enero de 2007 (AC 2007\195), F.D. tercero, y, en idéntico sentido AAP de Cáceres de 9 de marzo de 2010 (JUR 2010\143970), F.J. primero.

²⁸⁷ AAP de Toledo de 15 de marzo de 2005 (AC 2005\757), F.D. segundo.

²⁸⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cícur Menor, p. 665.

²⁸⁹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 2004, p. 208.

²⁹⁰ *Ibidem*.

el acto sea ilegal²⁹¹; en estos supuestos, la apariencia de buen derecho exigirá, necesariamente, verificar esta cuestión.

Pero, también hemos visto que existen medidas cautelares a favor de la Administración que se adoptan para proteger el interés general que ella misma está encargada de tutelar, como ocurre con las medidas provisionales en general del art. 72 de la LRJAPyPAC o las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo. En estos casos, algunos autores han entendido que la apariencia de buen derecho estaría justificada en todo caso por la presunción de legalidad del acto administrativo, y, por lo que a nosotros atañe, por la presunción de legalidad de la liquidación tributaria²⁹².

Dicha afirmación nos parece precipitada y, como tendremos ocasión de estudiar con detenimiento cuando analicemos el *fumus boni iuris* de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en relación con el momento en que éstas pueden ser adoptadas, veremos cómo no ha sido intención del Legislador sustituir la apariencia de buen derecho por la presunción de legalidad de los actos de liquidación tributaria, básicamente porque es posible adoptar la medida cautelar cuando todavía no ha sido dictado el acto administrativo de liquidación tributaria²⁹³.

3.4.2. El *periculum in mora* o peligro de mora procesal.

El peligro de mora procesal constituye la causa de las medidas cautelares, debiendo entenderse por tal el riesgo de que, como consecuencia de la duración de un proceso o procedimiento, se produzcan hechos o circunstancias que impidan o dificulten gravemente la efectividad de la resolución que pudiese recaer.

También nuestro Tribunal Constitucional ha precisado que la presencia del *periculum in mora* es presupuesto para la adopción de la medida cautelar; así, entre otras, las Sentencias 148/1993 y 62/1996²⁹⁴. Es también constante la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este sentido, y del resto de Tribunales. La STS de 24 de marzo de 2011 afirma que el *periculum in mora* “forma parte de la esencia de la medida cautelar, pues, en definitiva, con él se intenta asegurar que la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil, se trata de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia”, y también la STS de 21 de junio de 2006, respecto de la suspensión de la ejecución, considera que “exige de modo ineludible, que el recurso pueda perder su finalidad legítima, lo que significa que, de ejecutarse el acto, se crearían situaciones jurídicas irreversibles haciendo ineficaz la sentencia que se dicte e imposibilitando el cumplimiento de la misma en sus propios términos, con merma del principio de identidad, en el caso de estimarse el recurso”.

²⁹¹ Cfr. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., p. 46.

²⁹² Así CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 106 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 141.

²⁹³ Sobre el tema vid. capítulo V.3.2.1. de este trabajo.

²⁹⁴ STC 148/1993, de 29 de abril, F.J. 5 y 62/1996, de 15 de abril, F.J. 5.

Para Serra Domínguez y Ramos Méndez, el *periculum in mora* es el fundamento de las medidas cautelares²⁹⁵, y Calamandrei lo define como “peligro específico de aquel ulterior daño marginal que puede derivarse del retraso, consecuencia inevitable de la lentitud del proceso ordinario”, para diferenciarlo del “genérico peligro de daño jurídico, el cual se puede en ciertos casos obviar con la justicia ordinaria”²⁹⁶.

Calderón Cuadrado afirma, al respecto, que, en esta definición de Calamandrei, aparecen dos elementos integrantes del *periculum in mora*: el retraso y el daño marginal, interrelacionados de tal forma que no pueden imaginarse el uno sin el otro.²⁹⁷

El retraso o demora vendrá referido a la duración del proceso o del procedimiento; duración que siendo normal e inevitable, no puede ni debe justificar un daño de difícil o imposible reparación. Y es aquí donde se enlaza con el denominado “daño marginal”, que podía concebirse con el daño añadido derivado del retraso que puede producirse respecto de la efectividad de la resolución del proceso o del procedimiento principal.

Procesalmente, se ha diferenciado entre dos tipos de *periculum in mora*: el peligro de infructuosidad y el peligro de tardanza del proceso principal²⁹⁸. La única diferencia es el tipo de peligro ante el que estamos. En el primer supuesto, la espera es, en cierto modo, tolerable, y la medida cautelar trataría de asegurar la efectividad de la resolución que pone fin al proceso o al procedimiento. Por el contrario, cuando el peligro no es de infructuosidad, sino de tardanza, es el propio transcurso del tiempo el que puede llegar a suponer un daño tal que se convertiría en irreparable.

En ambos casos, hay una evidencia de peligro producido por el desarrollo de un proceso o un procedimiento, que es lo que la medida cautelar tratará de evitar, correspondiendo al órgano competente para ello evaluar si verdaderamente existe este peligro.

A estos efectos, Calamandrei puso de relieve la necesidad de un preventivo cálculo de probabilidad sobre el *periculum in mora*, que no puede separarse de otro preventivo cálculo de probabilidad que es el que se hace sobre la existencia del derecho cuya tutela se solicita.

Esta indagación, y posterior comprobación sobre el *periculum in mora*, puede realizarse de diferentes maneras, pero, en cualquier caso, exige una actividad probatoria que demuestre su existencia, pues, de lo contrario, no sería factible la adopción de la

²⁹⁵ SERRA DOMINGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil...*, op. cit., p. 40.

²⁹⁶ CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936, p. 18.

²⁹⁷ CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 46.

²⁹⁸ Como señala CALDERÓN CUADRADO, M.P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1992, p. 48, esta distinción fue apuntada por Chiovenda y desarrollada por Calamandrei y Ghute. Vid., sobre el tema, CHIOVENDA, G.: *Principios de Derecho Procesal civil, Tomo I*, (trad. por CASAIS Y SANTALÓ, J.), Reus, Madrid, 2000, p. 284; CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari...*, op. cit., pp. 55 y 56.

medida cautelar²⁹⁹, así como su expresa motivación en el acto que la adopta. Será, por tanto, el análisis del supuesto concreto el que permita corroborar en cada caso si concurre, o no, este requisito.

En definitiva, a través del requisito del *periculum in mora* ha de verificarse la existencia real de un daño que se pretende evitar. Este daño, además, no precisa ser actual, sino que sería suficiente la certeza de un daño futuro³⁰⁰. Lo que sí debe constatarse es que el daño es efectivo y no meramente probable o posible; un daño que, de no prevenirse con la medida cautelar, pasaría a convertirse en un daño de imposible o difícil reparación. En cualquier caso, compartimos con Ortells Ramos que han de evitarse excesos en el grado de justificación exigible del presupuesto de peligro; sobre todo, en aquellos supuestos en que el peligro puede convertirse en un daño irreparable con gran rapidez³⁰¹.

Conviene, a nuestro juicio, señalar, en este momento, que un daño no deja de ser irreparable por el hecho de ser indemnizable. En ocasiones, la eventual indemnización ante una medida cautelar indebidamente adoptada (imaginemos la no concesión de la suspensión de una ejecución, que en el ámbito tributario se traduciría en la devolución con intereses, así como en el reembolso del coste de garantías, art. 33 LGT), puede no compensar los daños que se hubiesen evitado de haber sido otorgada la tutela cautelar.

Como bien ha señalado Chinchilla, “la irreparabilidad no es equiparable a la irrisarcibilidad, pues quien solicita la tutela cautelar quiere que el bien tutelado permanezca íntegro y no que se le asegure una indemnización³⁰²”. En este sentido, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado con total claridad. Así, respecto de los daños patrimoniales o económicos, que, en principio, podrían considerarse siempre reparables mediante la oportuna indemnización, ha afirmado lo siguiente en su Sentencia 218/1994: “Esto no significa que cuando el derecho debatido en el proceso principal tenga contenido patrimonial -como el que aquí nos ocupa-, automáticamente deba rechazarse toda medida cautelar respecto de la que se impetire el amparo, alegando que en este caso nunca se producirán daños irreversibles sobre el referido derecho, ya que siempre podrá ser restablecido en su integridad después de la resolución judicial mediante una indemnización económica. Como ya se apuntó en la tantas veces citada

²⁹⁹ CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari...*, op. cit., p. 66.

³⁰⁰ Existe en este sentido una jurisprudencia constante, que compartimos plenamente, que prohíbe la adopción de medidas cautelares para alterar situaciones de hecho consentidas, salvo que se justifiquen las razones por las que no se han solicitado previamente. Así, entre otros, El Auto AP de las Palmas de 25 julio de 2005 (JUR 2005\216395), F.D. tercero, afirma: “porque de lo que se trata es de justificar la existencia de un peligro actual, se establece la prohibición legal de que con la medida cautelar se pretenda alterar situaciones de hecho consentidas por el solicitante largo tiempo, salvo que se justifiquen cumplidamente las razones por las que no se han solicitado las medidas». En idéntico sentido el Auto AP Córdoba de 1 febrero de 2002 (AC 2002\826), F.D. segundo, el Auto AP Barcelona de 13 septiembre de 2002 (JUR 2004\14096), F.D. quinto, el Auto AP Madrid de 9 enero de 2004 (JUR 2004\251887), R.J. segundo, el Auto AP Las Palmas de 11 de febrero de 2004 (JUR 2004\103812), R.J. primero o el Auto AP Valencia de 4 noviembre de 2009 (JUR 2010\71326), F.J. segundo.

³⁰¹ ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares*, La Ley, Madrid, 2000, p. 162.

³⁰² Cfr. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa...*, op. cit., p. 44.

STC 238/1992, en algunos supuestos la indemnización a posteriori de los perjuicios producidos por la pendencia del proceso principal en el derecho de contenido patrimonial puede resultar tan insuficiente para preservar la futura integridad del mismo, como cuando se afecta a otro tipo de derecho, ya que puede darse el caso de que la situación anterior del derecho de contenido patrimonial no pueda ser restaurada en su plenitud mediante una reparación pecuniaria”³⁰³.

Compartimos esta opinión en todos sus extremos, pues, en efecto, por el hecho de encontrarnos ante un daño de carácter patrimonial o económico, la adopción de la medida cautelar no ha de permanecer ajena a los requisitos que, legal, doctrinal y jurisprudencialmente, se han establecido para la adopción de las medidas cautelares. Ello debe conducir a la conclusión siguiente: para adoptar medidas cautelares debe existir, efectivamente, un peligro de mora procesal; peligro que debe acreditarse suficientemente. Requisito que no debe pasarse por alto, o atenuarse, por el hecho de encontrarnos ante una situación que, en principio, puede ser objeto de la correspondiente indemnización.

3.4.2.1. Las medidas cautelares y su ponderación con los intereses generales en el contencioso-administrativo.

Consideramos oportuno hacer una breve referencia a un requisito adicional que ha sido establecido legalmente para el supuesto de las medidas cautelares jurisdiccionales del contencioso-administrativo por el art. 130 de la LJCA.

En efecto, dicho precepto, tras recoger expresamente el requisito del peligro de mora procesal, en su apartado segundo añade lo siguiente: “La medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada.”

Parece, por tanto, que, en aquellos supuestos en los que el Juez o el Tribunal, previa ponderación de las circunstancias específicas del supuesto concreto, considere que el interés general puede perturbarse gravemente por la adopción de una medida cautelar, aunque la misma sea una exigencia de justicia por la presencia de los restantes requisitos, el Juez o Tribunal pueda acordar que la medida cautelar solicitada finalmente no se adopte.

Nuestro Tribunal Constitucional no ha planteado reparo alguno a tal previsión, antes bien, ha reconocido que en el incidente cautelar ha de verificarse la concurrencia tanto del *periculum in mora* y del *fumus boni iuris*, como la valoración del perjuicio que pare el interés general acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada (STC 148/1993³⁰⁴). También los Tribunales han considerado que la ponderación de los

³⁰³ STC 18/1994, de 18 de julio, F.D. 3 y STC 238/1992, de 17 de diciembre, F.J. 5.

³⁰⁴ La STC 148/1993 de 29 de abril, en su F.J. 5 afirma: “Aunque el incidente cautelar entraña un juicio de cognición limitada en el que el órgano judicial no debe pronunciarse sobre las cuestiones que corresponde resolver en el proceso principal, sí ha de verificar la concurrencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del proceso, del retraso en la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*) y la apariencia de que el demandante ostenta el derecho invocado con la consiguiente probable o verosímil ilegalidad de la actuación administrativa (*fumus boni*

intereses concurrentes es un criterio complementario a la hora de adoptar una medida cautelar. Así, en varias ocasiones, el Tribunal Supremo ha afirmado lo siguiente: “El criterio de ponderación de los intereses concurrentes es complementario del de la pérdida de la finalidad legítima del recurso y ha sido destacado frecuentemente por la jurisprudencia: "al juzgar sobre la procedencia [de la suspensión] se debe ponderar, ante 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" (STS de 25 de febrero de 2011³⁰⁵, y también, entre otras, ATS de 26 de noviembre de 2001³⁰⁶, ATS de 18 de julio de 2006³⁰⁷, STS de 26 de septiembre de 2007³⁰⁸). Se han pronunciado, en idéntico sentido, la Audiencia Nacional³⁰⁹ y los Tribunales Superiores de Justicia³¹⁰.

Ortells Ramos ha puesto en duda la autonomía de este criterio en cuanto presupuesto o requisito para adoptar una medida cautelar³¹¹, y también lo ha hecho de forma enérgica García de Enterría, para quien este requisito ha de interpretarse de forma necesariamente restrictiva puesto que la obtención de la tutela cautelar debe basarse únicamente en la concurrencia de los requisitos del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*, no pudiendo oponerse a su efectividad la invocación de meros intereses, “ni de los generales que la Administración siempre invocará como gestor típico que es de los mismos (art. 106.1 de la Constitución) ni, menos aún, de un tercero”³¹².

En efecto, si la finalidad de la tutela cautelar es asegurar la efectividad de la resolución que pueda recaer en los términos que ya hemos señalado, y precisamente porque existe una apariencia de buen derecho que justifica su adopción, se nos antoja complicado la existencia de intereses generales o de terceros que puedan permitir sacrificar tal efectividad, prevaleciendo sobre los intereses propios de quien impetra su tutela. El *fumus boni iuris* y el *periculum in mora* son, a nuestro juicio, requisitos suficientemente asentados doctrinal y jurisprudencialmente, que permiten una correcta tutela cautelar en nuestro ordenamiento.

iuris) y, de otro lado, valorar el perjuicio que para el interés general (en este caso asegurar el mantenimiento de los servicios esenciales) acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada.”

³⁰⁵ STS de 25 de febrero de 2011 (RJ 2011/1653), F.D. quinto.

³⁰⁶ ATS de 26 de noviembre de 2001 (RJ 2002/4176), F.D. tercero.

³⁰⁷ ATS de 18 de julio de 2006 (JUR 2006/201483), F.D. tercero.

³⁰⁸ STS de 26 de septiembre de 2007 (RJ 2007/7166), F.D. quinto.

³⁰⁹ Vid., entre otras, SAN de 17 de marzo de 2010 (JUR 2010/101034), F.D. tercero, SAN de 20 de junio de 2007 (RJCA 2007/432), F.D. tercero o SAN de 24 de marzo de 2004 (JUR 2004/135512), F.D. segundo.

³¹⁰ Vid. STSJ Madrid de 20 de enero de 2001 (JUR 2011/130790), F.D. segundo, STSJ Comunidad Valenciana de 14 de diciembre de 2010 (JUR 2011/121312), F.D. segundo, STSJ Galicia de 8 de abril de 2009 (JUR 2009/220145), F.D. tercero o STSJ Madrid de 4 de mayo de 2006 (RJCA 2007/403), F.J. séptimo.

³¹¹ Vid. ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares...*, op. cit., p. 97.

³¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición, Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 664. En contra, sin embargo, CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la justicia administrativa...*, op. cit., pp. 185 y 186.

3.4.3. La fianza o caución.

En algunos supuestos, no en todos, es requisito para otorgar la tutela cautelar que, quien la solicita, constituya una fianza o caución cuya finalidad no es otra que “responder, en su caso, de los posibles daños y perjuicios que puedan ocasionarse al demandado, si, con posterioridad, se pone de manifiesto que la medida carecía de fundamento y por ello es revocada”³¹³.

Dejando al margen un interesante debate doctrinal suscitado en torno a la naturaleza de la fianza como “cautela de la cautela”³¹⁴ o “contracautela”³¹⁵, lo que sí nos interesa destacar, en este momento, es que la misma no debe, en ningún caso, operar como criterio sustitutivo de lo que son los verdaderos requisitos de las medidas cautelares; esto es, el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*, como adecertadamente ha señalado nuestra doctrina³¹⁶. Sería, en todo caso, como ha destacado Calderón Cuadrado, “requisito ineludible”, en aquellos supuestos en que así viene legalmente establecido³¹⁷.

Dicho esto, y aunque suponga alejarnos un poco del objeto de nuestro trabajo, conviene, no obstante, destacar cómo en el ámbito tributario no es éste el proceder de la Administración cuando examina la suspensión de la ejecución solicitada por el contribuyente en los supuestos de interposición de recursos o reclamaciones en vía administrativa. Compartimos plenamente la opinión de García Novoa para quien el modelo legalmente establecido se aleja del instituto de la suspensión como medida cautelar, ya que a la hora de valorar la conveniencia de su otorgamiento no se pondera presupuesto cautelar alguno, sino que únicamente se verifica que se cumple el requisito regulado al que se condiciona esta ausencia de ejecución: la presencia de una eventual caución³¹⁸. Como ya hemos indicado, los criterios que deben presidir el instituto

³¹³ Cfr. MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II. Proceso Civil*, 18ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 696.

³¹⁴ En efecto para Calamandrei, la fianza o caución es una medida cautelar propiamente dicha en la que concurre el requisito de la instrumentalidad en un sentido negativo, en cuanto que asegura un remedio eficaz en el caso de que la medida cautelar no hubiese sido necesaria. Vid. CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelare...*, op. cit., pp. 44 y 45. Vid. también sobre el tema CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., pp. 50 y ss.

³¹⁵ CHIOVENDA, G.: *Instituzioni di diritto processuale civile*, 2ª edic., Vol. I, Napoli, 1935, p. 251.

³¹⁶ Vid., entre otros, CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la justicia administrativa...*, op. cit., p. 49, DE LA OLIVA SANTOS, A., DíEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, 3ª edición..., op. cit., p. 395.

³¹⁷ CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil...*, op. cit., p. 58.

³¹⁸ GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, p. 365. También en este sentido ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La suspensión del acto de liquidación tributaria ¿Automática o discrecional?”, *Tribuna Fiscal*, nº 45, 1994, p. 46 y GARCÍA MORENO, A.: “Algunas consideraciones en torno a las consecuencias derivadas de la reforma del procedimiento de recaudación en vía de apremio”, *REDF*, nº 92, 1996, pp. 649 y ss.

cautelar son el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, no debiendo ser desplazados de manera automática por la presencia de una garantía que garantice su concesión.

Por lo que respecta a las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, como es lógico, no está previsto que la Administración presente caución o garantía alguna para su adopción. Cuestión ésta que no le eximirá, en su caso, de una posible responsabilidad patrimonial si la medida cautelar, o bien se haya adoptado sin presupuesto alguno que la justificase, o bien incluso haya sido manifiestamente desproporcionada.

4. Las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo que aseguran el cobro de la deuda tributaria como manifestación de una autotutela cautelar de la Administración tributaria: naturaleza y fundamento constitucional.

Centrado el objeto de nuestro estudio en las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria, y una vez analizados la institución cautelar, sus características y presupuestos de adopción, estamos en condiciones de ahondar en su naturaleza jurídica, así como en su fundamento constitucional.

Lo primero que conviene subrayar es el hecho de que las medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo son medidas cautelares de naturaleza administrativa que constituyen una especificación en el ámbito tributario de las medidas provisionales reguladas en el art. 72 de la LRJAPyPAC³¹⁹; cuestión ésta que ya fue destacada, desde un primer momento, por nuestra doctrina –Falcón y Tella³²⁰, Martín Queralt³²¹ o Pérez Royo y Agualló Avilés³²²–.

³¹⁹ Así viene señalado en la Documentación preparada para la tramitación del proyecto de ley de modificación parcial de la LGT, Secretaría General del Congreso de los Diputados. Dirección de Estudios y Documentación: Ley General Tributaria, (BOCG, Congreso, Serie A. Proyectos de Ley, número 92-1, de 5 de diciembre de 1994), Documentación nº 123, p. 466.

³²⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”..., op. cit., p. 8.

³²¹ Vid. MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 5.

³²² PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*..., op. cit., p. 510.

Vid., también, CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p. 53, GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 365 y ZABALA RODRÍGUEZ Fornos, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”, en AA.VV. (coord. por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 604. En idéntico sentido, GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 674; GÓMEZ MARTÍN, F. y BATLLE GARCÍA, H.: “Acerca de la modificación introducida en el artículo 128 de la LGT por Ley de acompañamiento de 1998. Ensayo de delimitación de su alcance y posible conexión con el Código Civil en cuanto a medidas cautelares”..., op. cit., p. 321 y PEÑA ALONSO, J. L., y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, MacGraw Hill, Madrid, 1995, p. 177. Para Checa González, la aplicación subsidiaria del art. 72 de la LRJAP y PAC previa a la introducción del art. 128 de la LGT de 1963, suponía una gran indefinición, cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los responsables tributarios”, en *La reforma de la Ley General Tributaria* (CHECA

Es más, a nuestro juicio, su carácter supletorio –D.A.5ª de la LRJAPyPAC–, permitiría la adopción de este tipo de medidas en los procedimientos de aplicación del tributo, aunque las mismas no tuviesen una expresa regulación en la vigente LGT, tal y como lo ha venido entendiendo la propia Administración -Resoluciones del TEAC de 26 de junio de 1996³²³, de 25 de febrero de 1998³²⁴ o de 4 de noviembre de 1998³²⁵ y Resoluciones del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996³²⁶ y del TEAR de la Comunidad Valenciana, de 28 de julio de 2006³²⁷ -.

De igual modo, y aunque suponga alejarnos del tema de nuestro estudio, por los mismos motivos resultaría aplicable al ámbito tributario lo dispuesto en el art. 136 de la LRJAPyPAC³²⁸ que regula la potestad de adoptar medidas provisionales dentro del procedimiento sancionador³²⁹.

Cuestión diferente es si se está de acuerdo, o no, con la existencia de una tutela cautelar en manos de la Administración cuando se trata de asegurar sanciones tributarias que aún no han sido impuestas. El principio de culpabilidad parece quebrar, a nuestro juicio, en este punto, puesto que, si bien compartimos la absoluta necesidad de tutelar el

GONZÁLEZ, C., GARCÍA LUIS, T., MERINO JARA, I., MORENO FERNÁNDEZ, J.I.), Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 158 y 159.

³²³ Resolución del TEAC de 26 de junio de 1996 (JT\1996\981), considerando sexto.

³²⁴ Resolución del TEAC de 25 de febrero de 1998 (JT\1998\576), F.D. segundo.

³²⁵ Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1998 (JT\1999\32), F.D. cuarto: “Puede discutirse en el plano teórico si el Legislador, al habilitar la adopción genérica de medidas provisionales en la ordenación del procedimiento administrativo común, estaba igualmente posibilitando la adopción de medidas cautelares tan enérgicas como el embargo de bienes, en un procedimiento tributario. La aplicación, no obstante, del artículo 72 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común en virtud de la remisión a ésta contenida en la Ley General Tributaria y en la propia Ley, en ausencia de norma específica tributaria, ha de entenderse ajustada a derecho”.

³²⁶ Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ 004834), F.D. cuarto: “La adopción de medidas cautelares en el marco del procedimiento administrativo viene contemplada con carácter general en el artículo 72 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios en base a lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la misma y en el artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria. (...)En materia de recaudación tributaria, la adopción de dichas medidas viene amparada por el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria, al disponer en su redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, que «en los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse».”

³²⁷ Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de 28 de julio de 2006, F.D. segundo: “El artículo 128 de la entonces vigente Ley General Tributaria (según redacción dada por la Ley 50/1998) (...) es la plasmación, para el ámbito tributario, de lo dispuesto en general por el artículo 72 de la Ley 30/1992”.

³²⁸ Art. 136 LRJAPyPAC: “Artículo 136. Medidas de carácter provisional.

Cuando así esté previsto en las normas que regulen los procedimientos sancionadores, se podrá proceder mediante acuerdo motivado a la adopción de medidas de carácter provisional que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer.”

³²⁹ Como ya hemos dicho al estudiar las clases de medidas cautelares en el ámbito tributario el art. 136 LRJAP y PAC exige que tal posibilidad esté prevista en las normas que regulen los procedimientos sancionadores, estableciendo el art. 190.2 de la LGT que “Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta Ley” y estando las medidas cautelares del art. 81 de la LGT en dicho capítulo.

crédito tributario por una elemental aplicación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en la CE, se nos antoja más difícil comprender que, tratándose de infracciones tributarias, el interés general pueda exigir el aseguramiento de la sanción que, en su caso, demostrada la culpabilidad del infractor, pudiera imponerse³³⁰.

Retomando el hilo del tema que nos ocupa, y para pronunciarnos sobre la naturaleza jurídica de las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria, conviene detenerse en dos cuestiones esenciales que nos van a permitir desentrañar su verdadera razón de ser; de un lado, su carácter cautelar, y de otro, su carácter administrativo.

Su naturaleza cautelar viene determinada por su carácter instrumental; nota definitoria de la institución cautelar.

En efecto, son medidas cautelares porque están dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria ante la apariencia de un derecho de crédito concretado en la existencia de una deuda tributaria (*fumus boni iuris*) y la posibilidad de que el mismo pueda verse frustrado por el transcurso del tiempo necesario para su efectiva realización (*periculum in mora*) a través del correspondiente procedimiento de aplicación del tributo. Como afirmase la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 24 de mayo de 2007, “Debe estarse con la Administración en que la naturaleza de estas medidas y el fin que cumplen de garantizar el cobro ante supuestos en que haya racionales indicios, como en el examinado, que puedan frustrarlo permiten su adopción con carácter preventivo”³³¹. Y, en idéntico sentido, la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007 considera que “responden a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad de un pronunciamiento futuro que podría quedar desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de determinadas situaciones”³³².

Iniciado un procedimiento de aplicación del tributo, se pueden adoptar en cualquier momento por parte de la Administración tributaria, incluso antes de que efectivamente la deuda no se haya satisfecho en el periodo voluntario, ante la eventualidad de que dicho cobro vaya a verse frustrado y, por tanto, ya no tenga ninguna eficacia el procedimiento de recaudación. Cuestión ésta que no se da en las medidas de naturaleza ejecutiva, en las que ya hay plena certeza jurídica de deuda tributaria, y lo único que se pretende es asegurar su ejecución.

³³⁰ El diferente fundamento constitucional de la imposición tributaria respecto del derecho administrativo sancionador, y la presencia en el tema de principios de hondo calado como el de presunción de inocencia, justificarían, en su caso, un estudio separado de este tipo de medidas cautelares respecto de aquellas que van dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria.

³³¹ STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2007 (JUR\2007\260556), F.D. segundo.

³³² Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007, F.D. tercero. Vid. en sentido similar Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2003 (JUR\2004\113184), F.D. tercero, Resolución del TEAC de 24 de julio de 2007 (JUR\2007\345268), F.D. tercero, Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008 (JT\2008\1155), F.D. tercero, Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2008 (NFJ031623), F.D. tercero y Resolución del TEAR de Valencia de 28 de julio de 2006, F.D. séptimo.

Es aquí donde puede apreciarse su carácter instrumental, porque, en definitiva, el procedimiento de recaudación del tributo es el que concreta y hace realidad el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Como afirmase el TC, en su Sentencia 76/1990 el art. 31.1 CE, “al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al Legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes”³³³. Concluyendo, en un sentido similar, la STC 164/1995 que “el art. 31.1 CE habilita al Legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse».”³³⁴.

Precisamente por ello, también es posible referirse a ellas como una garantía de la deuda tributaria, en tanto que medida normativa dirigida a proteger la prestación tributaria³³⁵. No en vano, se ubican dentro de la Sección V (Garantías de la deuda tributaria) - SSAN de 29 de junio de 2009 y de 8 de febrero de 2010-³³⁶. Sería, pues, una garantía del crédito tributario en un sentido amplio del término -Rodríguez Bereijo-³³⁷,

³³³ STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 9.

³³⁴ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 3.

³³⁵ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición..., op. cit., p. 449, afirman que “En un sentido amplio, podrían entenderse como garantías todas las medidas normativas con se protege y se rodea de cautelas la prestación tributaria, asegurando su efectividad. Cabría incluir en este ámbito las propias prerrogativas administrativas, o las de tipo personal como la responsabilidad tributaria; aparte de las específicamente exigidas para aplazamientos, suspensiones, etc.”.

³³⁶ La SAN de 29 de junio de 2009 (JUR\2009\318706), F.D. cuarto, dispone: “Ante todo, parece necesario destacar que las medidas cautelares constituyen una garantía. La adopción de estas medidas por parte de la Administración constituye una facultad recogida en la LGT destacándose, en lo que concierne a este caso, los arts. 41.4 y 80. Se persigue con ellas evitar que pueda llegar a producirse un posible perjuicio a la Hacienda Pública, logrando preservar los intereses públicos de forma preventiva.” Y la SAN de 8 de febrero de 2010 (JUR\2010\59979), F.D. sexto, afirma: “Las medidas cautelares constituyen una garantía y su adopción por parte de la Administración constituye una facultad recogida en la LGT destacándose, en lo que concierne a este caso, el artículo 81. Se persigue con ellas evitar que pueda llegar a producirse un posible perjuicio a la Hacienda Pública, logrando preservar los intereses públicos de forma preventiva”.

³³⁷ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *REDF*, nº 30, 1981, p. 183, afirma: “Entendida en sentido general, esto es, como medida de tutela del crédito, se denomina garantía a cualquier forma o modo especial de asegurar la efectividad de un crédito”. Sobre el concepto de garantía en sentido amplio y en sentido estricto vid. también CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español, Tomo I*, 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985, p. 463. Esta distinción ha sido acogida posteriormente por nuestra doctrina en los diversos estudios sobre las garantías del crédito tributario, así CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2007, pp. 31 y ss., GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, p. 34, GÓMEZ CABRERA, C.: *La*

entendiendo por tal aquel conjunto de “potestades, facultades o derechos que, sin ser esenciales al propio crédito son otorgados por la ley a la Administración con el fin de facilitar y asegurar la satisfacción del interés del acreedor” –Simón Acosta³³⁸.

No obstante, a nuestro juicio, y pudiendo ser concebidas como garantías del crédito en el sentido que acabamos de mencionar³³⁹, lo que, sin duda alguna, las singulariza, -imponiendo un modo de acercarse a ellas y de configurar su régimen jurídico-, es el hecho de tener una naturaleza cautelar³⁴⁰, al concurrir en ellas la nota de “instrumentalidad” -esencial en dicha institución-, y la necesidad de apreciar, para su adopción, la presencia del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*³⁴¹.

La Resolución del TEAC de 9 de julio de 2008 ha afirmado al respecto que “resulta claro que a efectos de la procedencia de la adopción de medidas cautelares, es preciso que concurren los siguientes requisitos: 1º) que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado; 2º) que las medidas adoptadas sean proporcionales al daño que se pretende evitar. La concurrencia en cada caso de los referidos requisitos, debe constar o al menos deducirse del correspondiente acuerdo de adopción de la medida cautelar”³⁴².

Por ello, aunque estas medidas constituyen un medio más, de entre otros posibles (como las garantías en sentido estricto del crédito tributario, o los privilegios del crédito tributario³⁴³) para asegurar una actuación eficaz de la Administración a la

conurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales, Aranzadi, Elcano, 2000, p. 29, MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario*, Aranzadi, Elcano, 1996, pp. 35 y 36.

³³⁸ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en AA.VV.: *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Tomo II*, IEF, Madrid, 1991, p. 1079.

³³⁹ Considera también que son garantías del crédito tributario en sentido amplio GARCÍA LUIS, T.: “El procedimiento de apremio”, en *La reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 508. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomsosn Civitas, Cizur Menor, 2006, pp. 56 y ss. y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 44, aún otorgándoles una función garantías, insisten en la necesidad de diferenciarlas de las garantías reales del crédito tributario en sentido estricto.

³⁴⁰ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”..., op. cit., p. 214 y SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1993, p. 282 consideraban como medida cautelar el art. 133 LGT de 1963 (en su redacción anterior a la reforma introducida por la Ley 25/1995), antecedente del actual art. 81.5.

³⁴¹ Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2007 (NFJ028073), F.D. tercero y Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007, F.D. tercero.

³⁴² Resolución del TEAC de 9 de julio de 2008 (JUR\2008\326466), F.D. segundo.

³⁴³ Nuestra doctrina ha sistematizado las diferentes garantías del crédito tributario de manera casi unánime partiendo del supra concepto de garantía o garantía en sentido amplio, para posteriormente definir las garantías en sentido estricto. En sentido amplio del término, sería garantía cualquier medida de tutela del crédito tributario o cualquier forma o modo de asegurar su efectividad. Frente a ellas, estarían las garantías en sentido estricto, las cuales, como precisan Cortés Domínguez, Rodríguez Bereijo o Sainz de Bujanda, implican un derecho subjetivo adicional o una facultad adicional que se añade al derecho de crédito. (Cfr. CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español I*, 4ª edición..., op. cit., p. 463, RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”..., op. cit., pp. 183 y 184, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición..., op. cit., p. 276). Para estos mismos autores, son dos los caracteres de las garantías en sentido estricto: deben venir establecidos por ley -en

hora de aplicar los tributos, su naturaleza esencialmente cautelar y su configuración como una potestad administrativa, las excluye del ámbito de las garantías del crédito tributario en sentido estricto³⁴⁴.

virtud del principio de reserva legal que afecta a los elementos esenciales del tributo-; existe una relación de subordinación o accesoria del derecho de garantía respecto del crédito tributario.

Las garantías reales del crédito serían los supuestos de hipoteca legal, tanto tácita como expresa, el derecho real de afección y los supuestos de garantías reales voluntarias. Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales...*, op. cit., pp. 95 y ss., para quien tales derechos se caracterizan por recaer de forma directa sobre un bien, otorgando a sus titulares facultades de reipersecutoriedad y oponibilidad erga omnes, no disponiendo el titular un poder directo sobre la cosa, sino la facultad de exigir su venta para satisfacer con su producto el crédito que tal derecho garantiza, op. cit., p. 40.

Entre las garantías personales del crédito tributario se encuentran los supuestos típicos como la fianza, el aval o la solidaridad, amén de los supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria, aunque es cierto que, respecto de éstos, hay autores que entienden que no se trata de garantías personales. Así Sainz de Bujanda no los incluye dentro del elenco de garantías personales del crédito tributario, vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición..., op. cit., p. 277, tampoco CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español I*, 4ª edición..., op. cit., p. 463. Sí parece considerar los supuestos de responsabilidad como garantías personales ARIAS ABELLÁN, Mª D.: “El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español”, *REDF*, nº 42, 1984, p. 181, CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, nº 5, 1970, p. 38, FALCÓN Y TELLA, R.: “Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma”, *RDFHP*, nº 215, 1995, p. 923 o SIMÓN ACOSTA, E.: “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributaria”..., op. cit., p. 1080. En cualquier caso, y como bien han señalado Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, el responsable lo es de una deuda propia, a la que hará frente con todos sus bienes presentes y futuros y sin perjuicio de que pueda disponer de una acción de reembolso contra el sujeto pasivo para evitar su enriquecimiento injusto, cfr. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición..., op. cit., p. 254. Cuestión ésta en la que también ha insistido COMBARROS, V.E.: “Responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”, *REDF*, nº 23, 1979, p. 380.

Como garantía del crédito que no es real ni personal estarían los privilegios del crédito tributario, respecto de los cuales, Rodríguez Bereijo, siguiendo las tesis de Allorio y D'Amati, calificó como un instituto jurídico típicamente procesal, extraño al derecho sustantivo, ya que “no determinan el nacimiento de una obligación particular a cargo del sujeto frente al cual se ejercitan por ser poseedores del bien sujeto a garantía, ni tampoco hacen a la cosa “responsable””, cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”..., op. cit., pp. 196. Esta misma idea puede verse en MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El Derecho de Prelación General...*, op. cit., p. 57, quien habla de “garantías procedimentales”, para referirse al derecho de prelación de créditos. Como precisa Arranz de Andrés “Los derechos reales de garantía otorgan a su titular la facultad de perseguir la cosa e instar su ejecución para ver satisfecho su crédito, mientras que los que hemos denominado derechos de prelación no representan sino una mera cualidad del crédito, que permite a su titular anteponerse a otros acreedores, sin que ello le suponga ningún otro derecho sobre el bien. Esto es, no conceden al acreedor ningún tipo de derecho subjetivo autónomo, sino que constituyen una simple cualidad del mismo. Podría añadirse además, que mientras la garantía real refuerza la situación frente al deudor, pues siempre, y aún cuando no llegara la fase de realización, asegura el crédito principal, el privilegio general no opera sino en las relaciones entre varios acreedores”, cfr. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales...*, op. cit., p. 49. Vid. también sobre la diferencia entre garantías y privilegios GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales...*, op. cit., pp. 32 a 35.

³⁴⁴ En este sentido, García Novoa advierte que una definición amplísima de garantías, que casi las equipararía a los distintos privilegios derivados de situaciones de especialidad propias de la Administración y vinculadas al “privilège du prealeable”, es, por su misma amplitud, insustancial, y exige

Compartimos, en este sentido, la opinión de aquellos autores que consideran poco sistemática su inclusión, en la LGT, dentro del Capítulo IV, Sección 5ª, relativo a las Garantías de la Deuda Tributaria³⁴⁵. A nuestro juicio, sería más correcto ubicarlas dentro de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, en una Sección específica que podría denominarse “Medidas cautelares”.

En segundo lugar, para desentrañar su verdadera naturaleza jurídica conviene detenerse en su carácter administrativo; esto es, estamos ante medidas cautelares administrativas, con las importantes consecuencias que de ello se derivan.

Configuradas como una potestad administrativa, en cuanto tal, son potestades funcionales que se ejercen en función de un interés público al cual la Administración tributaria sirve; interés que, como ya hemos dicho, se concreta en última instancia en la efectiva realización del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –interés en una justa recaudación–.

Igualmente, el hecho de tratarse de medidas cautelares no jurisdiccionales va a ser determinante a la hora de realizar una indiscriminada recepción en el ámbito tributario de los principios o reglas procesales que regulan la materia³⁴⁶, puesto que, aún perteneciendo a la institución cautelar –en tanto que son instrumentales de un procedimiento de declaración respecto del cual tratan de asegurar la eficacia de la resolución que en su día se dicte–, resulta evidente que el proceso judicial responde o

un acotamiento. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 107, 2003, p. 62.

En contra, CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 56, para quien las medidas cautelares constituyen una garantía en sentido estricto.

³⁴⁵ García Novoa no está de acuerdo con su inclusión en el Capítulo o Sección dedicado a las garantías del crédito tributario. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 65. Este mismo autor, tampoco estaba de acuerdo la regulación anterior de la LGT de 1963, ya que incluía las medidas cautelares en sede de Recaudación, habiendo reparado al respecto que tal sistemática no era correcta, puesto que “la adopción de las mismas no se vinculaba necesariamente al privilegio de ejecución forzosa administrativa, sino que se trataba de una garantía general de la Administración que se podría hacer efectiva en cualquier otra fase de aplicación de los tributos –por ejemplo, en el procedimiento inspector”, cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 366. Vid. en mismo sentido LUQUE MATEO, M.A.: “Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria”..., op. cit., p. 136.

Sin embargo, son varios los autores que están de acuerdo con su inclusión en el capítulo de las garantías del crédito tributario. Vid. SOLER ROCH, Mª T.: “Artículo 132”, en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I (Ley General Tributaria)*, Edersa, Madrid, 1983, p. 311 y también ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E., “La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria, Lex Nova*, Valladolid, 2006, p. 337 y GRAU RUIZ, A.: “La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación”, *Crónica Tributaria*, nº 80, 1996, p. 138.

³⁴⁶ Vid., en idéntico sentido, CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 54 y GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo tras la promulgación de la LRJPA”..., op. cit., pp. 383 y 384, considera como diferencias fundamentales la distinta posición institucional que ocupan la Administración y los Jueces y Tribunales y las profundas diferencias entre proceso judicial y procedimiento administrativo y sus respectivos fundamentos teleológicos últimos. También REBOLLO PUIG, M.: “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”..., op. cit., pp. 664 y 665.

tiene un fundamento constitucional bien distinto del procedimiento administrativo, aunque dentro de ambos pueda adoptarse una medida cautelar³⁴⁷.

La finalidad que debe perseguir la Administración Tributaria en el ejercicio de una potestad administrativa que el ordenamiento le confiere y a través del procedimiento legalmente establecido no puede ser otra que la establecida, en última instancia, en el Texto constitucional: la efectiva realización del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Todo lo dicho nos permite concluir que estas medidas aparecen configuradas como manifestación de una potestad de autotutela cautelar de la Administración, que junto con la autotutela declarativa y ejecutiva, configurarían la más amplia autotutela administrativa desde la que se explica la peculiar posición de la Administración en nuestro ordenamiento³⁴⁸. Calvo Ortega, en un sentido similar, las considera como una técnica más, de entre varias previstas en la LGT, a través de las cuales se produce la autotutela del crédito tributario³⁴⁹. Y también Aparicio Pérez entiende que su fundamento está en la “potestad de autotutela que tiene la Administración, y su justificación en la necesidad de garantizar el cobro de la deuda tributaria”³⁵⁰.

Precisamente por la obligación de cualquier Administración pública de servir con objetividad al interés general –art. 103 CE-, hemos señalado que se le dota de una serie de potestades -también discrecionales- o prerrogativas entre las que se encuentra la autotutela de la Administración. Pues bien, esta autotutela ya no es exclusivamente declarativa y ejecutiva, sino que, a nuestro juicio, es posible hablar de una auténtica autotutela cautelar en manos de la Administración -art. 72 de la LRJAP y PAC-.

Y, en el ámbito tributario, el art. 81 de la LGT es el ejemplo por excelencia de ello. Cuando dispone dicho artículo que la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando existan indicios racionales de que el mismo se pueda ver frustrado o dificultado, lo que se está permitiendo, a través de esta potestad discrecional, es que sea ella misma la que asegure la efectividad en el cobro de una deuda tributaria que se declarará tras el oportuno procedimiento tributario, cuya presunción de legalidad y ejecutividad inmediata está prevista por nuestro ordenamiento.

En efecto, el art. 81 de la LGT otorga a la Administración Tributaria la potestad de adoptar una serie de medidas cautelares que, aún participando de algunas características propias de las jurisdiccionales -instrumentalidad, provisionalidad o

³⁴⁷ En efecto, la CE distingue entre la función judicial y la función administrativa, las cuales están atribuidas a poderes diferentes. Mientras que el proceso está esencialmente dirigido a tutelar los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos y a controlar la actuación de la Administración, el procedimiento está llamado a servir con objetividad a los intereses generales. Esto explica la imposibilidad de trasladar los principios propios del proceso judicial al procedimiento administrativo, el cual, por su especial naturaleza y finalidad esté presidido por el conjunto de derechos que integran el deber de buena administración.

³⁴⁸ Sobre el tema vid. supra capítulo III.2.

³⁴⁹ Cfr. CLAVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, 12ª edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 77.

³⁵⁰ APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”..., op. cit., p. 1403.

requisitos tales como el *periculum in mora* o el *fumus boni iuris*³⁵¹, y constituyendo una modalidad de las medidas provisionales del artículo 72 de la LRJAP y PAC, son igualmente una manifestación de autotutela administrativa. Será la propia Administración tributaria la que, valorando las circunstancias concurrentes en el supuesto concreto, pueda adoptar una serie de medidas cautelares dirigidas a evitar que el necesario transcurso del tiempo que precisa el correcto desarrollo de los procedimientos de aplicación del tributo, haga imposible la satisfacción del crédito tributario debido a conductas por parte de los obligados tributarios dirigidas a impedir o a dificultar su cobro.

Evidente es su naturaleza cautelar, en el sentido de que, en todos estos casos, son facultades de que dispone la Administración tributaria de carácter provisional, excepcional e instrumental, que se adoptan en el seno de un procedimiento, o con carácter previo al mismo, con las debidas garantías y limitaciones, para asegurar la eficaz satisfacción del interés general en la justa recaudación, apreciando la apariencia de buen derecho y frente a los riesgos que implica el *periculum in mora* de los procedimientos de aplicación del tributo.

Su naturaleza, esencialmente cautelar, y esencialmente administrativa, hace que las mismas tengan un fundamento constitucional bien diferente del de la suspensión cautelar, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional.

En efecto, en el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE, encuentra, con carácter general, su acomodo la tutela cautelar jurisdiccional y la suspensión de la ejecución del acto administrativo -aunque, se puedan introducir ciertos matices respecto de la tutela jurisdiccional cautelar penal o laboral-³⁵¹.

³⁵¹ LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 35, señala en este sentido que se pueden diferenciar dos fundamentos constitucionales de las medidas cautelares. Si se trata de medidas cautelares jurisdiccionales y de medidas cautelares otorgadas en vía administrativa que benefician al interesado tributario, su fundamento se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la CE. Si se trata de medidas cautelares otorgadas en vía administrativa que aseguran la eficacia del acto que ha de dictar la Administración tributaria, se justifican en el principio de eficacia de la Administración (art. 103.1 CE). No compartimos esta opinión en ninguno de los dos sentidos.

En primer lugar, no todas las medidas cautelares jurisdiccionales tienen su fundamento último en el derecho a la tutela judicial efectiva, sino solamente algunas medidas cautelares jurisdiccionales, entre otras, las medidas cautelares previstas en el Ley de Enjuiciamiento Civil o en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Por el contrario, en el supuesto de la tutela cautelar penal, su marcado cariz público, hace que el Estado asuma como propia la función cautelar. Vid., en este sentido, ARANGÜENA FANEGO, C.: *Teoría general de las medidas cautelares reales en el proceso penal español...*, op. cit., pp. 116 y 117. Resulta fácil pensar que, junto con el derecho a la tutela judicial efectiva, los principios recogidos en el art. 25 CE, en materia de derecho penal, inciden necesariamente en la configuración de la tutela cautelar penal. Vid. en este sentido PUJADAS TORTOSA, V.: *Teoría general de las medidas cautelares penales. Peligrosidad del imputado y protección del proceso...*, op. cit., pp. 57 y ss.

Por su parte compartimos la opinión de Blasco Pellicer cuando afirma que “el derecho procesal laboral cumple con la finalidad de ser un instrumento para la consecución de los fines del derecho sustantivo, en especial para compensar la desigualdad sustancial del trabajador en la relación laboral. Por ello no resulta absurdo, en absoluto, que dentro de esa finalidad tuitiva pueda hablarse de un derecho procesal de cautela a favor del trabajador”, cfr. BLASCO PELLICER, A.: *Las medidas cautelares en el proceso laboral...*, op. cit., p. 73.

En cuanto al fundamento de las medidas cautelares tributarias en el principio de eficacia de la Administración del art. 103 del Texto constitucional, y sin perjuicio de que trataremos este tema de modo

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha afirmado que “la tutela judicial no es tal sin las medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso”³⁵². Y, de igual modo, la STC 238/1992 expresamente ha afirmado que el derecho a la tutela judicial efectiva comprende el derecho a la tutela judicial cautelar, de tal modo que será inconstitucional, por infringir dicho derecho, una ley que excluya absolutamente la posibilidad de dicha tutela para ciertas clases de derechos intereses³⁵³. Ortells Ramos considera, en este sentido, que el establecimiento por el Legislador de regímenes de tutela judicial cautelar no se debe absolutamente a su libertad de configuración, sino que responde a la exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva³⁵⁴.

El fundamento constitucional de las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria es, sin embargo, a nuestro juicio, bien diferente.

La potestad de adoptar medidas cautelares por parte de la Administración tributaria, en tanto que manifestación de una autotutela cautelar, debe situarse, como ya hemos señalado, en el contexto de los art. 103 y 31.1 del Texto constitucional, y no exclusivamente en el principio de eficacia de la Administración³⁵⁵. Sólo así entendido cobra sentido la atribución a la Administración de esta potestad.

Nuestro Tribunal Constitucional también ha entendido que en el art. 31 se encuentra el fundamento último de la habilitación al Legislador para adoptar cualquier medida que permita hacer efectivo dicho precepto –por todas, STC 76/1990³⁵⁶ y 195/1994³⁵⁷-. Orientación que no parece tener muy clara cuando, en otras ocasiones, ha afirmado que la eficacia recaudatoria queda fuera de las exigencias de un sistema tributario justo-STC 164/1995³⁵⁸ -.

Cierto es que el principio de eficacia es un principio constitucional que rige la actuación de la Administración, pero en modo alguno puede erigirse, a nuestro juicio, en principio que fundamente la atribución de potestades a la Administración, pues, como afirman García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, “la Administración, precisa el artículo 103 de la Constitución, se ordena al servicio de los intereses generales, con objetividad y con eficacia y, además con prohibición de arbitrariedad”³⁵⁹. Como

más detenido, adelantamos ya que el principio de eficacia es un principio constitucional relativo a la actuación de la Administración, y hasta ahí debe llegar, a nuestro juicio, su alcance.

³⁵² STC 14/1992, de 10 de febrero, F.J. 7.

³⁵³ STC 238/1992, de 17 de diciembre, F.J. 3.

³⁵⁴ Vid. ORTELLS RAMOS, M.: *Las medidas cautelares...*, op. cit., p. 85, y, en general, su estudio en esta obra sobre el fundamento constitucional de la tutela cautelar.

³⁵⁵ Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 51, FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria...*, op. cit., p. 109 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 35. Ambos autores entienden que el principio de eficacia es el fundamento constitucional de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT.

³⁵⁶ STC 76/1990, de 16 de abril, F.J. 3.

³⁵⁷ STC 195/1994, de 28 de junio, F.J. 2

³⁵⁸ STC 164/1995, de 13 de noviembre, F.J. 9, reiterada en las SSTC 198/1995, de 21 de diciembre, F.J. 3 y 44/1996, de 14 de marzo, F.J. Único.

³⁵⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, 11ª edición..., op. cit., p. 42.

afirmase la STC 201/2002, “la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la Ley y al Derecho, como establece el art. 103 de la Constitución Española”³⁶⁰.

Ciertamente existe un interés general en la satisfacción del crédito tributario y en la existencia de mecanismos de aseguramiento del mismo que impidan que el necesario desarrollo temporal de un procedimiento para determinar la existencia de una deuda tributaria pendiente impida su eventual pago, al permitir que, durante ese lapso de tiempo, el obligado tributario realice una serie de actos tendentes a impedir o a dificultar gravemente su cobro. Así lo afirmó expresamente también el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 14/1986³⁶¹, en la que afirmó lo siguiente: “La posibilidad de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria (...) es algo ciertamente no discutido y que se halla adecuadamente legislado y reglamentado, y aun siendo impertinente entrar a analizarlo con alguna intensidad, sí es menester aludir a que la naturaleza especial de las obligaciones tributarias, y su trascendencia en la vida pública, requiere que su cumplimiento se halle tutelado por una gama de cautelas y garantías que trasciendan más allá de lo establecido en el ordenamiento jurídico privado”³⁶².

Porque ese interés general es evidente, la Administración podrá tutelar la efectividad del cobro de manera anticipada, sin esperar a que se produzca un acto de liquidación o de regularización de la deuda tributaria, abriéndose el oportuno plazo voluntario para su ingreso, transcurrido el cual podrá procederse a la exigencia de la deuda por la vía de apremio.

La Administración tributaria no es titular de un derecho fundamental a tutela judicial efectiva alguna, porque los derechos fundamentales se tienen frente al Estado³⁶³, sino que es titular de una serie de potestades otorgadas por el Legislador para

³⁶⁰ STC 201/2002, de 28 de octubre, F.J. 3.

³⁶¹ STC 14/1986, de 31 de enero. Dicha Sentencia resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley 12/1983, de 22 de junio, de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, por una supuesta vulneración del art. 149.1.14 CE, que atribuye competencia con carácter exclusivo al Estado en la materia de «Hacienda General». El artículo 58 de la citada Ley establecía una serie de medidas cautelares denominadas “Aseguramiento de derechos”, dirigidas a la protección de los derechos de la Hacienda vasca cuando existiesen indicios racionales de riesgo de pérdida, minoración, de demérito o inefectividad como consecuencia de la grave situación económica o financiera del obligado por los mismos. En dicha Sentencia se declara la inconstitucionalidad de dicho precepto al no existir en el ordenamiento fiscal español precepto alguno similar que establezca tales medidas, añadiendo el TC que el artículo 149.1.18 garantiza a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas, “tratamiento de la expresada índole que quedaría conculcado en el supuesto de prevalecer el criterio que refleja el precepto de la Ley vasca a que nos venimos refiriendo”, F.J. 14.

³⁶² STC 14/1986, de 31 de enero, F.J. 14.

³⁶³ Sobre el tema, vid. DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, L.: “Reflexiones sobre algunas facetas del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (Titularidad, ámbito y caracteres generales del derecho a la tutela judicial efectiva. Derecho de acceso a la jurisdicción. Derecho a una resolución sobre el fondo. Derecho a los recursos. Derecho a una resolución fundada en Derecho)”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 10, 2000, pp. 13 y ss.

que pueda cumplir con objetividad al interés general en una justa recaudación, tal y como se desprende de los artículos 31 y 103 del Texto constitucional.

Eso sí, en tanto que potestad, la misma deberá ejercerse por la Administración tributaria exclusivamente con la finalidad con la que ha sido otorgada y con el estricto cumplimiento de los requisitos inherentes a la institución cautelar, y que además están recogidos, con carácter general, para las medidas cautelares, en el art. 81 de la LGT.

No olvidemos, en este sentido, que el ejercicio de una potestad discrecional está íntimamente ligado a la satisfacción del fin, que es, a la vez, razón de su atribución, so pena de incurrir en desviación de poder³⁶⁴. Sobre ésta técnica de control de las potestades administrativas, que tiene un claro fundamento constitucional en el art. 106 CE, volveremos no obstante más adelante al hablar de la impugnación de las medidas cautelares.

³⁶⁴ Sobre la desviación de poder puede consultarse ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La desviación de poder: un recurso inédito”, *REDF*, nº 3, 1970, pp. 689 y ss.; CLAVERO AREVALO, M. F.: “La desviación del poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Administración Pública* nº 30, 1959, pp. 105 y ss.; CHINCHILLA MARÍN, C.: *La desviación de poder*, Civitas, Madrid, 1989; MARTIN PEREZ, P.A.: “La desviación de poder en el ordenamiento jurídico español (I)”, *Actualidad Administrativa*, nº 42, 1991, pp. 527 y ss. y “La desviación de poder en el ordenamiento jurídico español (y II)”, *Actualidad Administrativa*, nº 43, 1991, pp. 539 y ss.; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: “La desviación de poder en el derecho español”, *Revista de Administración Pública* nº 22, 1957, pp. 129 y ss. y SÁNCHEZ ISAC, J.: *La desviación de poder en los derechos francés, italiano y español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1973 y *La desviación de poder en la reciente jurisprudencia*, Bayer Hermanos, Barcelona, 1999 y SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: “Renovación dogmática en torno a la desviación de poder como instrumento de control”, *Revista Española de derecho Administrativo*, nº 2, 1974, pp. 303 y ss.

CAPÍTULO IV.

IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

IV. IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

1. Introducción.

Como ya hemos indicado, constituye el objeto de nuestro estudio el régimen jurídico de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo, no formando parte del objeto de nuestro estudio la suspensión cautelar (o las medidas cautelares consistentes en la suspensión de la ejecución), ni las medidas cautelares en el procedimiento sancionador. Su diferente naturaleza y fundamento constitucional, al que ya hemos hecho referencia, les hace merecedores de un estudio independiente.

Nuestro punto de partida ha de situarse, por tanto, en el art. 81 de la LGT, el cual constituye el marco general de regulación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

No se tratan éstas, sin embargo, de las únicas medidas cautelares previstas en el texto legal, ya que, como seguidamente analizaremos, también es posible adoptar medidas cautelares en los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria - art. 41.5 LGT-, amén de una serie de supuestos que se encuentran dispersos en la normativa tributaria.

Además, en la LGT, se hallan varios preceptos que atribuyen también la potestad de adoptar medidas que el legislador denomina “cautelares”, tanto en sede de inspección –art. 146 LGT-, de recaudación – art. 162 LGT- e incluso dentro del procedimiento sancionador –art. 210 LGT-. Como tendremos ocasión de comprobar, no se trata de medidas cautelares en el sentido jurídico del término, sino otras potestades de la Administración tributaria que participan de algunos de los caracteres de las medidas cautelares, pero cuya naturaleza jurídica es diferente.

Es necesario, por ello, antes de adentrarnos en el estudio de su régimen jurídico, realizar una labor de sistematización, porque, no en todos aquellos casos en los que el legislador habla de “medidas cautelares”, nos encontramos ante medidas que pertenecen a la institución cautelar en el sentido que ya hemos descrito; esto es, medidas tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria en tanto que la sustanciación del correspondiente procedimiento impediría su efectiva realización al llevar a cabo el obligado tributario actos tendentes a dificultar o frustrar dicho cobro. Como ya hemos indicado, será el carácter instrumental de la medida, en tanto que nota definitoria de la institución cautelar, la que nos permita dilucidar esta cuestión.

2. Antecedentes normativos y análisis de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.

2.1. Las medidas cautelares previstas en el artículo 81 de la LGT y en el artículo 41.5 de la LGT.

La genérica potestad de adoptar medidas cautelares indeterminadas dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se viese frustrado o gravemente dificultado se encuentra regulada en el art. 81 de la LGT, dentro del Capítulo IV relativo a las garantías de la deuda tributaria.

A estas mismas medidas se refiere también el art. 41.5 de la LGT, permitiendo a la Administración competente adoptar medidas cautelares si ello fuera necesario en los supuestos de derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los posibles responsables. En realidad, a nuestro juicio, lo único que hace este artículo es añadir un supuesto más de posibilidad de adopción de medidas cautelares, no introduciendo especificidad alguna en cuanto al régimen jurídico establecido en el art. 81 LGT.

En el citado art. 81 LGT se prevén distintos tipos de medidas cautelares, tales como la retención del pago de devoluciones tributarias, el embargo preventivo, la prohibición de disponer sobre bienes o derechos o la retención de determinados pagos, así como cualquier otra legalmente prevista.

Concurre, sin duda alguna, el carácter instrumental propio y definitorio de la institución cautelar. En efecto, las medidas previstas en el art. 81 de la LGT se han concebido como un instrumento al servicio de la efectiva realización del deber de contribuir concretado, en última instancia, en el procedimiento de recaudación del tributo. Dicho procedimiento conlleva necesariamente un iter procedimental que tiene, como veremos, un necesario desarrollo temporal, que puede ir precedido de los correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos, de modo que, en estos supuestos, es posible que su desarrollo temporal pueda frustrar la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31 CE.

Por ello, como reza el propio art. 81 de la LGT, “Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.”

El carácter instrumental de estas medidas, cuando se manifieste unido a la presencia del resto de los caracteres propios de las medidas cautelares administrativas (urgencia, proporcionalidad y discrecionalidad), nos permiten concluir que estamos ante la regulación general de las medidas cautelares tributarias en los procedimientos de aplicación del tributo.

Antes de la exégesis de las distintas medidas cautelares previstas en este precepto, haremos una referencia a sus antecedentes normativos, por entender que los mismos nos pueden ayudar a una mejor comprensión de su actual regulación.

2.1.1 Antecedentes normativos de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT.

2.1.1.1. Las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo en la LGT de 1963 y en sus Reglamentos de desarrollo antes de la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963.

Desde la entrada en vigor de la LGT de 1963, y exclusivamente en materia de responsabilidad subsidiaria, su artículo 37.3 había previsto la posibilidad de adoptar medidas cautelares antes incluso de la declaración de fallido del sujeto pasivo¹.

Sin embargo, sorprende constatar que, ni el Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación –en adelante RGR de 1968-, ni el Decreto 2260/1969, de 24 de julio por el que se aprobó la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, contenían previsión alguna al respecto, a pesar de la expresa remisión normativa a las disposiciones reglamentarias.

Hubo que esperar a la aprobación de un nuevo Reglamento General de Recaudación por Real Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre –en adelante RGR de 1991-. Sin embargo, su artículo 14.4 se limitó a regular el presupuesto de adopción de estas medidas cautelares: la existencia de indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda². La indefinición del precepto era tal que algunos autores pusieron en tela de juicio la legalidad del mismo³.

Tras la reforma de la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, las medidas cautelares pasan a estar reguladas de modo muy similar, pero ahora en el apartado 5 del mismo artículo 37⁴. También se remitía esta norma a un presunto desarrollo reglamentario que nunca llegó a producirse, ya que el artículo 14 del RGR de 1991 permaneció inalterado.

También la LGT de 1963 contenía en su redacción originaria y en sede de recaudación, la posibilidad del embargo preventivo de mercancías para asegurar el pago de deudas tributarias por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento permanente y el embargo preventivo de ingresos derivados de la celebración de espectáculos públicos –art. 133 LGT de 1963-⁵. El art. 46 del RGR de 1968, desarrollaba tal

¹ En su redacción originaria, el artículo 37.3 disponía lo siguiente: “3. En los casos de responsabilidad subsidiaria, será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse.”

² La redacción del artículo 14.4 del RGR de 1991 era la siguiente: “4. Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda”.

³ Vid. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 106. Para estos autores, este precepto no resistiría un juicio de legalidad, ya que no especifica ni la competencia, ni las medidas, ni los supuestos.

⁴ Artículo 37.5 LGT de 1963: “5. 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”

⁵ El art. 133 de la LGT de 1963, en su redacción originaria, establecía lo siguiente: “1. Se podrá acordar el embargo preventivo de mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

posibilidad dentro del Capítulo IV del Libro I y bajo el título “Otras medidas cautelares”, indicando los órganos competentes para adoptar las mismas y ordenando su levantamiento tan pronto se garantizase su satisfacción⁶. Posteriormente, el art. 43 del RGR de 1991, de tenor literal casi idéntico, recogía estas mismas medidas cautelares⁷. Dichas medidas cautelares se integraron, a partir de la reforma de 1995 en el nuevo art.128 LGT de 1963.

Sin embargo, a nuestro juicio, si bien la reforma de la LGT de 1995 supuso la regulación específica de las medidas cautelares o provisionales en los procedimientos de aplicación del tributo, no puede hablarse en puridad hasta este momento de ausencia de base legal de las mismas, toda vez que el artículo 72 de la Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo, regulaba la posibilidad de adoptar medidas provisionales dentro del procedimiento dirigidas a asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existieran elementos de juicio suficientes para ello⁸.

2. Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.”

⁶ El art. 46 del RGR de 1968 disponía: “Art. 46. Otras medidas cautelares.

1. Los Delegados de Hacienda podrán acordar el embargo preventivo de mercancías, en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas a la Administración tributaria.

2. Asimismo, podrán intervenir y embargar, preventivamente, los ingresos por celebración de espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la misma Administración.

3. Los propios Delegados de Hacienda alzarán tales embargos tan pronto se garantice a su satisfacción el pago de la deuda tributaria.”

La Regla 24 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969 desarrollaba este artículo 46 del siguiente modo: “1. Los Delegados de Hacienda acordarán por sí mismos el embargo preventivo de las mercancías en la cuantía que juzguen suficiente, disponiendo su depósito y manteniendo estas medidas hasta tanto queden solventados o garantizados debidamente los derechos del Tesoro.

2. En el caso de celebración de espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración los Delegados de Hacienda determinarán las cantidades y conceptos que el Interventor que designen puede permitir se detraigan de los ingresos para pagar los gastos que lleven consigo tales espectáculos.

3. Los embargos decretados por los Delegados de Hacienda se comunicarán para ejecución al Recaudador de la zona correspondiente quien consignará las diligencias que practique en documento por triplicado, uno de cuyos ejemplares entregará al interesado remitiendo otro a la Autoridad ordenante y conservando el tercero como justificante de su actuación.

4. El alzamiento de los embargos se acordará por los Delegados de Hacienda y se comunicará a los interesados por conducto de los recaudadores”.

⁷ El tenor literal del art. 43 era el siguiente: “Artículo 43. Otras medidas cautelares.

1. Los Delegados y Administradores de Hacienda podrán acordar el embargo preventivo de mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de las deudas tributarias que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas a la Administración tributaria, disponiendo su depósito y manteniendo estas medidas hasta tanto queden solventados o garantizados debidamente los derechos del Tesoro.

2. Asimismo, podrán intervenir y embargar, preventivamente, los ingresos derivados de la celebración de espectáculos públicos que no hayan sido previamente comunicados o declarados a la Administración tributaria”

⁸ El tenor literal del artículo 72 era el siguiente:“ 1. Iniciado el procedimiento, la autoridad competente para resolverlo podrá adoptar las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existieren elementos de juicio suficientes para ello.

2. No se podrán dictar medidas provisionales que puedan causar perjuicios irreparables a los interesados, o que impliquen violación de derechos amparados por las Leyes.”

Y, si bien es cierto que la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 no contenía previsión alguna de supletoriedad o subsidiariedad al ámbito tributario, su artículo 1.2 establecía claramente que las normas en materia de procedimiento sólo serían aplicables en defecto de otras especiales que continuasen en vigor⁹, lo que permite llegar a idénticas conclusiones y defender por idénticos motivos la aplicación sin reservas al ámbito tributario de todas aquellas normas que regulaban el régimen jurídico de las Administraciones Públicas, así como las que no regulaban cuestiones estrictamente procedimentales, e, incluso, aquellas previsiones que establecían cuestiones de procedimiento administrativo, si el ordenamiento tributario no hubiera introducido una previsión normativa al respecto. Tesis que se ve corroborada por el contenido de la Disposición Final Tercera de la citada Ley, en la que se ordenaba la redacción de un nuevo Reglamento de Revisión en materia tributaria, pero se indicaba expresamente que el mismo debía ajustarse a las prescripciones de la Ley de 1958, autorizándose a incluir únicamente las especialidades que exigiese la peculiaridad de la materia tributaria¹⁰.

Posteriormente, la LRJAPyPAC mantuvo, en su art. 72, las medidas provisionales, cuya aplicación al ámbito tributario no plantea duda alguna, como ya hemos dejado señalado.

2.1.1.2. La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963 y las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.

Como ya hemos señalado, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT de 1963 mantuvo, en materia de responsabilidad subsidiaria, la posibilidad de adoptar medidas cautelares, antes, incluso, de la declaración de fallido del sujeto pasivo –art.37.4-.

Sin embargo, las novedades más significativas en materia de medidas cautelares vinieron de la mano de la nueva redacción del art. 128, que supuso la introducción, en el ámbito tributario, de la potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando existiesen indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

En los nueve años que estuvo vigente, el art. 128 sufrió varias modificaciones que suponen un buen ejemplo de la deficiente preocupación de nuestro legislador por lograr una adecuada técnica legislativa en la materia tributaria, y responden a criterios de oportunidad política, más que a otra cosa.

⁹ Art. 1.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958: “2.Las normas contenidas en los títulos IV y VI salvo el capítulo I de éste, y en el capítulo II del título I , sólo serán aplicables en defecto de otras especiales que continúen en vigor, de acuerdo con lo preceptuado en la disposición final primera, número tres.”

¹⁰ El tenor literal de la D.A. Tercera era el siguiente: “Tercera. Por la Presidencia del Gobierno y el Ministerio de Hacienda se redactará y propondrá a la aprobación del Consejo de Ministros, en el plazo de un año, un nuevo Reglamento de las reclamaciones económicas-administrativas, ajustado a las prescripciones de la presente Ley, sin perjuicio de las especialidades que exija la peculiaridad de esta materia. En tanto no se dicte el aludido Reglamento, regirá el vigente de 29 de julio de 1924 y sus disposiciones complementarias.”

En la memoria del Proyecto de modificación parcial de la Ley General Tributaria presentada por el Ministerio de Economía y Hacienda, se decía de este precepto que constituía “una de las novedades más significativas de la reforma”, justificándose en la necesidad de atribuir “nuevas facultades a la Administración tributaria para el desarrollo de sus funciones, consistentes en conseguir la mayor eficacia en el cumplimiento del deber general de contribución al sostenimiento de las cargas públicas”¹¹. Igualmente, se advertía que “Esta posibilidad, que está recogida en nuestro ordenamiento, en la Ley de Enjuiciamiento Criminal y en el artículo 72 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, no aparecía contemplada en el ámbito tributario, razón por la cual, resulta necesario proceder a su regulación en dicho ámbito”¹².

De igual modo, en la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, se justificaba su introducción en la necesidad de “regular de forma más precisa la vía de apremio, las facultades de los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones y las incidencias suscitadas con ocasión del embargo, particularmente, la concurrencia de procedimientos y la sustanciación de tercerías”.

El tenor literal del artículo 128 que se publicaba en el BOE nº 174, de 22 de julio de 1995, era el 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.

Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquéllas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

- a) Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública.
- b) Embargo preventivo de bienes o derechos.
- c) Cualquier otra prevista en una ley.

El embargo preventivo se asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados.

4. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aún cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

Las medidas cautelares podrán prorrogarse o convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio.

5. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

¹¹ Cfr. Secretaría General del Congreso de los Diputados. Dirección de Estudios y Documentación: Ley General Tributaria, Documentación preparada para la tramitación del proyecto de ley de modificación parcial de la LGT (BOCG, Congreso, Serie A. Proyectos de Ley, número 92-1, de 5 de diciembre de 1994), Documentación nº 123, p. 466.

¹² Ídem, p. 467.

Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.”.

Siendo ésta su redacción original, resulta interesante observar la tramitación parlamentaria de este precepto. Comprobaremos de este modo cómo, desde que comenzara, en diciembre de 1994, la tramitación de la reforma de la LGT de 1963, se introdujeron modificaciones de distinto calado en la redacción del artículo 128 respecto del Proyecto de Ley redactado en su día por el Gobierno y presentado ante las Cortes Generales.

De entre ellas, el cambio más significativo fue el relativo a la adopción de medidas cautelares respecto de deudas ya liquidadas, cuando, en su origen, el proyecto presentado admitía esta posibilidad respecto de deudas pendientes de liquidación siempre que se hubiese devengado y hubiese transcurrido el plazo reglamentario para el pago del tributo¹³. De hecho, fue éste el único punto del artículo objeto de debate parlamentario. Por el contrario, el resto de las reformas durante la tramitación parlamentaria fueron de carácter más bien técnico y carecieron de relevancia¹⁴.

Por lo que a este aspecto se refiere, conviene señalar que tanto el Grupo Parlamentario Catalán como el Grupo Popular habían presentado sendas enmiendas ante el Congreso proponiendo la modificación de este apartado, de modo que únicamente se pudiesen adoptar medidas cautelares respecto de deudas ya liquidadas. Ambos grupos aducían razones de seguridad jurídica: no parecía posible admitir medidas cautelares tan rigurosas, como puede ser un embargo preventivo, en relación con una deuda todavía no cuantificada¹⁵. El Grupo Popular proponía además que, en todo caso, para adoptar cualquier medida cautelar fuera necesaria una autorización judicial¹⁶.

¹³ Por el interés que pudiera tener, reproducimos a continuación el apartado 2 del artículo 128 tal y como fue presentado en su día por el Gobierno ante la Mesa de la Cámara: “ 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 la deuda se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentariamente establecido para el pago del tributo, aún cuando se halle pendiente de liquidación”, BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 5 de diciembre de 1994, nº 92-1, p. 24.

¹⁴ Así, a consecuencia de una enmienda número 43 presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Socialista, el Informe que elaboró la Ponencia y el posterior Dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso sustituyeron el apartado 4 el concepto de “posible deudor o persona afectada” por el de “interesado”, motivado por un ajuste técnico derivado de otra enmienda presentada respecto del apartado 2 que también prosperaría, vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 15 de marzo de 1995, nº 92-7, p. 45. En este mismo sentido, el Informe de la Ponencia decidió sustituir en el apartado 3 letra c) “Cualquier otra contemplada por ley” por “Cualquier otra prevista en una ley”, vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 12 de mayo de 1995, nº 92-9, p. 140.

¹⁵ Se trata de las enmiendas número 157, del Grupo Parlamentario Catalán, y número 237, del Grupo Popular. Las dos proponen la siguiente redacción: “ 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.”. La justificación es idéntica en ambos casos: “No parece posible admitir medidas cautelares tan rigurosas como puede 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 se concibe un embargo o una retención de pagos sin haberse concretado la cantidad a que debe afectar”. Vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 15 de marzo de 1995, nº 92-7, pp. 79 y 104.

Ya previamente, en el Diario de Sesiones del Congreso nº 131 de 9 de marzo de 1995, el Grupo Popular, en el debate a la totalidad de la iniciativa legislativa, se había mostrado desfavorable a esta posibilidad. El Diputado Costa Climent afirmaba en este sentido: “Mi Grupo Parlamentario no comparte y

Por el contrario, el Grupo Socialista, fiel al proyecto presentado, defendió, no obstante, una enmienda dirigida a regular con más precisión este supuesto. En los casos de adopción de medidas cautelares respecto de deudas no liquidadas, se proponía que se pusiese de manifiesto el expediente al interesado con una determinación inicial de la deuda tributaria¹⁷.

No prosperando ante el Congreso las enmiendas del Grupo Parlamentario Popular y del Grupo Parlamentario Catalán, volvieron a ser presentadas ante el Senado¹⁸.

La propuesta del Grupo Popular referente a la necesaria autorización judicial nunca fue admitida. En cuanto a la reforma propuesta respecto de restringir la adopción de medidas cautelares a deudas ya liquidadas, tras ser rechazada inicialmente por la Comisión de Economía y Hacienda del Senado, fueron defendidas de nuevo ante el Pleno de esta misma Cámara, y el Grupo Parlamentario Socialista, que hasta ahora se

no suscribe medidas que contiene el proyecto como (...) que la administración tributaria pueda proceder a la entrada al registro de los locales sin la debida autorización judicial y sin la presencia de un funcionario judicial. Tampoco compartimos que la administración tributaria pueda acordar la intervención de una empresa y se requiera autorización para desarrollar actos de gestión empresarial y que la administración tributaria pueda acordar el precinto de locales y el embargo de bienes y derechos sin la debida autorización judicial”, y añade que se trata de muestras del principio que a su juicio inspira la LGT: “La actual Ley General Tributaria se basa en un principio: la absoluta prevalencia de la administración frente al contribuyente”, p. 6997. Sobre esta misma cuestión vuelve posteriormente a incidir en el debate en el Pleno del Congreso del Dictamen presentado por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, sobre el Proyecto de Ley, vid. Diario de Sesiones nº 147 de 16 de mayo de 1995, pp. 7809 y 7810.

¹⁶ Con la escueta justificación de “razones de seguridad jurídica”, se presenta la enmienda de adición número 236, añadiendo un inciso final al número 1 del artículo 128 del siguiente tenor: “para la adopción de estas medidas se requerirá una autorización judicial”. Esta enmienda, a diferencia de las anteriores, no prosperaría. Vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 15 de marzo de 1995, nº 92-7, p. 104.

¹⁷ Se trata de la enmienda número 42 presentada en el Congreso. Esta enmienda proponía la siguiente redacción del apartado 2: “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 la deuda se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentariamente establecido para el pago del tributo. Cuando las medidas 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.” El motivo que se alegaba era una regulación más precisa de los casos de adopción de medidas cautelares en los supuestos que se contemplan, vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 15 de marzo de 1995, nº 92-7, p. 45.

Esta enmienda fue inicialmente incorporada en el Dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados, vid. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, Economía, Comercio y Hacienda, V Legislatura, nº 492, sesión núm. 44, celebrada el jueves 11 de mayo de 1995, p. 14975. Así pues, formó parte del Dictamen presentado por la Comisión y aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados en la sesión del 16 de mayo de 1995. Vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 22 de mayo de 1995, nº 92-11, p. 180, aunque no llegaría a formar parte del texto definitivo.

¹⁸ Se trata ahora de las enmiendas de adición número 63 del Grupo Popular y enmiendas de modificación 64 y 173 presentadas por el Grupo Parlamentario Popular y el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado respectivamente, Vid. BOCG, Senado, V Legislatura, Serie II, 13 de junio de 1999, nº 78 (c), pp. 45 y 79. Su contenido y justificación es idéntico al de las presentadas ante el Congreso.

había opuesto, la votó favorablemente¹⁹. Remitidas las enmiendas al Congreso, fueron aprobadas definitivamente en la Sesión Plenaria celebrada el 5 de julio de 1995²⁰.

2.1.1.3. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: nueva redacción del artículo 128 de la LGT de 1963 y la posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando la deuda no se encuentre liquidada previa autorización del Juez de Instrucción.

El artículo 28. Cinco de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dio una nueva redacción al artículo 128 de la LGT de 1963, que, desde entonces, y no por mucho tiempo, quedó redactado del siguiente modo:

“1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, 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 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.

La medida cautelar podrá consistir en alguna de siguientes:

a) Retención del pago de devoluciones tributarias de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución.

b) Embargo preventivo de bienes o derechos.

c) Cualquier otra legalmente prevista.

¹⁹ En el debate de la Comisión de Economía y Hacienda del Senado, los senadores Cambra i Sánchez del Grupo Parlamentario de Convergencia i Unió, y Barahona Álvarez de Grupo Parlamentario Popular en uso de su palabra reiteraron la necesidad de modificar este apartado. En efecto, el Senador Cambra afirmó lo siguiente: “no parece posible admitir medidas cautelares tan rigurosas como puede 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 se concibe un embargo o una retención de pagos sin haberse concretado la cantidad a que debe afectar”. Y en términos similares el Senador Barahona declaró que tales enmiendas fueron formuladas: “con objeto de que las medidas provisionales, en su caso, solamente puedan acordarse previa autorización judicial y, desde luego, una vez que la deuda sea líquida, es decir, que sea determinada, que se sepa cuánto debe el contribuyente. La entrada en domicilio sólo puede ser efectuada previo consentimiento de todos los que conviven en el mismo y no sólo de alguno de ellos o, en caso de no mediar consentimiento, previa autorización judicial. Por otro lado, a nuestro juicio no se puede limitar el libre ejercicio de la actividad empresarial a través de la intervención de negocios que, por otra parte, la experiencia indica que es absolutamente ineficaz”, BOCG, Diario de Sesiones del Senado, Comisión de Economía y Hacienda, V Legislatura, nº 209, 22 de junio de 1995, p.10.

En el Pleno del Senado, estos mismos senadores reiteraron su defensa, en idénticos términos. Vid. BOCG, Diario de Sesiones del Senado, Sesión del Pleno, V Legislatura, nº 84, 28 de junio de 1995, pp. 4357 y 4363. Finalmente, fue el senador socialista Valle Garmendía quien, en el turno contra las enmiendas defendidas por los restantes, comunicó la intención de votar favorablemente las enmiendas 173 y 64 al artículo 128.2, vid. BOCG, Diario de Sesiones del Senado, Sesión del Pleno, V Legislatura, nº 84, 28 de junio de 1995, p. 4364.

²⁰ Vid. BOCG, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, V Legislatura, nº 162, 5 de julio de 1995. Será en el BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, nº 92-13, 14 de julio de 1995, donde se publica el Proyecto de Ley definitivo.

El embargo preventivo se asegurará mediante anotación en los registros públicos correspondientes mediante el depósito de los bienes muebles embargados.

3. Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para el pago del tributo, para adoptar las medidas cautelares la Administración tributaria requerirá autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor.

4. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aún cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio, sin que puedan prorrogarse más allá del plazo de seis meses desde su adopción.

5. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

Asimismo, podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria”.

La Exposición de Motivos de la Ley 66/1997 explicó la incorporación en el ámbito tributario de determinadas disposiciones tendentes a profundizar y prevenir el fraude fiscal y ciertas conductas elusivas.

Por lo que respecta a la redacción anterior, conviene destacar las siguientes novedades.

En primer lugar, desapareció parte del presupuesto de hecho previsto en el apartado 2 de la anterior redacción que concretaba la adopción de medidas cautelares cuando el deudor hubiese realizado “actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública”²¹.

En segundo lugar, se especificó la regulación de una de las posibles medidas cautelares que pueden adoptarse, la relativa a la retención del pago de devoluciones u otras cantidades que deba hacer la Hacienda. En este sentido, se añadió un inciso final a la letra a) del nuevo apartado 2 (correspondiente con el apartado 3 de la anterior redacción) según el cual “La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución”. La Exposición de Motivos explica este mecanismo específico de notificación “habida cuenta de la dificultad existente para su realización por los cauces ordinarios”.

Un nuevo apartado 3 admitía, en este momento, la posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando la deuda tributaria no se encontrase liquidada pero se hubiese devengado y hubiese transcurrido el plazo reglamentario para el pago del tributo. Ahora bien, en este caso se requeriría previa autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor²².

²¹ El Consejo Económico y Social consideró que podría mejorarse el precepto si se objetivaran los casos en los que habrían de adoptarse esas medidas, “aunque para ello quizás bastase conservar el anterior apartado 2 del artículo 128 que se va a modificar”, Vid. Dictamen al Anteproyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 1 de octubre de 1997, p. 48.

²² Como indicamos anteriormente, en la tramitación de la reforma de la anterior LGT de 1995, el grupo socialista había planteado una posibilidad similar, pero en vez de precisarse la intervención

En efecto, parece que se logró una de las aspiraciones que contenía el Proyecto de la Ley 25/1995, de 25 de julio, como era la de no esperar a la liquidación de la deuda para adoptar medidas cautelares. Ahora bien, para preservar la seguridad jurídica del posible afectado, se exigía el previo requisito de la autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor, pese a los problemas que esta posibilidad podía plantear, tal y como el Consejo General del Poder Judicial había señalado en su Informe, al suponer una modificación por Ley ordinaria del art. 87.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial²³. La aparición de este apartado 3 supuso que, a partir de la

judicial, se había propuesto la puesta de manifiesto del expediente al interesado. Sin embargo, fueron sendas enmiendas en el Senado de los grupos popular y catalán las que lograron suprimir la redacción del proyecto y restringir la adopción de medidas cautelares a las deudas ya liquidadas.

El Grupo Popular ahora modifica su postura situándose en un camino intermedio. Admite la posibilidad de adoptar medidas cautelares sin que la deuda esté liquidada, pero la seguridad jurídica se vería preservada, puesto que debe existir, para éstos casos, una autorización judicial previa del Juez de Instrucción del domicilio del deudor. También sorprende descubrir cómo ahora el grupo parlamentario en la oposición, que entonces estaba en el Gobierno, se opone a tal posibilidad cuando estando en el Gobierno la había defendido. En efecto, el Grupo Socialista propone la enmienda de supresión núm. 197 al artículo 22.cuatro (artículo 128 de la Ley General Tributaria), alegando que “La posibilidad de adoptar medidas cautelares aun cuando la deuda no se encuentre liquidada vulnera el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes”, BOCG, Congreso de los Diputados, VI legislatura, Serie A, 4 de noviembre de 1997, Núm. 85-4, p. 136.

A este respecto, el Consejo Económico y Social, sin embargo, se muestra más tajante: “El Consejo estima que sería preferible requerir, en las actuaciones cautelares por deudas con la Administración Tributaria, la autorización judicial también para el caso en que la deuda se encuentre liquidada. Ello evitaría posibles arbitrariedades de la Administración Tributaria, dictando embargos que podrían no responder, no ya al comportamiento doloso, sino ni siquiera a indicios de tal voluntad por el deudor”, Dictamen al Anteproyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 1 de octubre de 1997, p. 48.

²³ En efecto, esta reforma pasó por alto las observaciones que en su día formuló el Consejo General del Poder Judicial, para quien una intervención de esta naturaleza por parte de los órganos jurisdiccionales no se ajustaba al diseño constitucional de la potestad jurisdiccional y al principio constitucional de separación de poderes. Además, atribuir esta facultad al Juez de Instrucción comportaba una modificación por ley ordinaria del artículo 87 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Este Informe puede consultarse en el Anexo del artículo de GÓMEZ MARÍN, F. y BATLLE GARCÍA, H.: “Acerca de la modificación introducida en el artículo 128 de la L.G.T. por la Ley de Acompañamiento de 1998”, en el libro AA.VV. (coordinado por PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.): *Estudios tributarios aplicados*, Escola Universitària d'Estudis Empresarials, Fundació Antonio Lancuentra, Barcelona, 1996, pp. 279 y ss.

De hecho, el Grupo Socialista propuso sendas enmiendas de supresión en el Congreso y en el Senado, alegando, entre otros motivos, las observaciones que el Consejo General del Poder Judicial había realizado en este Informe. Enmienda núm. 197, BOCG, Congreso de los Diputados, VI legislatura, Serie A, 4 de noviembre de 1997, Núm. 85-4, p. 136 y enmienda núm. 149, BOCG, Senado, VI Legislatura, 9 de diciembre de 1997, Núm, 65 (c), p. 166. También por este motivo, el Grupo Popular en el Senado presentó la enmienda núm. 334 en la que se sustituía la autorización judicial por la autorización del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio del deudor o bien por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La justificación era clara: “adecuación al informe del Consejo General del Poder Judicial”, BOCG, Senado, VI Legislatura, Serie A, 9 de diciembre de 1997, Núm. 65 (c), p. 230. Esta enmienda se llegó a aprobar en el Senado. No obstante, el Grupo Parlamentario de Convergencia i Unió, se opuso, primero en el Senado (BOCG, Diario de Sesiones del Senado, VI Legislatura, nº 70, 16 de diciembre de 1997, p. 3035), y especialmente en el Congreso, donde el diputado Homs i Ferret afirmó “la enmienda que se plantea en relación con el embargo preventivo sin intervención judicial no nos parece bien e invitamos a la Cámara a que reflexione. En la redacción del Congreso de los Diputados se autorizaba a que los inspectores de Hacienda pudieran embargar preventivamente al ciudadano que esté sometido a inspección pero se requería intervención

fecha de su entrada en vigor, la competencia para adoptar medidas cautelares quedase configurada en dos apartados del artículo 128. El apartado 1 dedicado a las deudas liquidadas, en cuyo caso no era necesaria autorización judicial alguna. El apartado 3 se refería a las deudas no liquidadas, supuesto que exigía la correspondiente autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor²⁴.

Finalmente, como última novedad, se fijó un plazo máximo de duración de seis meses de las medidas cautelares en el supuesto de que éstas no pasasen a ser definitivas en el marco de un procedimiento de apremio.

2.1.1.4. La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, previa autorización de los Delegados Especiales de la AEAT.

De nuevo, el apartado 3 del artículo 128 de la LGT de 1963 resultó modificado por el artículo 20.Segundo de la Ley 55/1998. Este precepto disponía lo siguiente:

“El número 3 del artículo 128 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, quedará redactado como sigue:

«3. Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y siempre que corresponda a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su ámbito respectivo, podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán de oficio en el plazo de un mes, salvo que el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o, en su caso el Director de departamento en quien delegue, determine la prórroga de las mismas, o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio.»”

No estando prevista esta norma en el Proyecto de Ley presentado, finalmente se incluyó ya que, a juicio del Legislador, se trataba de una exigencia derivada de la reforma del artículo 33 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social que iba propuesta en el mismo Proyecto de Ley.

En efecto, se proponía una nueva redacción al mencionado artículo 33, introduciéndose, de este modo, una reforma en el procedimiento de apremio de las deudas de la Seguridad Social, y posibilitando la adopción de medidas cautelares que

judicial para ello; en el Senado se suprime la referencia a la intervención judicial. Señorías, esto no puede hacerse, creo que es anticonstitucional. Esta supresión de la intervención judicial no debería aceptarse. Por consiguiente, nuestro grupo va a votar en contra de esta enmienda”, cfr. BOCG, Diario de sesiones del Senado, VI Legislatura, nº 126, 23 de diciembre de 1997, pp. 6831 y 6832.

Finalmente la enmienda 334 introducida en el Senado fue rechazada, volviéndose a la redacción inicial del proyecto.

²⁴ Cfr. MARTÍN DÉGANO, I.: *Las medidas cautelares sobre el responsable subsidiario*, inédito, p. 68. No obstante, como señala en su trabajo, no faltan opiniones divergentes en este punto, así MORILLO MÉNDEZ A.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”, *Información fiscal*, nº 29, 1998, p. 30, parece proponer una interpretación diferente, entendiéndose que la autorización judicial debe requerirse no sólo en los supuestos de deudas no liquidadas, sino también en los supuestos en los que la deuda sí lo está, pues en ambos existe una identidad de razón en cuanto al fundamento de la autorización.

asegurarían su cobro. El tenor literal de dicho precepto era prácticamente igual al del artículo 128 de la LGT de 1963 y, como en la propia Exposición de Motivos de la Ley se indicaba, se trataba de facultar “a la Tesorería General de la Seguridad Social para adoptar medidas cautelares de carácter provisional en el procedimiento de apremio, potenciando innegablemente la eficacia en la gestión recaudatoria de la misma. Esta regulación se adapta plenamente a la establecida para el orden tributario en la Ley General Tributaria, evitando la situación de desventaja que en el procedimiento recaudatorio se encontraba la Seguridad Social”²⁵.

Tratándose de preceptos prácticamente idénticos, una cuestión fundamental les diferenciaba: para el caso de las deudas tributarias aún no liquidadas, se precisaba una previa autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor. Sin embargo, para las deudas similares con la Seguridad Social, la autorización no debía ser judicial, sino administrativa, concretamente del Director provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social o, en su caso, del Director general de la misma o autoridad en quien delegue.

El informe del Consejo Económico y Social valoró positivamente esta armonización de los procedimientos de recaudación, pero, para que la adecuación fuese completa, proponía que la autorización corriese también, en este caso, a cargo del Juez de Instrucción del domicilio del deudor²⁶. Esta misma posibilidad fue planteada también mediante enmienda del Grupo Parlamentario Socialista²⁷.

Sin embargo, y teniendo muy presentes los problemas señalados por el Consejo General del Poder Judicial el año anterior, a raíz de la reforma del artículo 128 en 1997, en cuanto a la autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor, el grupo parlamentario popular propuso una enmienda de adición para modificar el artículo 128 de la LGT de 1963. Se trataba de adecuar ambos preceptos; y puesto que el control judicial previo no era necesario en el ámbito de la Seguridad Social, nada justificaba que en el ámbito tributario esta previsión se mantuviese. A partir de este momento, serán los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su ámbito respectivo, los que autorizarán la adopción de medidas cautelares respecto de

²⁵ En este sentido, la letra b) del apartado 11 del artículo 33 quedaría redactado del siguiente modo: “b) Cuando la deuda con la Seguridad Social no se encuentre liquidada pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y siempre que corresponda a cantidades determinables por la aplicación de las bases, tipos y otros datos objetivos previamente establecidos que permitan fijar una cifra máxima de responsabilidad, la Tesorería General de la Seguridad Social podrá adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro, previa autorización, en su respectivo ámbito, del Director provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social o, en su caso, del Director general de la misma o autoridad en quien deleguen”.

²⁶ Vid. Dictamen al Anteproyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de septiembre de 1998, p. 44.

²⁷ Es la enmienda 49 presentada en el Congreso por dicho Grupo motivándola del siguiente modo: “El anteproyecto copia literalmente al artículo 128 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por el artículo 28 de la Ley 66/1997, pero olvida deliberadamente que para adoptar las medidas cautelares se requiere el concurso del Juez instructor, tal y como lo prevé el artículo 128 de la LGT que copia. El dictamen del CE ya le advierte al Gobierno el poder exorbitante que le quiere dar a la TGSS, que no le da a la Administración tributaria. Por otra parte existen serias dudas jurídicas que sin la intervención judicial la Administración pueda llevar a cabo lo que pretende el Gobierno”, BOCG, Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A, 4 de noviembre de 1998, núm. 142-4, p. 78. También en el Senado se presentó esta enmienda con idéntica justificación –enmienda del Senado núm.43-, BOCG, Senado, VI Legislatura, 4 de diciembre de 1998, núm.113 (d), p. 105.

las deudas tributarias aún no liquidadas, pero, y esta es la otra novedad, siempre que correspondiesen a cantidades repercutidas o retenidas a terceros²⁸.

²⁸ Se trataba de la enmienda número 290 presentada por el Grupo Popular y cuya justificación era la siguiente: “No puede dejar de señalarse que en la nueva Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social se ha introducido la modificación a la Ley General de la Seguridad Social, permitiendo la adopción de medidas cautelares de carácter provisional sin control previo judicial, y tal modificación, de no encontrar paralelismo en el ámbito tributario, determinará el perjuicio del interés de la Hacienda Pública, dejando sin contenido real la prelación y privilegio de los créditos tributarios que establece la Ley General Tributaria”, BOCG, Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A, 4 de noviembre de 1998, núm. 142-4, p. 165. Además, esta enmienda daría solución a los problemas advertidos en su día por el Consejo General del Poder Judicial. El diputado Hernando Fraile se pronunciaba así cuando defendía la enmienda propuesta: “En el capítulo I, al artículo 16, de medidas antifraude, se han presentado distintas enmiendas, tres del Grupo Parlamentario Mixto, una del Grupo Parlamentario Vasco PNV) y otra del Grupo Socialista, las números 2 y 49, del Grupo Parlamentario Vasco (PNV) y del Grupo Socialista, respectivamente, en las que solicitan la intervención judicial en la adopción de medidas cautelares por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social, sobre la base de informe del Consejo Económico y Social. Nosotros entendemos que el informe del Consejo Económico y Social hace referencia al hecho de que parecía que se daba a la Tesorería General de la Seguridad Social un poder que aparentemente provocaba que los créditos de la Seguridad Social tuvieran privilegios menores que los de la propia Administración tributaria. Eso, a nuestro juicio, se ha solventado con la enmienda 290 del Grupo Parlamentario Popular. Por otra parte, el propio Consejo General del Poder Judicial no consideró acertado la introducción de un control previo jurisdiccional en un proceso meramente administrativo, pues rompería los principios de autotutela de la Administración o el principio de legalidad de los actos administrativos como fundamento de la ejecutoriedad de los mismos. No cabe limitar a dos meses, como se pretende en las enmiendas del Grupo Mixto, esas medidas cautelares; dejaría inoperante la medida. La expresión que se pretenden suprimir en otra de las enmiendas del Grupo Mixto, «cualquier otra legalmente prevista», no es cierto que haga referencia alguna a la decisión unilateral de la Administración, sino a otros supuestos contemplados y regulados legalmente; no hay por tanto situaciones de arbitrariedad por parte de la Administración”, BOCG, Diario de sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, VI Legislatura, nº 55, 10 de noviembre de 1998, p. 16618.

No fue ésta la única enmienda propuesta. El Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), propone la enmienda número 2, según la cual se debía modificar el artículo 33 de la Ley General de la Seguridad Social de la siguiente manera: “Para asegurar el cobro de las deudas con la Seguridad Social, la Tesorería General de la misma podrá solicitar “a la autoridad judicial competente” la adopción “urgente” de medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado”. De otro modo, se estarían otorgando a la Tesorería General de la Seguridad Social unas facultades desproporcionadas y sin sujeción a control de legalidad específica. De modo similar, el grupo socialista proponía una redacción alternativa a dicho artículo, a través de su enmienda 49, en el sentido de que fuese esta Ley la que se adecuase a la LGT de 1963, por eso bastaba simplemente con que también ahora se exigiese autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor. La motivación era evidente: “El anteproyecto copia literalmente al artículo 128 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por el artículo 28 de la Ley 66/1997, pero olvida deliberadamente que para adoptar las medidas cautelares se requiere el concurso del Juez instructor, tal y como lo prevé el artículo 128 de la LGT que copia. El dictamen del CE ya le advierte al Gobierno el poder exorbitante que le quiere dar a la TGSS, que no le da a la Administración tributaria. Por otra parte existen serias dudas jurídicas que sin la intervención judicial la Administración pueda llevar a cabo lo que pretende el Gobierno”, p. 78. En este sentido la defendió el señor Cercas Alonso, en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso: “El capítulo I de este título II habla de los procedimientos de la Seguridad Social, en los que se evidencia, una vez más, el trasfondo de estos tres artículos, que cambian determinados procedimientos de la Seguridad Social y van en una línea conductora que, también para gran sorpresa de los lectores del proyecto de ley del Gobierno, lo único que hace es incrementar las facultades de la Administración hasta unos niveles verdaderamente exorbitantes. Hay un artículo 16 que no tiene desperdicio. Por tener que ser modificado, lo ha sido hasta por el propio Grupo Popular, arguyéndose en la exposición de motivos de la enmienda de dicho grupo que se conculcan principios

La restricción de adopción de medidas cautelares a los supuestos de cantidades repercutidas o retenidas a terceros no fue en ningún momento justificada ni tampoco fue objeto de debate parlamentario alguno, que se centró en la justificación del cambio de autorización del Juez de Instrucción por la de los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por tanto, esta modificación parece una vuelta a la situación inicial. En efecto, la interpretación que, a nuestro juicio, procede del tenor literal del artículo es que, a partir de este momento, sólo se podían adoptar medidas cautelares cuando la deuda estuviese liquidada, con carácter general; y, tratándose de deudas no liquidadas pero que se hubiesen devengado y hubiese transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y siempre que correspondiesen a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, se podrían adoptar este tipo de medidas previa autorización administrativa del órgano competente. Fuera de este concreto supuesto, no se podían adoptar medidas cautelares frente a deudas pendientes de liquidación. Esta fue también la interpretación que, en su momento, hicieron los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero²⁹.

Finalmente, en este particular supuesto, y ésta constituye la tercera novedad, este tipo de medidas cautelares así adoptadas se levantarían de oficio en el plazo de un mes. No obstante, siendo esta la regla, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o, en su caso el Director de departamento en quien delegase, podría acordar su prórroga o su conversión en definitivas en el marco del procedimiento de apremio.

básicos de la Constitución, de la seguridad jurídica, etcétera, porque han producido un artículo en el que copian literalmente el artículo 128 de la Ley General Tributaria, en la redacción que da el artículo 28 de la Ley 66/1997, pero, mire por dónde, olvida deliberadamente para la Seguridad Social que para adoptar medidas cautelares se requiere el concurso del juez instructor, tal como se prevé en ese artículo 128 de la Ley General Tributaria, de modo que, como muy bien les ha advertido el Consejo Económico y Social en su dictamen, este es un poder exorbitante que no se da a la Administración tributaria y, sin embargo, sí se da a la Administración de la Seguridad Social. Han tenido que elaborar una pequeña enmienda para tratar de obviar los graves problemas jurídicos y de constitucionalidad que vienen con este artículo 16, en lugar de hacer lo que debían haber hecho, es decir, lo que nosotros les proponemos en nuestra enmienda 49, que para adoptar medidas cautelares se requiere necesariamente la autorización judicial; si no, por primera vez, ustedes iban a producir —está mal que yo lo diga— atentados profundos al derecho de la propiedad por un acto administrativo sin ningún tipo de control jurisdiccional”, BOCG, Diario de sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, VI Legislatura, nº 55, 10 de noviembre de 1998, pp. 16067 y 16608.

En el Senado, el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario de Senadores Socialistas Vascos mantuvieron sus propuestas a través de las enmiendas 43 y 181. Cfr. BOCG, Senado, VI Legislatura, Serie II, e diciembre de 1998, nº 113 (d), pp. 114 y 158.

²⁹ Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª edición, Madrid, Tecnos, 1999, p. 451. Para estos autores, las modificaciones de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, fueron dos: “1) En primer término, limitó la adopción de medidas cautelares frente a deudas no liquidadas a los supuestos de cantidades retenidas o repercutidas a terceros. Por tanto, estos casos constituyen la única excepción a la regla general de que se necesita, para adoptar medidas cautelares, que la deuda esté liquidada. 2) Hizo desaparecer la autorización de los jueces para la adopción de medidas cautelares antes de que la deuda estuviera liquidada, sustituyéndola por la atribución competencial, se supone que exclusiva, a los Delegados-Especiales de la AEAT.” En idéntico sentido, MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 103, 1999, p. 56.

Esta fue la regulación de las medidas cautelares del art. 128 de la LGT de 1963 hasta la entrada en vigor de la LGT actual.

2.1.2. Tramitación parlamentaria del art. 81 de la LGT y novedades respecto del art. 128 de la LGT de 1963. La modificación del art. 81 de la LGT por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, y por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Una de las principales novedades en cuanto a la nueva regulación de las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo fue su ubicación dentro del Capítulo relativo a las garantías de la deuda tributaria, y la ampliación de algunos supuestos en los que se permite su adopción respecto del anterior art. 128 de la LGT de 1963.

Por lo demás, la tramitación parlamentaria del art. 81 de la LGT fue relativamente sencilla, y apenas hubo modificaciones respecto del texto remitido a las Cortes en el Proyecto de Ley presentado³⁰.

³⁰ El Proyecto presentado tal y como figura en el BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, nº 155-1, 6 de junio de 2003, pp. 34 y 35 era el siguiente:

“Artículo 81. Medidas cautelares.

1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, 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.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción.

2. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas cautelares podrán consistir en:

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su propia actividad realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las cantidades que estos deban retener a sus trabajadores o repercutir a empresarios o profesionales como consecuencia de las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

e) Cualquier otra legalmente prevista.

4. Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Tratándose de deudas tributarias correspondientes a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

5. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

En el Congreso se presentaron varias enmiendas, que, sin embargo, no fueron finalmente aprobadas antes de la remisión del Proyecto al Senado.

El Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida presentó tres enmiendas consistentes, la primera de ellas, en la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar también el cobro de las sanciones³¹ -también presentada por el Grupo Parlamentario Catalán-³²; la segunda, consistía en que se pudiesen adoptar todas las medidas cautelares contenidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil³³ y, la tercera, en que su duración máxima fuese de un año prorrogable por seis meses adicionales, puesto que, les parecía que la duración máxima propuesta de seis meses era “excesivamente

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantiza el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado.

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

6. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento que no hubieran sido declaradas. Asimismo podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

7. Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración tributaria podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse.

Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último acuerde la decisión precedente.”

³¹ Se trata de la enmienda de modificación número 69, que proponía la siguiente redacción del art. 81.1. “«1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones, 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.

La medida cautelar, una vez adoptada, deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que hayan justificado su adopción.»

La motivación era la siguiente: “Se ha planteado alguna negativa de Registradores de la Propiedad a anotar las medidas cautelares (embargos) aduciendo que no constaba la previa notificación de la medida cautelar al interesado, negativa que ha tenido que ser resuelta por la Dirección General de los Registros y del Notariado en el sentido de no ser necesaria la previa notificación. Por otra parte, se olvida de la distinción entre deuda tributaria y Sanción”, Cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, nº 155-7, 16 de septiembre de 2003, pp.128 y 129.

³² Enmienda número 298, cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, nº 155-7, 16 de septiembre de 2003, p. 203. No obstante, finalmente, dicha enmienda fue retirada en el Congreso antes de su remisión al Senado,

³³ Es la enmienda de modificación número 70 del art. 81.3 e) que proponía la siguiente redacción: “«e) Las que contiene la Ley de Enjuiciamiento Civil y cualquier otra legalmente prevista., alegando únicamente una mejora técnica. Cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, 16 de septiembre de 2003, nº 155-7, p. 129.

corta”³⁴. Y el Grupo Parlamentario Catalán propuso una enmienda para que, en el supuesto de la medida cautelar prevista en el anterior art. 81.7 de la LGT (actual art. 81.8 LGT), fuese necesaria una autorización judicial previa, para así “dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes”³⁵.

En el Senado, el Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida formuló las mismas enmiendas³⁶, y el Grupo Catalán volvió a proponer únicamente la relativa a la redacción del anterior art. 81.7 de la LGT³⁷ (actual art. 81.8 de la LGT).

Por su parte, el Grupo Parlamentario Popular propuso en enmienda un nueva redacción del anterior art. 81.3 d) de la LGT (actual art. 81.4 d) LGT), que, en realidad, no suponía una modificación de fondo, sino una adaptación de dicho precepto a la nueva redacción propuesta del art. 43.1 f) LGT³⁸, que finalmente fue aprobada en el Senado³⁹ y que llegaría a formar parte del texto definitivo aprobado por el Congreso⁴⁰, que se publicó en el Boletín Oficial de 18 de diciembre de 2003.

Refiriéndonos ya a las concretas novedades que el art. 81 de la LGT, en su redacción original, introdujo respecto de la regulación contenida en el art. 128 de la LGT de 1963, debemos señalar las siguientes.

a) Se hace referencia expresa a la necesidad de notificación y motivación de la medida cautelar; cuestión ésta que, aunque necesaria, no estaba expresamente recogida en el texto legal.

b) Se introducen dos nuevas clases de medidas: por una parte, la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos y, por otra parte, la retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de

³⁴ La enmienda de modificación número 71 propone la siguiente redacción del artículo 81.5 de la LGT: “«5. Los efectos de las medidas cautelares durarán un año desde su adopción y podrán ser prorrogables por otros seis meses, dependiendo de la evolución en el cobro de la deuda tributaria, salvo en los siguientes supuestos:», cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, nº 155-7, 16 de septiembre de 2003, p. 129.

³⁵ Se trata de la enmienda número 299 que propone la siguiente redacción «Artículo 81. Medidas cautelares.

7. Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración Tributaria, previa autorización judicial, podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública y se haya admitido a trámite o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse. Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último acuerde la decisión procedente», cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, nº 155-7, 16 de septiembre de 2003, Pp. 203 y 204.

³⁶ Se trata en esta ocasión de las enmiendas número 59, 60 y 61, cfr. BOCG Senado Núm. II-157-e de 21 de octubre de 2003, pp. 140 y 141.

³⁷ Enmienda número 271, cfr. BOCG Senado Núm. II-157-e de 21 de octubre de 2003, p. 208.

³⁸ Enmienda número 333, cfr. BOCG Senado Núm. II-157-e de 21 de octubre de 2003, pp. 238 y 239.

³⁹ Cfr. BOCG Senado Núm. II-157-h de 24 de noviembre de 2003, p. 399, tras haber sido incorporado en el Informe de la Ponencia del Senado y en la Comisión. Cfr. BOCG Senado Núm. II-157-F de 10 de noviembre de 2003, p. 313 y BOCG Senado Núm. II-157-g de 10 de noviembre de 2003, p. 395.

⁴⁰ BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A, nº 155-12, de 2 de diciembre de 2003, p. 789 y 790.

obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

c) Respecto de deudas no liquidadas se podrán adoptar medidas cautelares si previamente se ha comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección.

d) Si se tratase 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.

e) El plazo máximo sigue siendo seis meses, pero ahora se puede ampliar, con acuerdo motivado, seis meses más.

f) Se establece un nuevo supuesto en el que la medida cautelar debe levantarse: si el obligado tributario presenta aval solidario o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la deuda respecto de la que se adoptó la medida.

Además, si el obligado procede al pago en período voluntario sin mediar suspensión del ingreso (entendemos que no solicita aplazamiento, fraccionamiento o recurre solicitando suspensión), la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado.

g) Como última novedad se prevé la posibilidad de que la Administración acuerde la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse. Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente.

Recientemente, el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público añade un nuevo apartado 2 al artículo 81, y da una nueva numeración al precepto, debido a la necesidad de transponer la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Por su parte, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introduce dos modificaciones significativas, que suponen un fortalecimiento de la potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración.

Según la actual redacción del art. 81.5 de la LGT, será posible la adopción de medidas cautelares sin necesidad de que exista una propuesta de liquidación, siendo suficiente acreditar la concurrencia de los presupuestos legalmente establecidos y

respetando los límites derivados de la proporcionalidad de la medida cautelar⁴¹, no siendo necesario, por tanto, a partir de su entrada en vigor, el 31 de octubre de 2012, la notificación de una propuesta de liquidación para poder adoptar una medida cautelar.

En segundo lugar, el art. 81.8 de la LGT atribuye la potestad de adoptar cualquiera de las medidas cautelares previstas en el citado precepto -ya no se circunscriben únicamente a la retención de devoluciones u otros pagos-, para asegurar

⁴¹ Durante la tramitación de la Ley 7/2012, de 29 de noviembre, el Grupo Parlamentario Socialista presentó idénticas enmiendas en el Congreso y en el Senado (enmiendas núm. 73 en ambas Cámaras), proponiendo la siguiente redacción al art. 81.5 de la LGT: «5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de comprobación e inspección de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.» Para este grupo parlamentario “Aunque no se exija para la adopción de medidas cautelares que se haya comunicado la propuesta de liquidación, es necesario precisar en qué procedimientos tributarios son aplicables dichas medidas”. Cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, p. 59 y BOCG, Senado, X Legislatura, 5 de octubre de 2012, Núm. 104, p. 65.

El Grupo Parlamentario Convergència i Unió propuso una enmienda de supresión en el Congreso por entender que “no será posible implantar las medidas cautelares antes de elaborar una propuesta de liquidación, ya que habrá que adoptarla sin contravenir el apartado 3 de este mismo artículo en el que claramente se prevé que se haga «en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda». Es difícil pensar que se pueda cumplir con este requisito si se desconoce la deuda tributaria”, cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, p. 75.

Este mismo grupo parlamentario presentó en el Congreso y en Senado las enmiendas núm. 98 y 108, respectivamente, proponiendo la siguiente redacción al art. 81.5 de la LGT: «5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración Tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.

Si el embargo se practicase antes de que el órgano de gestión o liquidación dictase propuesta de liquidación, la cuantía del mismo no podrá superar el 10 por 100 de la cifra de negocios en el caso de que el obligado tributario tuviese la condición de empresario o profesional o del 10 por 100 de la base imponible del impuesto personal sobre la renta del obligado tributario correspondiente al último período anterior a la práctica del embargo, en los demás casos.

En estos casos, deberá dictarse liquidación provisional en el plazo máximo de tres meses, debiendo levantarse el embargo en caso contrario.

Reglamentariamente se regulará el recurso económico administrativo sumario contra la procedencia de la medida cautelar, que deberá resolverse por órgano unipersonal en un plazo no superior a diez días.»

Para este Grupo parlamentario “El régimen de las medidas cautelares debe regirse por los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. La previsión de medidas a adoptar antes de que la deuda tributaria esté perfectamente cuantificada plantea un problema en cuanto a la posibilidad de que la medida que se adopte sea excesiva. Se prevé un límite al embargo y un plazo para la práctica de la liquidación provisional, decayendo la medida cautelar si no se adoptase en este período temporal. El derecho a la tutela judicial efectiva requiere también la implementación de una vía sumaria de recurso”. Cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, pp. 75 y 76 y BOCG, Senado, X Legislatura, 5 de octubre de 2012, Núm. 104, p. 108.

En idéntico sentido a la enmienda de este Grupo Parlamentario se ha pronunciado la Asociación Española de Asesores Fiscales en el documento elaborado en el que se recogen una serie de observaciones y propuestas de mejora al texto del Proyecto de Ley de 11 de septiembre de 2012 (http://www.aedaf.es/gestion_documental/documentos/enmiendas%20ley%20contra%20el%20fraude.pdf), p. 9.

el cobro de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, así como las posibles multas, costas y demás conceptos a que se refiere el art. 126 del Código Penal⁴².

También, como novedad destacada, es necesario resaltar que se prevé la adopción de este tipo de medidas tanto en los supuestos en los que se formalice denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación, como en aquellos casos en los que la investigación por presunto delito no tuviese origen en tal procedimiento pero se hubiesen incoado las correspondientes diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal o por el propio órgano judicial.

Se introduce, en último lugar, la Disposición Adicional 19ª de la LGT, referente a las competencias de investigación patrimonial de los órganos de recaudación en los procesos por delito contra la Hacienda Pública⁴³. A partir de este momento, en estos los procesos por delito contra la Hacienda pública, dichos órganos administrativos podrán investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, la situación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados por un proceso por delito

⁴² Art. 126 del Código Penal: “1. Los pagos que se efectúen por el penado o el responsable civil subsidiario se imputarán por el orden siguiente:

1. A la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios.
2. A la indemnización al Estado por el importe de los gastos que se hubieran hecho por su cuenta en la causa.
3. A las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago.
4. A las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado, sin preferencia entre los interesados.
5. A la multa.

2. Cuando el delito hubiere sido de los que sólo pueden perseguirse a instancia de parte, se satisfarán las costas del acusador privado con preferencia a la indemnización del Estado”

⁴³ La Disposición Adicional 19ª de la LGT establece: «Disposición adicional decimonovena. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda pública.

En los procesos por delito contra la Hacienda pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.»

El Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) propuso sendas enmiendas de modificación en el Congreso y en el Senado (enmiendas 109 y 108 respectivamente), añadiendo, a la redacción del proyecto de la D.A. 19ª, la siguiente previsión: “previa autorización de la autoridad judicial competente y bajo su supervisión” alegándose en este sentido que “Debe ser el Juez quien ordene actuaciones o autorice actuaciones y no quien se limite a ser informado de las actuaciones realizadas. Todo ello sin perjuicio del establecimiento de fórmulas de colaboración entre los órganos judiciales y los órganos administrativos que, en ningún caso, deben obviar las reglas de nuestro ordenamiento jurídico”, cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, pp. 81 y 82 y BOCG, Senado, X Legislatura, 5 de octubre de 2012, Núm. 104, p. 88.

contra la Hacienda Pública, pudiendo adoptar, entre otras, medidas cautelares del art. 81.1 de la LGT.

2.1.3. Análisis de las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT y en el art. 41.5 de la LGT.

2.1.3.1. Las medidas cautelares en los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria (art. 41.5 LGT).

El art. 41.5 de la LGT regula la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando se esté llevando a cabo un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.

En este sentido, el apartado 5 del artículo 41 dispone lo siguiente:

“5. 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 los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.”

Como puede advertirse, el art. 41.5 contiene una remisión a la regulación de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT; medidas que podrán adoptarse dentro del procedimiento de declaración de responsabilidad, una vez iniciado, pero con anterioridad a tal declaración.

En este sentido, conviene subrayar que, para poder exigir al responsable el pago de la deuda tributaria, es necesario, con carácter general y salvo excepción legal, el acto administrativo de declaración de responsabilidad, en el cual debe determinarse su alcance y extensión⁴⁴.

⁴⁴ Se trata, pues, en principio, de un requisito no indispensable, que Falcón y Tella ha calificado de “extraño”, considerando que la norma está pensando en supuestos como el previsto en el art. 8 de la ya derogada Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias; pagadores de rendimientos que no están obligados a retener y que son responsables solidarios de las deudas tributarias correspondientes a tales rendimientos; supuestos que en realidad se explican mejor a través de la figura del sustituto, y no del responsable. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2003, p. 6 y también GARCÍA PRATS, F.A.: “Artículo 8”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, p. 109. Este comentario debe entenderse en la actualidad referido al art. 9 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Sobre la naturaleza declarativa o constitutiva del acto de declaración de responsabilidad no existe unanimidad doctrinal; en cualquier caso, como afirma Martín Jiménez, “con anterioridad al acto de declaración de responsabilidad, puede haber nacido por imperativo legal, pero es inexistente o inexigible hasta el acto de declaración: la exigibilidad de la obligación del responsable demanda, en consecuencia, el acto de declaración de responsabilidad”, por ello “su naturaleza es asimilable a la propia de las liquidaciones tributarias”, cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 162. Por tanto, este autor parece inclinarse por la tesis de la naturaleza constitutiva, afirmando que, “probablemente, el art. 39.1 LGT 2003 (no son transmisibles al

Esta declaración de responsabilidad se lleva a cabo a través de un procedimiento regulado en los art. 174 a 176 LGT y desarrollado en los artículos 124 a 126 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

El desarrollo temporal de dicho procedimiento puede ocasionar que el futuro responsable realice actuaciones dirigidas a producir un vaciamiento patrimonial o, es más, que tal conducta comience a efectuarse durante el procedimiento de recaudación que necesariamente, y en primer lugar, debe dirigirse frente al deudor principal, y, por tanto, antes incluso de iniciarse el procedimiento de derivación de responsabilidad, que vendría en un momento posterior. Éste es el único motivo que justificaría, a nuestro juicio, la previsión del legislador de poder adoptar una medida cautelar antes del acto de declaración de responsabilidad⁴⁵. Al tener el responsable conocimiento de que se está intentado cobrar al deudor principal, éste ya puede comenzar a planificar su actuación para que la Administración no consiga recaudar la deuda tributaria.

No cabe duda de que la lógica del precepto impone que, al menos, debe haberse iniciado un procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que, iniciado éste, es cuando la Administración puede verificar que se dan los presupuestos necesarios para adoptar la medida cautelar⁴⁶.

Así lo ha entendido, además, el TS, en su Sentencia de 16 de junio de 2011, para quien “la admisión de medidas cautelares sin haberse iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad iría contra el principio de seguridad jurídica que

sucesor las responsabilidades no notificadas con anterioridad al fallecimiento del deudor principal), pueda servir para apoyar su tesis”. También, en sentido similar, ARIAS ABELLÁN, M^a D.: “El régimen jurídico del responsable en la Nueva Ley General Tributaria”, *REDF*, nº 123, 2004, p. 502, NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006, p. 38 y DELGADO GARCÍA, A.M^a.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, p. 240, para quien dicho acto “tiene una naturaleza compleja, ya que en unidad de acto contiene dos actos administrativos diferenciados: de un lado el acto de declaración de responsabilidad (...) y de otro la liquidación administrativa practicada”.

La SAN de 23 de febrero de 2004 (JT\2004\947), F.D. tercero, entendió, en este sentido, que “el acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad. La declaración de falencia del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, y la derivación de la acción administrativa se configuran como una «conditio iuri» para la exigibilidad de la deuda, pero la obligación «ex lege» del responsable surge con la realización del presupuesto de hecho establecido por la Ley; así adquiere sentido la posibilidad de que se adopten por la Hacienda Pública las medidas cautelares a que se refiere el artículo 37.5 de la Ley General Tributaria antes de que se produzcan los presupuestos para la exigibilidad de la deuda.”

⁴⁵ Como precisa ARIAS ABELLAN, M^a D.: “Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación”, *REDF*, nº 131, 2006, p. 577, “no cabe la menor duda de que la posibilidad prevista en el precepto transcrito puede adoptarse por la Administración competente una vez iniciado formalmente delante del responsable y antes de su terminación”. En efecto, sólo el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad permitirá a la Administración verificar que se dan los requisitos necesarios para adoptar una medida cautelar.

⁴⁶ En este mismo sentido, BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: *Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011, p. 154 y LOZANO SERRANO, C.: “El procedimiento de derivación de responsabilidad”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II*, Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, p. 712.

consagra el artículo 9.3 de la Constitución, ya que se legitimaría la adopción de las mismas sin tener el más mínimo indicio de la concurrencia de los presupuestos de responsabilidad tributaria. Y si tales indicios se dan, no se comprende por qué razón no se inicia el procedimiento y se adopta, simultánea o posteriormente, la medida cautelar”, concluyendo que “debemos entender que la adopción de medidas cautelares respecto de los responsables tributarios vienen referidas al período que abarca desde la iniciación del procedimiento contra los mismos hasta su conclusión y consiguiente declaración de responsabilidad”⁴⁷.

En estos supuestos, la potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria frente al futuro responsable que, intencionadamente, está realizando actos dirigidos a frustrar o a dificultar su cobro, se configura como el único mecanismo eficaz para lograr la debida satisfacción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De hecho, hemos podido constatar que la mayor parte de las resoluciones judiciales y administrativas sobre la materia versan, precisamente, sobre supuestos de adopción de medidas cautelares frente a responsables, lo cual nos revela cómo la Administración, con mayor o menor fortuna, ha encontrado en esta potestad una forma segura de conseguir la satisfacción del crédito tributario.

Cualquier supuesto de responsabilidad legalmente previsto facultaría a la Administración para adoptar una medida cautelar⁴⁸, aunque, eso sí, como bien ha precisado la Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1998, en el caso de pluralidad de responsables las circunstancias que las justifican deben apreciarse individualmente para cada uno de ellos⁴⁹.

El acto de adopción de la medida cautelar se convierte, como veremos, en el expediente que permita verificar, a través de su motivación, si la medida cautelar era

⁴⁷ STS de 16 junio de 2011 (RJ\2011\5404), F.D. tercero.

⁴⁸ Se trata ésta de una diferencia respecto de la regulación anterior, ya que el art. 37.5 LGT de 1963 tenía prevista tal posibilidad únicamente en el supuesto de responsabilidad subsidiaria. Falcón y Tella considera que se trata de una novedad “más aparente que real”, FALCÓN Y TELLA, R.: “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, CEU San Pablo, Dykinson, Madrid, 2007, p. 400. A nuestro juicio, no obstante, el escollo legal era fácilmente salvable al amparo del art. 72 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 en primer lugar, y, posteriormente del art. 72 de la LRJAE y PAC. Vid., en este mismo sentido, DELGADO GARCÍA, A.M^a: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, p. 226, LÓPEZ MARTÍNEZ J.: “Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión”, *REDF*, n°74, 1992, p.277 y MONTERO DOMÍNGUEZ A., “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”, *Tribuna Fiscal*, n°103, 1999, p.50. En contra, vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 167 y MARTÍN DÉGANO, I.: *Las medidas cautelares sobre el responsable subsidiario*, inédito, p. 18.

⁴⁹ Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1998 (JT\1999\35), F.D. segundo: “la adopción de medidas cautelares, hacia diversos sujetos pasivos, aun si se fundamenta como en este caso en un mismo y futuro acto de gestión -el acuerdo de derivación de responsabilidad- tiene su origen en razones subjetivas apreciadas por el órgano de gestión a partir de las conductas de cada uno de los interesados, como explícitamente señala el artículo 14.4 del Reglamento General de Recaudación. Por lo tanto, de que un órgano revisor aprecie que en un sujeto pasivo para el que se ha iniciado la apertura de un expediente de revisión de responsabilidad, no se encuentran actuaciones que justifiquen la adopción hacia él de medidas cautelares, no puede deducirse sin más que tampoco se apreciarían necesariamente en otros sujetos que se encuentren en igual situación.”

necesaria puesto que concurrían en ella los requisitos del *periculum in mora* o del *fumus boni iuris*, o, por el contrario, se ha utilizado tal potestad como un mecanismo de cobro adelantado de la deuda ante una remota o inexistente frustración de su cobro.

2.1.3.2. La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria (art. 81.4 a) LGT).

La primera medida cautelar prevista en el art. 81.4 de la LGT, en una redacción casi idéntica a la contenida en el anterior art. 128 de la LGT de 1963, consiste en la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. Añade dicho precepto que “La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución”.

Este artículo supuso, en su momento, como señalaron Pérez Royo y Aguillo Avilés⁵⁰, la cobertura legal a una práctica habitual de la Administración tributaria consistente en retener el pago de devoluciones, con el agravante de que, en muchas ocasiones, las cantidades retenidas superaban los débitos que se pudieran tener con la Hacienda Pública, con los consiguientes perjuicios que ello causaba al contribuyente, por no mencionar la clara vulneración del principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT)⁵¹. García Novoa ha propuesto, en este sentido, que se debería haber especificado que la retención de las devoluciones no procedería en los casos en los que la deuda tributaria fuera notoriamente inferior a la cuantía de las devoluciones⁵², aunque, a nuestro juicio, el problema se ha resuelto por la Ley al prever las retenciones cautelares parciales, en su caso, de la devolución.

Corcuera Torres ha conectado este tipo de medida cautelar con el derecho de retención prevista en el art. 80 de la LGT el cual, a su vez, consiste en una peculiar adaptación al ámbito aduanero del derecho de retención propio del ordenamiento privado⁵³. Sin embargo, a nuestro juicio, poco tiene que ver la medida cautelar que estamos analizando con el derecho de retención del art. 80 de la LGT, por los motivos que a continuación señalaremos.

Como afirmase Herrero Madariaga, el derecho de retención requiere la presencia de tres elementos: la posesión de la cosa, la existencia de un crédito exigible y vencido, aunque no necesariamente cuantificado, y la conexión entre el crédito y la cosa⁵⁴; sin

⁵⁰ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 518. También en idéntico sentido SOPENA GIL, J.: “Artículo 128”, en AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 327 y CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 143.

⁵¹ La cuestión relativa al principio de proporcionalidad en la adopción de las medidas cautelares y las consecuencias que pudieran derivarse de una supuesta vulneración de tal principio se analizarán en el capítulo V de este trabajo relativo al régimen jurídico de las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.

⁵² Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, p. 371.

⁵³ Sobre el tema, vid. infra capítulo IV.3.6. El derecho de retención del art. 80 de la LGT.

⁵⁴ HERRERO DE MADARIAGA, J.: “Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, Tomo II, 1979, p. 259.

embargo, conviene precisar que quien retiene, en este caso la Administración, si bien puede hacer uso de todas las facultades propias de su condición de acreedor (incluso exigiendo el cobro de la deuda por la vía de apremio), lo que no puede es realizar su crédito con los bienes retenidos, ya que la única facultad que otorga la retención del art. 80 de la LGT es precisamente esa, la de impedir la restitución de los bienes hasta que sea satisfecha la obligación tributaria, no permitiendo el derecho a la realización directa sobre tales bienes. Este derecho de retención tiene además eficacia *erga omnes*, siempre que las cosas objeto del mismo se encuentren en poder de su titular; por eso, precisa el mismo autor, si el retenedor de la cosa pierde su posesión tal eficacia desaparece, al tener este derecho naturaleza personal y carecer del carácter de reipersecutoriedad propio de los derechos reales⁵⁵.

Las diferencias existentes entre la medida cautelar que analizamos y el derecho de retención son de suficiente calado como para concluir que estamos ante potestades diferentes de la Administración Tributaria. Quizás la más evidente sea el objeto de la retención. En el caso de medida cautelar, lo que se retiene siempre es dinero, ya que la LGT habla exclusivamente de devoluciones tributarias u otros pagos que, en su caso, debiera hacer la Administración. Sin embargo, el derecho de retención afectaría únicamente a “mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal” –art. 80 LGT-, y nunca a dinero. Corcuera Torres afirma, en este sentido, que “más que retención física del bien, lo que existe es una suspensión temporal de la actividad pública tendente a la devolución de un tributo o a la realización por la Hacienda Pública de un pago debido”⁵⁶. Precisamente por ello, es imposible que la Administración pierda tal posesión, desdibujándose de este modo la naturaleza personal de este derecho, ya que, de facto, tal pérdida es imposible.

Otra diferencia a tener en cuenta entre el derecho de retención y la medida cautelar que estamos examinando es la falta de conexión entre el crédito y la cosa retenida. En efecto, la deuda tributaria cuyo crédito se pretende asegurar puede derivar de una relación jurídica diferente de la que genera la devolución tributaria o la obligación de pago que la Administración deba realizar, a diferencia de cuanto ocurre con el derecho de retención, en el cual se retienen, valga la redundancia, las mercancías para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal que directamente les afecta.

Finalmente conviene añadir que, si bien es cierto que la retención de estas cantidades no supone la ejecución forzosa de la deuda, ni concede por sí misma privilegio especial alguno⁵⁷, las cantidades retenidas, al igual que cualquier otra medida cautelar, pueden convertirse en embargos en un futuro procedimiento de apremio que pudiera iniciarse frente al obligado tributario (art. 81.6 a) de la LGT), con lo que una de las características propias del derecho de retención (esto es, que impide realizar su crédito con los bienes retenidos), queda matizada por la posibilidad que acabamos de comentar, toda vez que, iniciado un procedimiento de apremio, la retención de la devolución o del pago que deba realizarse puede pasar a convertirse, desde el mismo momento de adopción de la medida cautelar, en un embargo. Algunos autores han

⁵⁵ Ídem, p. 259.

⁵⁶ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 146.

⁵⁷ Cfr. CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 147.

apuntado, en este sentido, que la retención de pagos distintos de las devoluciones tiene un acusado carácter de “embargo preventivo de créditos”⁵⁸.

Por tanto, estamos ante una medida cautelar de aseguramiento que, dada la sencillez de su gestión y al contar con la innegable ventaja de impedir la desaparición del dinero⁵⁹, permite, de una manera relativamente fácil, el mantenimiento de la situación adecuada para que, en un futuro, pueda tener efectividad plena el cobro de la deuda tributaria, de modo que la Administración lo único que tendrá que verificar es que concurren los requisitos generales establecidos en el art. 81 de la LGT; esto es, el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, para poder adoptar la misma⁶⁰.

De toda la jurisprudencia examinada sobre la materia, así como de las Resoluciones de Reclamaciones económico-administrativas, podemos concluir que las retenciones de devoluciones son, junto con el embargo preventivo de bienes, las dos clases de medidas cautelares que se ponen en práctica con mayor frecuencia por parte de la Administración⁶¹.

No vamos a analizar en este momento un supuesto específico de retención de devoluciones o pagos que se halla previsto art. 81.8 LGT. En efecto, en dicho precepto se regula la posibilidad de adoptar esta misma cautelar pero con una finalidad específica: no se trata ya de asegurar el cobro de la deuda tributaria sino de asegurar la responsabilidad civil que pudiera derivarse de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Tan sólo dejamos apuntada ahora la existencia de esta medida cautelar cuya configuración legal justifica, a nuestro juicio, un análisis independiente de la misma.

2.1.3.2.1. Objeto de la retención.

El apartado a) del art. 81.4 de la LGT dispone que únicamente podrán ser objeto de retención las devoluciones tributarias o bien otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria. Por ello, como ha señalado Corcuerra Torres, “la

⁵⁸ Así “Artículo 81. Medidas cautelares”, en AA.VV. (coord. por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomsosn Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 562

⁵⁹ Cfr. GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 683.

⁶⁰ Precisamente por ello, la Instrucción nº 3/99, de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, establece en su instrucción cuarta, como primera medida cautelar a adoptar “la retención de devoluciones tributarias u otros pagos que deba efectuar la Hacienda Pública al deudor” (Esta Instrucción continúa en vigor, pero debe entenderse referida al vigente artículo 81 de la LGT).

⁶¹ Vid. STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2007 (JUR\2007\260556); STSJ Murcia de 16 de septiembre de 2002 (JUR\2002\255083), sobre retenciones de devoluciones de IRPF al administrador de una sociedad en un procedimiento de derivación de responsabilidad; STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2000 (JUR\2001\56248), F.D. primero, sobre retención de devoluciones de IVA; Resolución del TEAC de 23 de junio de 2006 (JT\2000\1406), en materia de retención de devoluciones de IRPF; Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2003 (JUR\2004\13746), sobre retención de aval que garantizaba el pago de una deuda por haber sido reclamada y Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2003 (JUR\2004\54126), sobre retención de diversas devoluciones tributarias de la entidad sucesora en la actividad.

Administración tributaria no podrá ejercer este derecho sobre ningún otro bien del obligado, salvo que una ley de forma expresa le autorice para ello”⁶², consecuencia del principio de reserva de ley que rige en la materia.

Procederemos a un análisis separado de ambas posibilidades.

2.1.3.2.1.1. Las devoluciones tributarias.

La LGT emplea la lacónica expresión “devoluciones tributarias” como uno de los dos supuestos sobre los que es posible practicar la retención para asegurar el cobro de una deuda tributaria cuando concurren el resto de las circunstancias previstas en el art. 81 de la LGT.

En materia de devoluciones tributarias, la realidad de nuestro ordenamiento tributario es amplísima⁶³, y entendemos que, a falta de precisión por el legislador, la posibilidad de retención afecta a todas ellas⁶⁴.

Siguiendo a los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁶⁵, es posible diferenciar los siguientes supuestos de devoluciones tributarias:

- Devolución de ingresos indebidos. Por ingreso indebido hemos de entender “el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación le obligara a hacerlo; pues si fue en cumplimiento de uno u otra, el ingreso se considera debido, aunque fueran ilegales los actos que le ampararan”⁶⁶. La devolución de estos ingresos debe realizarse a través del procedimiento especial de revisión previsto en el art. 221 de la LGT, cuyo apartado primero se refiere a cuatro supuestos: a) Duplicidad del pago de deudas; b) pago excesivo sobre la cantidad liquidada o autoliquidada; c) ingreso de deudas prescritas y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria⁶⁷.

⁶² Cfr. CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 149.

⁶³ Sobre el tema de las devoluciones tributarias, vid.: SERRANO ANTÓN, F.: *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Las devoluciones de los ingresos tributarios*, Civitas, Madrid, 1992 y VILLARÍN LAGOS, M.: “Obligaciones pecuniarias de la Administración Tributaria”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 735 y ss.

⁶⁴ En idéntico sentido, CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 151 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, p. 56. También GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 683.

⁶⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Tecnos, Madrid, 2010, pp. 586 y 587.

⁶⁶ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., p. 587.

⁶⁷ Sobre el tema, vid. GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons, Madrid, 1993; GARCÍA MORENO, V. A., “Duplicidad de pago, pago excesivo y enriquecimiento injusto en la devolución de ingresos indebidos”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, 2010, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 1133 y ss.; GARCÍA PRATS, F.A.: “La devolución de ingresos indebidos”, *REDF*, nº 78, 1993, pp. 243 y ss.; LOZANO SERRANO, C.: “Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos”, *Tribuna Fiscal*, nº 2, 1990, pp. 37 y ss. y MARTÍN QUERALT, J.: “El deber de la

- Devoluciones tributarias que proceden de la revisión del acto administrativo por los procedimientos adecuados, ya sea mediante la interposición frente a él de los correspondientes recursos tendentes a su anulación (si el acto no es firme y consentido), o bien, si ya hubiera adquirido firmeza, instando los correspondientes procedimientos especiales de revisión, conforme a lo establecido en el art. 221.3 de la LGT. Estos ingresos deben considerarse debidos, ya que realmente, como acabamos de indicar, la ilegalidad se encuentra en los actos que los amparaban⁶⁸.

- Devoluciones tributarias que proceden de la solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada por el obligado tributario conforme al procedimiento establecido en el art. 120.3 de la LGT⁶⁹.

- Devoluciones tributarias que proceden o pudieran proceder de la declaración de inconstitucionalidad de una norma o de la vulneración del ordenamiento comunitario⁷⁰.

En todos estos supuestos, sería posible que la Administración Tributaria procediese a la retención de tales devoluciones. No en vano, la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁷¹, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos, prevé, en su apartado relativo al proceso de ordenación del pago, la realización de un cruce de información de carácter informático con el objeto de localizar contribuyentes que estén en determinadas circunstancias entre las que se encuentran “Tener con la Hacienda Pública deudas liquidadas en período voluntario o deudas

Administración de proceder de oficio a la devolución de ingresos indebidos en las regulaciones con efectos en varios períodos impositivos”, *Tribuna Fiscal*, nº 224, 2009, pp. 4 y ss.

⁶⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición, Madrid, 2011, p. 587.

⁶⁹ A medio camino entre este procedimiento y la devolución de ingresos indebidos se encuentran los supuestos de retención y repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos indebidamente. En estos supuestos, el art. 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa permitiría instar la rectificación de una liquidación que no es suya, sino del retenedor o de quien repercutió.

⁷⁰ Sobre el tema, vid. BOSCH CHOLBI, J.L.: *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas legales tributarias*, inédito; CAAMAÑO ANIDO, M. A.: “Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 1, 1997, pp.167 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario”, *Noticias de la UE*, nº 167, 1998, pp. 41 y ss.; CALVO VÉRGEZ, J.: “Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales”, *Diario la Ley*, nº 7592, 2011; DE MIGUEL CANUTO, E.: “Acción de indemnización y acción de restitución por vulneración del Derecho comunitario”, *Tribuna Fiscal*, nº 235, 2010, pp. 32 y ss. y “Devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario”, *Tribuna Fiscal*, nº 241, 2010, pp. 40 y ss.; FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “La repercusión del Derecho comunitario sobre la devolución de ingresos indebidos”, en AA.VV.: *La Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de Estudio*, Vol. 2, 1995, pp. 2061 y ss.; NAVAS VÁZQUEZ, R.: “La devolución de ingresos indebidos ante el Derecho Comunitario”, *Noticias de la UE*, nº 54, 1989, pp.139 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 195, 1999, pp. 3 y ss.; PONT CLEMENTE, J. F.: “El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2010, pp. 39 y ss.

⁷¹ Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (RCL\2002\491).

devengadas pendientes de liquidar, pudiendo ejercer la Administración Tributaria el derecho a adoptar las medidas cautelares de carácter provisional a que se refiere el artículo 128 de la Ley General Tributaria” –obviamente la referencia ha de entenderse al actual art. 81 de la LGT-.

El art. 81.4 letra a) de la LGT finaliza estableciendo que la retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución, reiterando el art. 125.1 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), lo siguiente: “De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la devolución reconocida sea objeto de retención cautelar total o parcial deberá notificarse la adopción de la medida cautelar junto con el acuerdo de devolución.” (En la actualidad, esta referencia debe entenderse hecha al art. 81.4 a) de la LGT).

Sin perjuicio de que posteriormente analicemos la trascendencia de la notificación del acto de adopción de medida cautelar en el capítulo relativo al régimen jurídico de las medidas cautelares, conviene precisar, en este momento, el alcance de dicho precepto.

En efecto, como señala Zabala Rodríguez-Fornos⁷², la traba de devoluciones tiende a considerarse posible desde el momento en que, por solicitud del interesado, existen como expectativa jurídica de carácter patrimonial, y no desde el momento del reconocimiento de la Administración de su procedencia. Por ello, concluye que “la exigencia legal de que la notificación de la retención cautelar de la devolución se efectúe <<junto con el acuerdo de devolución>> no ha de obstar a que tal retención exista con anterioridad, desde el acto que adoptó la medida cautelar –pudiendo e incluso debiendo notificarse éste en dicho momento-, sin perjuicio de otra notificación conjunta con el acuerdo de devolución”.

Compartimos esta opinión en todos sus extremos, e interpretamos que la posibilidad que brinda el artículo 81.4 de la LGT no exime de la notificación individualizada y previa del acto por el que se procede a la retención cautelar de la devolución, si es que ésta se adopta antes del acuerdo por el que reconoce el derecho a la devolución; al igual que si la medida cautelar se adopta con posterioridad a la notificación del acuerdo de devolución, la notificación se efectúe posteriormente⁷³.

En materia de retención de devoluciones, el TEAC, en una Resolución de 23 de junio de 2000, admitió la posibilidad, en los casos de declaraciones conjuntas de las que resulte una cantidad a devolver del IRPF, de retener de dicha devolución como medida cautelar adoptada por deudas tributarias exclusivas de uno de los cónyuges debido al régimen de solidaridad entre cónyuges previsto en la normativa reguladora del Impuesto⁷⁴. Doctrina que fue confirmada mediante Resolución del TEAC de 23 de junio

⁷² Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 562.

⁷³ Vid. GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 683.

⁷⁴ Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000, nº de Resolución 00/3463/1999, (<http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/>), F.D. cuarto: “La declaración del I.R.P.F. en régimen de

de 2000⁷⁵, en recurso extraordinario de alzada para unificación del criterio. En esta Resolución, el Tribunal afirmó lo siguiente: “perteneciendo al deudor tributario perseguido en vía de apremio –el marido– un crédito contra la Hacienda pública en el que ostenta la condición de acreedor solidario (la devolución por IRPF de que nos venimos ocupando), puede –y debe– la Administración proceder a retener y luego embargar (técnicamente, sería más correcto compensar, como declaro este Tribunal Central en su Resolución de 6 de abril de 2000) la totalidad del crédito para aplicarlo al pago de las deudas perseguidas, pues jurídicamente no es posible fraccionar dicho crédito”⁷⁶.

Sin entrar a analizar el régimen de solidaridad “impropia” previsto en los supuestos de declaración conjunta en el IRPF –pues, como han precisado Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁷⁷, se trata de un supuesto específico que coincide con el previsto en el art. 36 de la LGT en el régimen solidario, pero no en la hipótesis que lo provoca–, consideramos que tal retención difícilmente superaría un juicio de proporcionalidad de la medida cautelar, con lo que la Administración debería acudir, si fuese posible, a otras formas para asegurar el cobro de dicha deuda tributaria.

Se ocupa de esta misma cuestión la STSJ Murcia de 16 de septiembre de 2002⁷⁸, que resuelve un recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Murcia que confirma las retenciones practicadas por la Dependencia de Recaudación de las cantidades que debían devolverse en concepto de IRPF correspondiente a los ejercicios 1995 a 1997. También, en este supuesto, las devoluciones correspondían a declaraciones conjuntas del actor y de su esposa, mientras que la medida cautelar adoptada era únicamente frente al actor en calidad de responsable subsidiario del pago de la deuda. Pese a que tal retención puede suponer, como ya hemos señalado, una clara vulneración del principio de proporcionalidad –máxime al implicar la adopción de una medida cautelar frente a alguien que nada tiene que ver con el pago de la deuda tributaria–, el TSJ de Murcia no parece encontrar reparos a tal actuación de la Administración, afirmando, respecto de la esposa del actor, que: “hay que significar que si la perjudicada por dicha retención es esta última y no el actor como parece aducir en la demanda, debería haber sido ella la que ejercitara la acción por ser la única legitimada al efecto”.

tributación conjunta acarrea la consecuencia de que las personas declarantes "quedarán conjunta y solidariamente sometidas al Impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos" (artículo 89.4 de la Ley 18/1991, aplicable al ejercicio de 1996, por lo demás reproducido en el artículo 70.6 de la Ley 40/1998, del nuevo I.R.P.F.). Corolario lógico de ésta declaración de solidaridad en la obligación es la simétrica solidaridad activa en el crédito que surge en favor de los declarantes y contra la Hacienda pública en el caso de que de la declaración conjunta resulte una cantidad a devolver”. En idéntico sentido Resolución TEAC de 8 de marzo de 2000 (JT\2000\937).

⁷⁵ Resolución del TEAC de 23 de junio de 2006 (JT\2000\1406), (Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio).

⁷⁶ Resolución del TEAC de 23 de junio de 2006 (JT\2000\1406), (Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio), F.D. quinto.

⁷⁷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª edición, Tecnos, Madrid, 2002, p. 291.

⁷⁸ STSJ Murcia de 16 de septiembre de 2002 (JUR\2002\255083), F.D. tercero.

2.1.3.2.1.2. Otros pagos que deba realizar la Administración tributaria.

El art. 81.4 de la LGT dispone que también podrán ser objeto de retención cautelar “otros pagos que deba realizar la Administración tributaria”. La anterior regulación contenida en el art. 128 de la LGT de 1963, se refería sin embargo a “otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública”, lo que determina que el alcance del objeto de la retención no sigue siendo el mismo, ya que en la actualidad queda circunscrito a la Administración tributaria; concepto mucho más restringido⁷⁹.

Luque Mateo he precisado los supuestos que entrarían dentro de esta categoría, enumerando los siguientes: devoluciones que la Administración Tributaria deba realizar por la recaudación en vía ejecutiva de otros recursos de naturaleza pública (art. 3 a 5 RGR), cuando éste ha sido anulado en vía administrativa o judicial. También entrarían en este supuesto las indemnizaciones a cargo de la Administración tributaria frente a los contribuyentes; o la retención del sobrante de la subasta de un inmueble urbano embargado por la Administración local cuando existan indicios racionales de que el cobro de la correspondiente liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana se viera frustrado o gravemente dificultado⁸⁰.

Por nuestra parte, entendemos que la retención del sobrante no se circunscribe a ese supuesto sino a todos aquellos en los que lo hubiese, tal y como dispone el art. 104.6 e) del RGR⁸¹, de modo que, realizada la subasta, si hubiese exceso del precio obtenido por los bienes sobre el importe total de la deuda, éste podría retenerse si concurriesen los presupuestos necesarios para adoptar esta medida cautelar.

También podrían entrar, a nuestro juicio, en este supuesto, algunas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como la deducción por maternidad, en la que la Ley prevé que el contribuyente solicite a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada⁸².

Otro supuesto sería la retención del reembolso, total o parcial, del coste de garantías formalizadas para suspender el cobro de una deuda o sanción tributaria recurridas, o del coste de las garantías prestadas en aplazamientos o fraccionamientos de pago, si la deuda es finalmente anulada.

En definitiva, lo realmente determinante para poder adoptar este tipo de medida cautelar es que nos encontremos ante pagos que deba efectuar la Administración tributaria, ya que si fuesen pagos que debiese realizar cualquier otro ente público con cargo al Tesoro Público (imaginemos una subvención), ya no se podría proceder a su

⁷⁹ GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 683 precisa que Hacienda Pública y Administración tributaria son conceptos no intercambiables y concluye que bajo esta denominación deben comprenderse los pagos distintos de devoluciones tributarias que deba efectuar la Administración gestora del sistema tributario, por ejemplo, las indemnizaciones a su cargo frente a contribuyentes.

⁸⁰ Cfr. LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*..., op. cit., p. 56.

⁸¹ Art. 104.6 e) RGR: “Practicar la correspondiente liquidación, entregando el sobrante, si hubiera, al obligado al pago. Si este no lo recibe, se consignará a su disposición en la Caja General de Depósitos en el plazo de 10 días desde el pago del precio de remate. Igualmente se depositará el sobrante cuando existan titulares de derechos posteriores a los de la Hacienda pública.”

⁸² Art. 81.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

retención cautelar sino que lo que, en su caso, sería pertinente es proceder a un embargo preventivo de créditos⁸³.

2.1.3.3. El embargo preventivo de bienes y derechos (art. 81.4 b) LGT).

El art. 81.4 b) de la LGT se refiere a la medida cautelar consistente en el “embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva”. Pérez Royo y Aguallo Avilés consideran que es la medida cautelar por excelencia⁸⁴, opinión que compartimos plenamente.

En este sentido, al hablar de las distintas clases de medidas cautelares en atención a sus efectos jurídicos, ya señalamos que el embargo preventivo es el típico exponente de una medida cautelar de aseguramiento caracterizada por mantener o establecer una situación adecuada que permita desarrollar plenamente los efectos jurídicos de la resolución principal, ya que no produce anticipación alguna en cuanto al objeto del proceso o del procedimiento principal, sino que propicia los medios suficientes para que sea plena y efectiva la resolución que en su momento se dicte; esto es, el cobro de la deuda tributaria correctamente liquidada, respondiendo con exquisitez al principio de proporcionalidad al suponer una mínima injerencia en la esfera jurídica del obligado tributario.

Compartimos con Corcuera Torres que el régimen jurídico de esta medida cautelar se debe obtener de las normas reguladoras del embargo ejecutivo adaptándolas a la finalidad propia de la medida cautelar; esto es, al aseguramiento del cobro de una deuda tributaria al existir indicios racionales de que éste va a ser frustrado o gravemente dificultado⁸⁵. Esta tesis se ve reforzada si, además, se tiene en cuenta que, tal y como indica el art. 81.6 de la LGT, las medidas cautelares deben cesar en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo que “se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio”, con lo que no tiene ningún sentido que el embargo preventivo tenga un régimen jurídico diferenciado respecto del embargo ejecutivo, cuando cabe la posibilidad de que el embargo cautelar termine por convertirse en un embargo propio del procedimiento de apremio.

Podemos definir el embargo tributario como un acto de carácter ejecutivo tendente a la realización forzosa de los bienes dentro del procedimiento ejecutivo; sería un poder-deber de afectar bienes del deudor en cantidad suficiente para cubrir el importe adeudado -Orón Moratal-⁸⁶. En este mismo sentido, las SSTS de 17 de octubre de 1994 y de 18 de octubre de 1994 han afirmado que “el embargo -tenga su origen en una deuda de naturaleza civil o lo tenga en una deuda de naturaleza tributaria- no es sino

⁸³ GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 683 precisa que en el caso de otras obligaciones del Estado o de sus organismos autónomos que hayan de satisfacerse con cargo al Tesoro Público, habría que recurrirse al embargo preventivo de créditos y no a su retención.

⁸⁴ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*..., op. cit., p. 518.

⁸⁵ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., p. 162.

⁸⁶ Cfr. ORÓN MORATAL, G.: “Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132 y 133)”, en AA.VV: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 1627.

una facultad que se concede a los acreedores para sustraer determinados bienes de la libre disposición del deudor, afectándolos al cumplimiento de una obligación”⁸⁷.

Como acabamos de señalar, este concepto de embargo es igualmente válido para definir el embargo preventivo que estamos estudiando, ya que éste permite afectar determinados bienes del deudor o sustraerlos de su libre disposición para asegurar cautelarmente, de este modo, el cobro de una deuda tributaria. Para ello, habría de seguirse el régimen jurídico establecido en los artículos 169 y siguientes de la LGT, desarrollados en los artículos 75 y siguientes del RGR, en lo referente a los bienes objeto de embargo, el orden a seguir, la práctica del mismo o su aseguramiento mediante anotación preventiva⁸⁸; cuestiones todas ellas en cuyo análisis no nos detendremos por no presentar particularidad ninguna en lo que afecta a nuestro objeto de estudio. Igualmente podrían plantearse tercerías de dominio o de mejor derecho que deberían resolverse conforme a lo dispuesto en el art. 165 de la LGT y art. 75 y siguientes del RGR⁸⁹.

Así pues, nos hemos encontrado en la jurisprudencia y en las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos con un sinfín de supuestos tales como embargos preventivos de bienes inmuebles⁹⁰, embargos preventivos de créditos⁹¹, el embargo

⁸⁷ STS de 17 de octubre de 1994 (RJ 1994\7579), F.D. tercero y STS de 18 de octubre de 1994 (RJ 1994\7582), F.D. cuarto.

⁸⁸ Es posible, por tanto, también, que el embargo preventivo, al igual que ocurre con el ejecutivo, se practiquen sobre bienes que son gananciales para asegurar la deuda de uno sólo de los cónyuges -art. 170.1 LGT y art. 76.3 RGR- (Resolución del TEAC de Resolución de 8 marzo 2000 (JT 2000\937) y Resolución de 6 julio 2000 (JT 2000\1508). Vid. también SAN de 14 de marzo de 2011 (JUR/2011/9478)). En estos supuestos, no obstante, no se debe olvidar que rige lo dispuesto en el art. 1373 del CC, según el cual “Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla”. Ciertamente es que tal posibilidad plantea problemas en la práctica al no existir en el ámbito tributario un cauce procedimental específico para ejercer dicha opción. Sobre el tema, vid. ALMUDÍ CID, J.M.: “La oposición a la ejecución de bienes gananciales por deudas tributarias de uno de los cónyuges: aspectos sustantivos y procedimentales”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 2007 (BIB 2007\2357). Entendemos que esta misma solución sería aplicable al embargo preventivo cuando éste afecte a bienes de titularidad ganancial pero se haya practicado para asegurar el cobro de deudas tributarias de uno de los cónyuges.

⁸⁹ Sobre el tema, vid. ORÓN MORATAL, G.: “Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132 y 133)”..., op. cit.; LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimiento de recaudación”, en AA.VV. (dir. por CALVO ORTEGA, R.): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pp. 575 y ss.

Vid. también DE MIGUEL ARIAS, S.: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011; HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Artículo 169. Práctica del embargo de bienes y derechos”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 1107 y ss.; PÉREZ DE VEGA, L.Mª: “El embargo por deudas tributarias en la LGT y en las normas de desarrollo”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 687 y ss. y SOPENA GIL, J.: *El embargo de dinero por deudas tributarias en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

⁹⁰ STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 1999 (JT 1999\160), F.D. primero; Resolución del TEAC de 11 de julio de 2007, F.D. primero; Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ 004834), F.D. tercero, STSJ de Madrid de 11 de junio de 2004 (JUR 2004/272123), F.J. primero.

preventivo del precio de subasta de unas parcelas⁹², el embargo preventivo de un derecho de traspaso⁹³, embargos preventivos de cuentas corrientes⁹⁴, el embargo preventivo de pagarés de empresa⁹⁵, embargos preventivos de vehículos⁹⁶, el embargo preventivo de la maquinaria de una entidad⁹⁷ o el embargo preventivo de marcas comerciales⁹⁸.

Conviene detenerse, en este momento, en las particularidades que presenta el embargo preventivo respecto del embargo ejecutivo, ya que tratándose de un auténtico embargo en el sentido que acabamos de señalar –se sustraen determinados bienes de la libre disposición del deudor para afectarlos al cumplimiento de una obligación–, existen diferencias importantes entre ambos; concretamente, en lo relativo a cuatro cuestiones determinantes: el presupuesto para su adopción, la finalidad del embargo preventivo, su carácter provisional y su cuantía.

Por lo que respecta al presupuesto para su adopción en el caso del embargo preventivo de bienes y derechos, nos encontraremos ante una medida cautelar que podrá adoptarse al existir indicios racionales de un cobro frustrado o gravemente dificultado y la necesidad de seguir un procedimiento frente al deudor para cobrar la deuda tributaria; esto es, un *fumus boni iuris* y un *periculum in mora*. No nos encontramos ya ante la existencia de una deuda liquidada cuyo cobro se ha pretendido y ha resultado infructuoso, sino ante la posibilidad de que exista una deuda cuyo cobro será, con total probabilidad, frustrado o gravemente dificultado. Por el contrario, en el embargo de los bienes del deudor en el procedimiento ejecutivo será presupuesto inexcusable el inicio de un procedimiento de apremio con requerimiento de pago, tal y como indica el artículo 167.1 de la LGT⁹⁹. Transcurrido el plazo de pago, se procederá directamente al embargo de los bienes, tal y como señala el art. 167.4 de la LGT: “Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta Ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio”.

También existen diferencias importantes por lo que respecta a la finalidad perseguida con el embargo. Como indican Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo

⁹¹ STS de 23 de marzo de 2010 (RJ 2010/4470), F.D. segundo, SAN de 26 de diciembre de 2007 (JUR 2008, 89440), F.J. primero, SAN de 29 de junio de 2009 (JUR 2009\318706), F.D. primero; STSJ de Andalucía de 19 de diciembre de 2008 (JUR 2009\160206), F.D. primero; STSJ de Murcia de 25 de mayo de 2009 (JUR\2009\302820), F.D. primero; Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de 28 de julio de 2006, F.D. segundo.

⁹² STSJ de Madrid de 18 de octubre de 2007 (NFJ027914), F.D. primero.

⁹³ STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2007 (JUR 2007\260556), F.J. primero.

⁹⁴ Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2007 (NFJ028073), F.D. tercero.

⁹⁵ SAN de 10 de junio de 2009 (JUR 2009\289335), F.D. primero y SAN de 21 de diciembre de 2009 (JUR 2010\34084), F.D. primero.

⁹⁶ STS de 23 de marzo de 2010 (RJ 2010/4470), F.D. segundo, SAN de 26 de diciembre de 2007 (JUR 2008, 89440), F.J. primero, STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 1999 (JT 1999\160), F.D. primero; STSJ Canarias de 15 de diciembre de 2006 (JT\2007\1582), F.D. segundo y cuarto.

⁹⁷ STSJ Canarias de 15 de diciembre de 2006 (JT\2007\1582), F.D. segundo y cuarto.

⁹⁸ STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007 (JT\2007\750), F.D. primero.

⁹⁹ Art. 167.1 LGT: “1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta Ley y se le requerirá para que efectúe el pago”.

López y Casado Ollero, el embargo de bienes constituye el núcleo del procedimiento ejecutivo y tiene por objeto el cobro de la prestación con la suma obtenida al realizar los bienes embargados¹⁰⁰. Como puede observarse, nada tiene que ver esta función con la del embargo preventivo en tanto que medida cautelar, la cual, como ya sabemos, trata de asegurar un cobro del que existen indicios racionales de que será frustrado o gravemente dificultado ante la existencia de un procedimiento de recaudación que, al tener una necesaria duración temporal, podrá dificultar su realización. Los bienes se embargan en el procedimiento de apremio para ser directamente ejecutados, mientras que los bienes se embargan preventivamente para asegurar un cobro futuro. En este sentido, precisa la SAP de Castellón, de 31 de julio de 2002, que “El embargo preventivo es aquel que de modo provisional y accesorio se efectúa sobre los bienes del demandado, con la finalidad de evitar que se frustre el resultado de un proceso declarativo o de ejecución que está iniciado o en vías de iniciación, para evitar el «periculum in mora», dada la inevitable dilación temporal entre el nacimiento de un proceso y el logro de la decisión que le pone término”¹⁰¹.

En tercer lugar, conviene también señalar que el embargo preventivo de bienes y derechos, en tanto que medida cautelar, es provisional y tendrá una duración limitada, como máximo de seis meses, ampliables por acuerdo motivado a otros seis (art. 81.6 LGT), si bien es cierto que, como ya hemos señalado, podrá convertirse en un embargo en un procedimiento de apremio, en cuyo caso dejará de ser provisional para convertirse en un embargo, en principio¹⁰², definitivo, del que se procederá a la realización de los bienes y el cobro de la deuda tributaria.

Finalmente, conviene también detenerse en la cuantía del embargo preventivo, donde, a nuestro juicio, pueden existir diferencias respecto de la cuantía del embargo ejecutivo.

En efecto, según lo establecido en el artículo 169 de la LGT, el embargo deberá practicarse, con respeto siempre al principio de proporcionalidad y en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio. Ahora bien, tratándose de embargo preventivo, puede ocurrir que, por elemental aplicación del principio de

¹⁰⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., pp. 505.

¹⁰¹ Cfr. SAP de Castellón de 31 de julio de 2002 (AC 2002\1490), F.D. tercero. En idéntico sentido vid. la SAP de Córdoba de 16 de enero de 2002 (JUR 2002\72134), F.D. segundo. También la SAP de las Islas Baleares de 16 de enero de 2003 (AC 2003\557), F.D. tercero afirma: “El embargo preventivo se puede definir como la actividad procesal que, dependiendo de un proceso declarativo de condena a prestación pecuniaria, produce, mediante la afectación de bienes al proceso, el efecto de asegurar la ejecución forzosa de la sentencia que en su día recaiga en dicho procedimiento principal a través de la realización de los bienes previamente embargados. Por ello, presupuesto necesario e imprescindible para que se pueda mantener en el tiempo tal medida cautelar es que simultáneamente a su solicitud o inmediatamente después (diez o veinte días –según los casos–) se ejercite una pretensión principal de condena al pago de una cantidad de dinero o de otra especie computable a metálico”

¹⁰² En principio porque, como es sabido, pueden suscitarse determinadas cuestiones dentro del procedimiento ejecutivo que impidan el embargo de los bienes o derechos del deudor. Así ocurriría en los supuestos en que existen garantías de la deuda tributaria (art. 168 de la LGT), o bien proceda la suspensión del procedimiento de apremio (art. 165 LGT), o iniciado el mismo y dictada la providencia de apremio el obligado tributario se oponga a la misma (art. 167 LGT).

proporcionalidad, la cuantía sea diferente y no tenga que llegar a cubrir alguna de las citadas cantidades. Imaginémonos, por ejemplo, que se está procediendo a un embargo preventivo para asegurar una deuda que aún no está en periodo ejecutivo -posibilidad prevista en la LGT (el artículo 81.5 de la LGT permite expresamente que se adopten medidas cautelares en ciertos casos cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación)-.

En estos supuestos, no tiene ningún sentido que el embargo preventivo cubra los recargos del periodo ejecutivo o las costas de un procedimiento de apremio, sencillamente porque no existe certeza del inicio del mismo, y también porque pudiera ocurrir que desaparezcan las circunstancias que justificaron la adopción de la medida cautelar, o que el propio interesado solicite su sustitución por otra garantía que estime suficiente (art. 81.6 de la LGT). En estos casos, entendemos que el embargo preventivo deberá asegurar únicamente el importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretende asegurarse, así como, en su caso, el importe de los intereses de demora correspondientes hasta ese momento. Si, posteriormente, dicho embargo se convierte en definitivo, entendemos que nada impediría proceder a nuevos embargos frente al obligado tributario hasta cubrir la cuantía total señalada en el artículo 169 de la LGT.

Respecto de la anotación preventiva, se estará a lo dispuesto en los art. 84 y siguientes del RGR, siendo su régimen jurídico el establecido en el Título III de la Ley Hipotecaria (Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946), art. 42 y siguientes, desarrollado por el Título III del Decreto de 14 de febrero de 1947 por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario, ambos bajo la rúbrica “De las anotaciones preventivas”, produciendo como efecto principal el convertirse en oponibles frente a terceros. En este sentido la Resolución de la DGRN de 23 de marzo de 2007¹⁰³ ha admitido tal posibilidad en tanto que “medida cautelar de carácter provisional de cara a obtener una especial garantía en los créditos tributarios como consecuencia del interés público existente en el cobro efectivo de dichos créditos”.

A la hora de cancelar la anotación preventiva, es importante tener en cuenta que la Administración resulta obligada a remitir al correspondiente Registro de la Propiedad el certificado donde se deje constancia del hecho y causa de esa cancelación. En este sentido se pronunció la Resolución de la DGRN de 11 de marzo de 2010. El titular registral de una finca gravada con una anotación de embargo preventivo a favor de la Agencia Tributaria, prorrogada por seis meses, solicitó la cancelación de esas anotaciones por haberse superado el plazo máximo de duración de la medida cautelar, aportando certificado de la Agencia Tributaria acreditativo de estar al corriente de sus obligaciones tributarias al efecto exclusivo de obtener una subvención de una Administración Pública. Sin embargo, la Resolución de la DGRN de 11 de marzo de 2010 consideró que no procedía la cancelación de la anotación hasta que transcurriese el plazo de 4 años del art. 86 de la Ley Hipotecaria, o se acreditase fehacientemente el alzamiento del embargo mediante documento administrativo expedido a tal efecto. Por tanto, esta Resolución considera que la Agencia Estatal de Administración Tributaria

¹⁰³ Resolución de la DGRN de 23 de marzo de 2007 (RJ\2007\1962), F.D. sexto. También las Resoluciones de la DGRN de 19 de mayo de 1998 (RJ\1998\4453), F.D. segundo, de 20 de mayo de 1998 (RJ\1998\4454), F.D. segundo, de 4 de julio de 1998 (RJ\1998\5960), F.D. segundo, de 6 de julio de 1998 (RJ\1998\5961), F.D. segundo o de 9 de julio de 1998 (RJ\1998\5964), F.D. segundo.

debe observar las formalidades adecuadas para ese acto de cancelación -art. 83 Ley Hipotecaria-, debiendo acreditar el hecho y la causa¹⁰⁴.

2.1.3.4. La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos (art. 81.4 c) LGT).

La letra c) del art. 81.4 de la LGT introduce una nueva medida cautelar en el ámbito tributario consistente en la prohibición de enajenar, gravar o disponer toda clase de bienes o derechos.

Como ha señalado nuestra doctrina, las prohibiciones de enajenar, gravar o disponer bienes o derechos constituyen limitaciones a determinadas facultades de las que integran el derecho de dominio¹⁰⁵, pudiendo definirse como aquellas “privaciones o restricciones del poder de disposición propio de los derechos subjetivos que impiden que puedan ser enajenados o gravados en tanto subsistan las privaciones impuestas, considerándose que para su aplicación han de venir amparadas en una ley sustantiva (al afectar al derecho de propiedad que, según el art. 33 de la Constitución, sólo puede limitarse con normas de rango legal), no bastando la Ley Hipotecaria que sólo regula los efectos registrales de las previstas legalmente”¹⁰⁶.

Por su menor incidencia en la esfera patrimonial del destinatario de la medida cautelar se puede entender que, por aplicación del principio de proporcionalidad, esta medida cautelar pueda ser preferente respecto del embargo preventivo, al suponer, en principio, una menor injerencia en su patrimonio, que, de momento, permanece en manos de su titular, aunque, eso sí, con unas limitaciones importantes respecto de su pleno dominio¹⁰⁷.

En este sentido, se ha insistido también en que tales medidas no deben considerarse jurídicamente como un derecho real sino como un *onus o carga*, consistente en la restricción de las facultades dispositivas de su titular¹⁰⁸, motivo por el cual no pueden por sí solas ejecutarse, de modo que o bien cesan sus efectos por el transcurso del plazo máximo establecido (art. 81.6 LGT), o bien se levantan, si desaparecen las circunstancias que llevaron a su establecimiento, o bien se sustituyen por otra garantía, o bien, finalmente, se convierten en embargos dentro de un procedimiento ejecutivo.

Aunque nada dice la LGT al respecto, entendemos que las prohibiciones de enajenar, gravar o disponer deben ser objeto de inscripción registral, al menos por lo que respecta a su eficacia frente a terceros, de modo que tal inscripción producirá, como

¹⁰⁴ Resolución de la DGRN de 11 marzo de 2010 (RJ 2010\1490), F.D. cuarto.

¹⁰⁵ Cfr. GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 685.

¹⁰⁶ Ídem, pp. 685 y 686.

¹⁰⁷ En este mismo sentido vid. FONSECA CAPDEVILLA, E.: “Artículo 81. Medidas cautelares”, en AA.VV.: *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, p. 404; GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 687 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*..., op. cit., p. 59.

¹⁰⁸ Cfr. APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 1397.

efecto, el cierre registral respecto de cualquier acto dispositivo realizado con posterioridad por el titular de los bienes¹⁰⁹. Al igual que ocurre con el embargo preventivo, entendemos que el Texto legal debería hacer expresa referencia a su anotación preventiva (regulada en el Título III de la Ley Hipotecaria –art. 42 y siguientes y en el Título III del Reglamento Hipotecario –art. 140 y siguientes).

Se plantea un problema respecto de las prohibiciones de enajenar, gravar o disponer practicadas sobre bienes muebles, en relación con la posible eficacia frente a terceros que dicha prohibición pueda tener, al no poder existir constancia pública de su existencia, puesto que tal prohibición no siempre puede ser objeto de inscripción en el Registro de Bienes Muebles¹¹⁰.

En efecto, por lo que respecta a la anotación preventiva de tales prohibiciones, aunque, en principio, se trata de actos inscribibles, en el caso de determinados bienes muebles la inscripción no será posible, pues como ha precisado la Resolución de la DGRN de 29 de enero de 2003 “Para que sea inscribible ha de tratarse de un bien “registrable”, lo que habrá de venir determinado por el régimen jurídico concreto a que esté sujeto el bien de que se trate”¹¹¹, denegándose, por este motivo, la inscripción de prohibiciones de disponer sobre unas acciones de sociedades anónimas y participaciones sociales de sociedades de responsabilidad limitada.

En estos supuestos, Aparicio Pérez ha apuntado que, en el caso de que el titular de los bienes muebles realizase actos dispositivos sobre los mismos, dichos actos no podrán perjudicar al tercer adquirente de buena fe (artículo 464 del Código Civil), de modo que únicamente serán oponibles frente a terceros adquirentes a título oneroso si se demuestra previamente por la Administración que aquéllos tenían conocimiento de las prohibiciones de disponer que pesaban sobre los bienes muebles adquiridos¹¹².

Por nuestra parte, entendemos que la eficacia de esta medida queda reducida a aquellos supuestos en los que es posible la inscripción registral de la prohibición, ya que, en el resto de los casos, sería relativamente sencillo por parte del obligado tributario eludir la prohibición de enajenar, gravar o disponer de parte de sus bienes o derechos, al incumbir la carga de prueba, en todo caso, a la Administración.

No debemos olvidar, en este sentido, que está previsto en el artículo 42.2 c) de la LGT un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria de la deuda y de la sanción que en su caso procediera de las personas o entidades que “con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía”, circunscribiendo

¹⁰⁹ En este mismo sentido, APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la Ley General Tributaria (Comentarios al artículo 81)”..., op. cit., pp. 1397 y 1398 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 609.

¹¹⁰ Sobre el tema, vid. DÍAZ VALES, F.: “El registro de bienes muebles: bienes y derechos inscribibles según la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado”, *Revista de Derecho Privado*, Año nº 88, 2004, pp. 78 y ss.; GÓMEZ MATOS, M.: *El registro de bienes muebles*, Thomson Aranzadi, Citur Menor, 2005 y MARTÍNEZ-GIJÓN MACHUCA, P.: *El registro de bienes muebles*, Marcial Pons, Barcelona, 2006.

¹¹¹ Resolución de la DGRN de 29 de enero de 2003 (JUR\2003\96283).

¹¹² Vid. APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la Ley General Tributaria (Comentarios al artículo 81)”..., op. cit., pp. 1397 y 1398 y también GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 688.

la responsabilidad al “conocimiento de la medida cautelar”, lo cual no hace sino que reforzar la tesis que mantenemos; esto es, que para que la medida cautelar sea oponible frente a terceros y no pueda inscribirse, ha de ser conocida por las partes que disponen respecto del bien o derecho sobre el que pesa una prohibición de enajenar, gravar o disponer.

2.1.3.5. La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal, realicen a los contratistas o subcontratistas (art. 81.4 d) LGT).

La LGT de 2003 introdujo, como novedad, en su art. 43.1 f), la responsabilidad subsidiaria que adquieren las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal respecto de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación¹¹³.

Correlativamente, el art. 81.4 d) LGT introdujo esta medida cautelar para asegurar el cobro de tales deudas, introduciendo la posibilidad de retener un porcentaje de los pagos que se realicen a los contratistas o subcontratistas en los siguientes términos:

“3. Las medidas cautelares podrán consistir en:

d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su

¹¹³ Sobre el tema vid. CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, pp. 188 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”, *Quincena Fiscal*, nº 8, 2003, pp. 5 y ss. y “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (y II): las retenciones”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2003, pp. 5 y ss. e HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Recientes tendencias de la responsabilidad tributaria”, en AA.VV.: *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp. 611 y ss.

Vid., también, ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 1023 y ss.; CRUZ AMORÓS, M.: “Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 205 y ss.; MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La responsabilidad de contratistas y subcontratistas”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 21, 2006, pp. 3 y ss.; ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “La responsabilidad subsidiaria de los contratistas y subcontratistas de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios correspondientes a su propia actividad”, *Nueva fiscalidad*, nº 4, 2005, pp. 91 y ss.; RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005; RUIZ GARIJO, M. y VAQUERA GARCÍA, A.: “Aspectos problemáticos de la responsabilidad de los contratistas y subcontratistas”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 15, 2006, pp. 9 y ss.; SORIA SAINZ, M.: “Aspectos materiales de la responsabilidad por contratos con contratistas y subcontratistas”, *Jurisprudencia tributaria*, nº 11, 2004, pp. 33 y ss.; VILARROIG MOYA, R.: “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 640, 2004, pp. 11 y ss.

actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”.

Se coordina, de este modo, la normativa tributaria con la normativa laboral, en la que está prevista la responsabilidad -pero esta vez solidaria- de las obligaciones de naturaleza salarial, en estos mismos supuestos –art. 42.1 y 2 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores-¹¹⁴.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 hizo referencia, por primera vez, al control de subcontratistas como una de las medidas complementarias para reforzar la prevención del fraude fiscal, puesto que, como ha señalado la Agencia Estatal de Administración Tributaria, este tipo de operaciones “es susceptible de ser utilizado con fines defraudatorios mediante la localización de rentas y obligaciones tributarias en personas o entidades de escasa o nula solvencia patrimonial. En ocasiones, es el subcontratista el que de forma autónoma incumple sus obligaciones fiscales, logrando con ello reducir sus costes y ser más competitivo en el mercado. En otros casos, se produce una actuación concertada entre el pagador y el subcontratista, con desviación de obligaciones y rentas a éste último, que resulta ser insolvente. También se produce en algunos casos la emisión por el subcontratista de facturas falsas o de favor que reducen la factura fiscal del pagador”¹¹⁵.

Y, siguiendo esta misma línea, el posterior Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social de 2010 establece un plan de control de subcontratistas junto con la Tesorería General de la Seguridad Social y la

¹¹⁴ Dispone el art. 42. 1 y 2. del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores lo siguiente: “1. Los empresarios que contraten o subcontraten con otros la realización de obras o servicios correspondientes a la propia actividad de aquéllos deberán comprobar que dichos contratistas estén al corriente en el pago de las cuotas de la Seguridad Social. Al efecto, recabarán por escrito, con identificación de la empresa afectada, certificación negativa por descubiertos en la Tesorería General de la Seguridad Social, que deberá librar inexcusablemente dicha certificación en el término de treinta días improrrogables y en los términos que reglamentariamente se establezcan. Transcurrido este plazo, quedará exonerado de responsabilidad el empresario solicitante.

2. El empresario principal, salvo el transcurso del plazo antes señalado respecto a la Seguridad Social, y durante el año siguiente a la terminación de su encargo, responderá solidariamente de las obligaciones de naturaleza salarial contraídas por los contratistas y subcontratistas con sus trabajadores y de las referidas a la Seguridad Social durante el período de vigencia de la contrata”.

¹¹⁵ Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 (www.aeat.es), p.153. Posteriormente, la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal (19 de noviembre de 2008), (www.aeat.es), volvió a incluir a los subcontratistas dentro de las medidas de control de la economía sumergida, afirmando que “es posible profundizar en las medidas de control aprovechando la información de que se dispone como consecuencia de los certificados que deben solicitarse a la Agencia en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria. Además, surgen nuevas fuentes de información de trascendencia tributaria como el Registro de Entidades Acreditadas (REA) creado por el Ministerio de Trabajo e Inmigración, en el que deben estar inscritas todas las empresas que pretendan ser contratadas o subcontratadas para trabajos de una obra de construcción. Por ello, se accederá a la información contenida en dicho registro al tiempo que se mejoran los mecanismos ya existentes”, p. 28.

Inspección de Trabajo y la Seguridad Social para conseguir, de este modo, la detección de actuaciones fraudulentas en el IVA o la existencia de “falsos autónomos”¹¹⁶.

Las Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012 contemplan como actividades de control preferente el de las “Empresas subcontratistas, con la doble finalidad, de detectar emisores de facturas irregulares y subcontratistas que realicen actividad real pero no procedan al pago de los tributos correspondientes a los servicios que prestan”¹¹⁷.

La correcta comprensión de esta medida cautelar exige un análisis de este supuesto de responsabilidad tributaria introducido en el art. 43.1 f) de la LGT, toda vez que las medidas cautelares se podrán adoptar exclusivamente respecto de estas mismas deudas y frente a estas mismas personas.

Por tanto, es necesario profundizar en tres cuestiones: en primer lugar, quiénes son los responsables subsidiarios; en segundo lugar, el alcance de su responsabilidad y, finalmente, la posibilidad de exoneración de responsabilidad prevista en el art. 43.1. f) de la LGT.

Por lo que respecta a la primera de las cuestiones, serán responsables las personas o entidades que contraten o subcontraten la prestación de servicios correspondientes a su actividad principal. En este sentido, conviene señalar que, del tenor literal del precepto, se desprende que tal responsabilidad, pudiendo afectar a todos los escalones contractuales, no es una responsabilidad en cadena, sino que la misma se circunscribe a las deudas tributarias generadas en la relación económica en la que han intervenido directamente, existiendo tantos supuestos de responsabilidad como supuestos de contratación o subcontratación que puedan darse, en el ámbito de la actividad principal -Calvo Ortega-¹¹⁸.

Asimismo, podrán ser responsables tanto personas físicas como jurídicas, e, incluso, como ha señalado la doctrina, nada impediría que tal responsabilidad pudiera derivarse frente a una Administración Pública, al igual que ocurre en el ámbito laboral¹¹⁹, aunque la DGT ya se ha ocupado de clarificar, en la contestación a una consulta vinculante, que el art. 43.1 f) no les resulta de aplicación, “ya que en las

¹¹⁶ Cfr. Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social de 5 de marzo de 2010 (www.aeat.es), p. 33.

¹¹⁷ Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012, (BOE nº 52 de 1 de marzo de 2012) p. 17601.

Se continua de este modo la senda trazada por las Directrices del Plan General de Control Tributario de 2011 que consideraban como área prioritaria de control, al igual que en años anteriores, el sector de las subcontrataciones, dirigiendo los esfuerzos en la “detección de falsas empresas subcontratistas” y añadiendo, en ese sentido, que “se adoptarán medidas cautelares sobre los operadores que hayan cesado en sus actividades dado el evidente riesgo fiscal derivado de la dificultad del cobro”, olvidando la Administración que el riesgo fiscal así considerado sin más no legitima la adopción de tales medidas, puesto que, para esos casos, están las potestades de comprobación e investigación, y no la de adopción de medidas cautelares. Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011 (BOE nº 32 de 7 de febrero de 2011), p. 12885.

¹¹⁸ Vid. CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”..., op. cit., p. 189. En idéntico sentido NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario...*, op. cit., p. 144 y MAURICIO SUBIRANA, S.: *El responsable tributario y la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 150.

¹¹⁹ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario...*, op. cit., pp. 144.

actuaciones realizadas por cualquier ente público en el ejercicio de potestades administrativas el elemento determinante de la actuación no es el económico sino la consecución de finalidades de interés público” –Resolución DGT de 18 de marzo de 2005-¹²⁰, con un razonamiento que ha sido calificado de insuficiente y generador de cierta discriminación en función de la naturaleza de la entidad que actúa como contratante –Martín Jiménez-¹²¹.

Mayores problemas plantea el hecho de delimitar qué debe entenderse por actividad económica principal¹²². El art. 126.1 del RGR precisa que “se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva”.

Pero, consciente de la dificultad de tal concepto, la propia Administración, en la Resolución de la DGT 2/2004, de 16 de julio -relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43 de la LGT-, ha establecido que tal concepto “ha de ser analizado de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse a priori, con carácter general, que dentro de dicho concepto de «actividad económica principal» se incorporen las de carácter complementario a las que integran el ciclo productivo”.

Como ha señalado Martín Jiménez, la amplitud e inseguridad de tales criterios hace que pase a primer plano la función aclaratoria de las consultas vinculantes a la DGT y, en última instancia, la jurisprudencia¹²³.

Finalmente, y por lo que respecta al concepto de contratación o subcontratación, compartimos la opinión de aquellos autores que entienden que la norma contempla un fenómeno económico amplio en el que tienen cabida cualquier tipo de negocio jurídico por que el que una persona o entidad -esto es, contratista o subcontratista-, se obliga por cuenta de otra, a realizar una obra o a prestar un servicio correspondiente a su actividad principal¹²⁴; siendo éste concepto, ya analizado, el que nos permite perfeccionar este tipo de responsabilidad.

¹²⁰ Resolución DGT de 18 de marzo de 2005 (JUR 2005/96326).

¹²¹ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT...*, op. cit., p. 307.

¹²² CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”..., op. cit., p. 189 afirma en este sentido: “Mayores dudas plantea que la actividad que se contrata o subcontrata deba ser la actividad económica principal. Si éstos, los contratistas o subcontratistas primarios realizan varias actividades (lo que no es extraño) no se ve claramente por qué va a limitarse a la principal”.

¹²³ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT...*, op. cit., p. 315. Este mismo autor realiza una magnífica síntesis de los criterios de la DGT en la materia, pp. 315 y ss.. Vid., también, el trabajo de GALÁN RUIZ, J. y BANACLOCHE PALAO, C.: “La responsabilidad de contratistas y subcontratistas: las consultas de la DGT”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, 2005, pp. 436 y ss. Cruz Amorós precisa, en este sentido, que la necesidad de aclarar lo evidente no es buen indicador de claridad y calidad de la norma; sobre todo, porque los criterios de la DGT son ambiguos, orientativos y lesivos del principio de capacidad económica, cfr. CRUZ AMORÓS, M.: “Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios”..., op. cit., p. 207.

¹²⁴ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario...*, op. cit., p. 144.

El alcance de la responsabilidad es una cuestión igualmente no exenta de polémica, ya que el art. 43.1. f) de la LGT alude exclusivamente a las “obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”.

Por tanto, se refiere dicho precepto al IVA y al IGIC¹²⁵ (tributos que deben repercutirse), o a las retenciones a cuenta del IRPF del trabajador y a las retenciones a cuenta de los rendimientos de actividades económicas de profesionales o empresarios en el IRPF o en el IS¹²⁶.

Respecto de las cantidades que deban repercutirse, se ha planteado la duda en cuanto a la interpretación de dicho precepto, ya que puede entenderse que se refiere a la cantidad que debe ser objeto de repercusión (Calvo Ortega)¹²⁷, o bien a la deuda que debe efectivamente ingresarse a la Hacienda Pública -esto es, la diferencia entre el IVA devengado (y repercutido) y el IVA soportado (Falcón y Tella)¹²⁸.

Convenimos, en este sentido, con Calvo Ortega que la responsabilidad que estamos estudiando trata de restablecer la cadena de repercusión que se ha roto, exigiendo al responsable lo que en su momento no se le exigió por la vía de la repercusión, y que la redacción del precepto se refiere a obligaciones tributarias “en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”; esto es, sin considerar el IVA soportado, “ya que éste no pertenece a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación sino a operaciones anteriores”¹²⁹.

En cualquier caso, la responsabilidad alcanzaría únicamente a la obligación tributaria principal, no pudiéndose exigir, en principio, al responsable las obligaciones accesorias (intereses de demora o recargos), ni las sanciones, puesto que el responsable se hará cargo de las mismas “sólo cuando él mismo incurra en los presupuestos de

¹²⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Los sujetos pasivos y los responsables del IGIC”, *Hacienda Canaria*, nº 6, 2003, p. 160.

¹²⁶ FALCON y TELLA, R.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (y II): las retenciones”..., op. cit., pp. 6, considera que nada justifica esta especial protección, ya que ello supondría colocar a cargo del empresario principal una parte del impuesto que han de abonar los trabajadores.

¹²⁷ CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”..., op. cit., p. 190.

¹²⁸ Así lo entiende FALCÓN Y TELLA, R.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”..., op. cit., pp. 5 y ss. Para Falcón y Tella, este precepto genera además una incompatibilidad con la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme). En efecto, exigirle al comitente, vía responsabilidad subsidiaria, este IVA equivaldría a negarle el derecho a la deducción, ya que el resultado práctico es el mismo; y siendo el derecho a la deducción un mecanismo esencial en el IVA, el TJCE ha afirmado que el mismo no puede limitarse, vid. STJCE de 21 de marzo de 2000, As. C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria y STJCE de 6 de julio de 1995, As. c-62/93, BP Soupergaz contra Estado Helénico, allí citadas.

¹²⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”..., op. cit., p. 190.

hecho que las generan” (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero¹³⁰, o Calvo Ortega¹³¹).

Cuestión diferente es que el contratante (responsable), a quien lógicamente deberá haberse notificado esa medida cautelar, efectúe tales pagos. En estos casos, no deberá proceder al pago de tales cantidades al contratista o subcontratista, puesto que, si así lo hiciera, podría incurrir en el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el art. 42.2 c) de la LGT; responsabilidad que alcanza, no sólo a las deudas tributarias pendientes, sino también a los intereses de demora, a los recargos y a las sanciones¹³².

Finalmente, es necesario hacer referencia a la posibilidad de exclusión de responsabilidad prevista en el propio art. 43.1 f) de la LGT, y desarrollada en el art. 126 del RGR.

Dispone el art. 43.1 f) de la LGT que la responsabilidad subsidiaria que estamos estudiando no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, emitido, a estos efectos, por la Administración tributaria durante los doce meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

Como ha señalado Rodríguez-Bereijo León¹³³, y a diferencia de cuanto ocurre en el ámbito laboral, la exoneración de responsabilidad depende exclusivamente del contratista o subcontratista mediante la aportación de tal certificado, lo cual es revelador de la auténtica finalidad de dicho precepto: que el contratante sea el que exija estar al corriente de sus obligaciones tributarias a las personas con quien contrata o subcontrata, pues no olvidemos que el certificado no tiene por qué afectar exactamente a los tributos correspondientes a la contrata o subcontrata, sino que únicamente acredita el pago de los tributos que correspondan a prestaciones de obras o servicios de hasta doce meses anteriores al pago de la factura.

Como señala Martín Jiménez, la función de tal certificado no es otra que la de acreditar una “buena conducta fiscal del contratista”, al menos de los últimos doce meses, sin olvidarse que, sin embargo, tal previsión permitiría enervar la responsabilidad en muchas situaciones contra las que se dirige el supuesto, como las empresas creadas para un solo proyecto; especialmente, en supuestos tales como contratistas nuevos o empresas de reciente creación¹³⁴.

¹³⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., p. 257.

¹³¹ CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”..., op. cit., pp. 190 y 191.

¹³² Art. 42.2 c) LGT: “2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: (...)

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.”. En idéntico sentido GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 690.

¹³³ RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios...*, op. cit., p. 129.

¹³⁴ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT...*, op. cit., p. 332. En tales supuestos, la Resolución de la DGT 2/2004, de 16 de julio, prevé que, al no existir la posibilidad

Por nuestra parte, consideramos que hubiese sido quizás más sencillo establecer, como obligación formal, la solicitud, en todo caso, de tal certificado, o bien introducir un supuesto específico de sustitución con retención, lo que, adicionalmente, facilitaría tener controlados a todos los supuestos de contratación o subcontratación.

El certificado se emite individualmente para cada pagador, tal y como dispone el art. 126.2 del RGR. Por ello, en la solicitud deberá hacerse constar la identificación completa del pagador. Ello permitirá disponer de la información suficiente sobre personas o entidades que han contratado o subcontratado obras o servicios correspondientes a su actividad principal a la hora de adoptar una posible medida cautelar¹³⁵.

Dicho certificado, por lo demás, debe ser emitido por la Administración en el plazo de tres días desde su solicitud; un mes, si el certificado se solicitase con ocasión de la presentación telemática de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado; o, incluso, seis meses, si se la solicitud conjunta no fuese telemática.

Pues bien, de manera incomprensible, el art. 126.4 del RGR dispone que “Dichos plazos se contarán desde la fecha de recepción de la solicitud por parte del órgano competente para su emisión”, incurriendo, como bien ha señalado Martín Jiménez, en un “exceso reglamentario”¹³⁶, carente de justificación y generador de la más absoluta indefensión para quien lo solicita, ya que nunca podrá tener constancia de cuándo su solicitud es recibida por el órgano competente -momento a partir del cual comenzará a computarse dicho plazo-, por lo que de poco sirve que la falta de emisión del certificado en plazo exonere también de responsabilidad cuando, sencillamente, es imposible saber cuándo comienza a computar el mismo.

Son varios los autores que, en este sentido, tienen una opinión negativa de la regulación de este supuesto de responsabilidad, entendiéndolo que, en líneas generales, adolece de una correcta técnica legislativa y es incompatible con el ordenamiento comunitario -Falcón y Tella¹³⁷-, es generador de inseguridad jurídica, y vulnera principios tan esenciales como el de legalidad, capacidad económica o proporcionalidad -Martín Jiménez¹³⁸ o Palao Taboada¹³⁹-.

efectiva de comprobación de su estado de cumplimiento, la emisión del certificado específico se fundamentará en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales inherentes a su creación y constitución. Pues bien, señala este mismo autor que, en estos casos, hubiese sido más lógico que la emisión del certificado se condicionara a que el contratista estuviera al día en el cumplimiento de sus obligaciones.

¹³⁵ En este mismo sentido, MÁLVAREZ PASCUAL, L. y LEANDRO SERRANO, M.: “El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación”, *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 273, 2005, p. 74.

¹³⁶ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT...*, op. cit., p. 334.

¹³⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”..., op. cit., pp. 5 y ss.

¹³⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT...*, op. cit., pp. 334 y 338.

¹³⁹ PALAO TABOADOA, C.: Prólogo al libro de RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios...*, op. cit., p. 25.

Delimitado sucintamente este supuesto de responsabilidad, estamos en condiciones de profundizar en la medida cautelar prevista en el apartado cuarto letra d) del art. 81 de la LGT.

A tenor de lo dispuesto en dicho precepto, la Administración podrá adoptar una medida cautelar consistente en la retención, a las personas o entidades contratantes, de una parte de los pagos que vayan a realizar a los contratistas o subcontratistas para asegurar el cobro de las deudas de las que son responsables subsidiarios.

Adelantamos ya que, pese a su denominación, nada tiene que ver esta retención con el derecho de retención regulado en el art. 80 de la LGT, el cual no es una medida cautelar, como tendremos ocasión de analizar detenidamente.

La retención de pagos que estamos estudiando se parece más, como bien ha señalado Palao Taboada¹⁴⁰, a un embargo preventivo -prototipo de medida cautelar-, que supone además una injerencia de la Administración en una relación jurídico-privada, ya que, no lo olvidemos, lo que se retiene es un parte del pago que el contratante (responsable) va a efectuar al contratista o subcontratista por las obras o servicios prestados¹⁴¹.

Rodriguez-Bereijo León considera que es una injerencia injustificada y merecedora de un juicio crítico negativo, porque la “ley no especifica cuál es el porcentaje de los pagos que podrá retener la Administración”¹⁴². No estamos de acuerdo con tal opinión, y consideramos, en este sentido, que la Ley no tiene por qué señalar porcentaje alguno, sencillamente porque la retención se refiere exclusivamente a las deudas respecto de las cuales el contratante sería, en su caso, responsable subsidiario - esto es, las cantidades que hubieran debido ser retenidas o repercutidas en la obra correspondiente a la actividad principal que ha sido objeto de contratación o subcontratación-, cuestión ésta que debe determinarse de manera individualizada.

El carácter instrumental de esta medida cautelar está fuera de toda duda, ya que, evidentemente, lo que se pretende es asegurar el cobro de tales deudas ante la evidencia de que el mismo vaya a ser frustrado o dificultado; cuestión que ha de apreciarse en el seno de un procedimiento de comprobación o inspección dirigido frente al contratista o subcontratista; procedimiento que tiene un necesario desarrollo temporal durante el cual la efectividad del cobro puede ponerse en peligro.

Nada tiene que ver la declaración de responsabilidad subsidiaria del contratante con la adopción de la medida cautelar que estamos tratando, pues, como señala el art. 81.5 de la LGT: “Si se trata 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”.

Para ello, es necesario que, adicionalmente, se den los requisitos necesarios y que ya hemos analizado -el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*-; esto es, que la Administración pueda acreditar que los contratistas o subcontratistas van a frustrar o dificultar el cobro de las tales deudas tributarias -es decir, de las retenciones a

¹⁴⁰ Ídem, p. 22.

¹⁴¹ RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios...*, op. cit., p. 127.

¹⁴² *Ibidem*.

trabajadores o de los tributos que deban repercutirse-, de modo que es necesario asegurarlas, impidiendo que cobren parte de los pagos por las obras o servicios prestados, ya que se retienen tales cantidades al pagador de los mismos (al contratante).

Conviene destacar, en este sentido, cómo las deudas tributarias correspondientes a las retenciones o repercusiones en el ámbito de la contratación y subcontratación están doblemente garantizadas, puesto que, respecto de las mismas, no sólo existe un supuesto específico de responsabilidad tributaria subsidiaria, sino que, adicionalmente, se puede adoptar una medida cautelar para asegurar su cobro.

Evidentemente, la finalidad de esta medida cautelar es evitar el largo y costoso procedimiento que ha de seguirse hasta poder derivar el cobro a los responsables subsidiarios (para lo que será necesario declarar fallido al deudor principal); siendo posible anticipar la recaudación de tales deudas por la vía de la adopción de esta medida cautelar.

No olvidemos, eso sí, que las medidas cautelares son, en esencia, temporales, de modo que se tratará, en todo caso, de un anticipo provisional, salvo que la Administración finalice el procedimiento de comprobación o investigación frente al contratista o subcontratista y la medida cautelar pueda convertirse en un embargo en el procedimiento de apremio, o en una medida cautelar judicial (art. 81.5 LGT).

En principio, la medida cautelar así adoptada no supondría un mayor perjuicio para el contratante (responsable), ya que éste, en todo caso, ha de proceder al pago de la obra contratada o subcontratada. Por ello, lo único que puede ocurrir es que, por la vía de la medida cautelar, se le obligue a adelantar un pago, al estar éste contractualmente fijado para una fecha posterior, o a efectuar un pago que, en principio, podría ser discutible en el ámbito privado (por ejemplo, por haber incurrido en alguna de las causas de exoneración de pago total o parcial contractualmente fijadas), motivo por el cual entendemos que, en estos supuestos, el ámbito donde el contratante puede defender sus derechos es exclusivamente el ámbito privado.

2.1.3.6. El embargo preventivo de dinero y mercancías en el supuesto de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas, y de los ingresos de los espectáculos públicos no declarados (art. 81.7 LGT).

El apartado 7 del artículo 81 de la LGT establece lo siguiente: “7. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria”.

Como ya hemos indicado al inicio del presente capítulo al analizar los antecedentes normativos de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, nos encontramos ante dos clases de medidas cautelares que ya estaban previstas en la redacción originaria del art. 133 de la LGT de 1963¹⁴³ y cuya naturaleza

¹⁴³ El art. 133 de la LGT de 1963, en su redacción originaria, establecía lo siguiente: “1. Se podrá acordar el embargo preventivo de mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no

cautelar fue señalada tempranamente por nuestra doctrina – Rodríguez Bereijo¹⁴⁴, Sainz de Bujanda¹⁴⁵ o Soler Roch¹⁴⁶-. En efecto, tales medidas, como precisó Rodríguez Bereijo, estaban pensadas para antiguos impuestos que precisaban licencia fiscal como el Impuesto Industrial, al englobar a supuestos tales como la venta ambulante o industrias que, por su movilidad o carácter accidental, podían eludir con facilidad el pago de los impuestos¹⁴⁷.

Como puede comprobarse, dicho artículo regula dos supuestos específicos de embargos preventivos dirigidos a asegurar dos tipos concretos de deudas tributarias: el embargo preventivo de dinero y mercancías de las actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento, y el embargo preventivo de los ingresos de espectáculos públicos cuando tales actividades no hayan sido declaradas. A ellos nos referiremos separadamente.

No obstante, conviene destacar, con carácter previo, y sin ánimo reiterativo, que en ambos supuestos la medida cautelar se supedita a un dato objetivo: el hecho de que tales actividades, ya sean las lucrativas ejercidas sin establecimiento, o los espectáculos públicos, no hayan sido declaradas a la Administración.

Esta es, a nuestro juicio, la razón de ser de este precepto. Mediante tal previsión, el Legislador parece haber concretado el indicio racional de que el cobro va a ser frustrado o gravemente dificultado. En estos supuestos, el *periculum in mora* existe porque no se ha producido la declaración de tales actividades. Precisamente porque no han sido declaradas, es posible proceder al embargo preventivo, sin necesidad de verificar de otra manera el peligro de mora procesal. Operaría, por tanto, tal previsión como una presunción –lógicamente iuris tantum-, que permitiría adoptar esta medida cautelar. Si esto no fuese así, la previsión del art. 81.7 de la LGT no tendría razón de ser dentro de la redacción del art. 81, al estar incluida esta posibilidad dentro del supuesto general del art. 81.4 b) de la LGT relativo al embargo preventivo de toda clase de bienes y derechos.

Por tanto, supeditada la adopción de esta medida cautelar a la falta de declaración, debemos interpretar en este momento a qué tipo de declaración se refiere el art. 81.7 de la LGT.

hubieran sido declaradas. 2. Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.” Dicho precepto, tras la reforma efectuada en la LGT de 1963 en el año 1995, se incluyó en su art. 128.5.

Conviene advertir, no obstante, que, a diferencia de la regulación anterior, en la vigente LGT no se prevé la intervención de los ingresos de los espectáculos públicos sino, únicamente, su embargo preventivo. Como señalaron, en su momento, Pérez Royo y Aguillo Avilés la intervención “parece aludir a una medida cualitativamente distinta al <<embargo>>; no se trata, a nuestro juicio, de trabar sin más los ingresos obtenidos, sino de <<controlar>> o fiscalizar el flujo de caja para, garantizando el mantenimiento de la actividad productiva, asegurar al mismo tiempo el cobro de la deuda tributaria”, cfr. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 518.

¹⁴⁴ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *REDF*, nº 30, 1981, p. 214.

¹⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1993, p. 282.

¹⁴⁶ SOLER ROCH, Mª T.: “Artículo 133”, en AA.VV.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1982, p. 312.

¹⁴⁷ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”..., op. cit., p. 214.

Como sabemos, el ejercicio de las actividades previstas en el art. 81.7 de la LGT conlleva necesariamente el alta correspondiente en el censo de actividades económicas, de modo que el incumplimiento de tal obligación sería, como acabamos de indicar, indicio racional suficiente de que dicho cobro vaya a ser frustrado, puesto que es revelador de que no existe intención alguna de contribuir con los ingresos de una actividad que, ni siquiera, ha sido declarada. Como señalase Soler Roch, el fundamento último de esta medida cautelar “reside en el hecho de que tras este incumplimiento se esconde una presunción fundada de incumplimiento de la obligación tributaria que, en su caso resulte”¹⁴⁸. En sentido similar, Zabala Rodríguez-Fornos considera que “La cautela parte del incumplimiento de unos deberes formales de declaración tributaria, que no son objeto de mucha precisión, pero que no sólo comprenderán estrictamente la presentación de liquidaciones o autoliquidaciones sino también el incumplimiento de obligaciones de <<alta en la actividad>> y, en general, censales”¹⁴⁹.

Cierto es que el precepto únicamente establece que debe tratarse de actividades que “no hubieran sido declaradas” o de espectáculos “que no hayan sido previamente declarados”, sin especificar a qué tipo de declaración se refiere. Entendemos que la lógica del precepto nos conduce a la necesaria declaración censal de alta en el vigente Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores al que se refiere el art. 3 del RGGI. Aunque nada impediría, en principio, la adopción de medidas cautelares tratándose de otras declaraciones relativas a los tributos asociados a tales actividades. No obstante, es difícil pensar que, dada de alta una actividad, se proceda, sin más, a no declarar los impuestos asociados a la misma, por lo que la lógica parece llevarnos a concluir que esta medida cautelar está pensada para los supuestos en los que el titular de tales actividades no ha cumplido con las obligaciones censales correspondientes, paso previo para el correcto cumplimiento del resto de obligaciones y deberes tributarios.

2.1.3.6.1. Embargo preventivo de dinero y mercancías de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y no declaradas.

El art. 81.7 de la LGT se refiere, en primer lugar, al embargo preventivo de dinero y mercancías para asegurar el pago de deudas tributarias procedentes de actividades lucrativas que se ejercen sin establecimiento¹⁵⁰ y que no hubieran sido declaradas; queda circunscrita, por tanto, la posibilidad de embargo a este tipo de actividades tan concreto (las lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hayan sido declaradas).

Por actividades de carácter lucrativo debemos de entender cualquier tipo de actividad que persiga la consecución de un beneficio¹⁵¹, y que, por tanto, en principio,

¹⁴⁸ SOLER ROCH, M^a T.: “Artículo 133”..., op. cit., p. 310.

¹⁴⁹ Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81”..., op. cit., p. 564.

¹⁵⁰ Para el embargo preventivo del dinero y de la mercancía, se estará a lo dispuesto en las normas sobre embargos previstas en el RGR, en especial el art. 78 relativo al embargo de dinero, y a los art. 91 y 92 del RGR, relativos al embargo de diferentes clases de bienes muebles.

¹⁵¹ Aparicio Pérez señala, en este sentido, que “La Ley no dice nada al respecto, pero del contexto normativo regulador de las medidas cautelares y de conformidad con los criterios de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil ha de entenderse el término <<lucrativo>> como sinónimo de oneroso, es decir, debe aquí comprenderse aquellas actividades que busquen la consecución de un

estaría sometida al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de los correspondientes tributos que gravasen tal actividad.

En cuanto al hecho de que la actividad se ejerza sin establecimiento y procediendo a una interpretación finalista del precepto, consideramos que debemos atender al hecho de que la actividad se ejerza sin un local determinado.

Para ello, es necesario acudir a las reglas contenidas al respecto en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, concretamente a la Regla 5 relativa al lugar de realización de las actividades, en la que se distingue según la actividad se ejerza, o no se ejerza, en un local¹⁵². Ello amplía significativamente el

lucro o beneficio”, cfr. APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”..., op. cit., p. 1399.

¹⁵² “Regla 5. Lugar de realización de las actividades.

1. El Impuesto sobre Actividades Económicas grava el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas, se ejerzan o no en local determinado.

2. El lugar de realización de las actividades empresariales será el siguiente: (...)

B. Cuando las actividades no se ejerzan en local determinado, el lugar de realización de las mismas será el término municipal correspondiente, según las normas contenidas en esta letra.

A estos efectos, se entiende que no se ejercen en local determinado las actividades siguientes:

a. Las actividades mineras, y las extractivas en general incluyendo la captación de agua; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que radique el respectivo yacimiento o explotación.

b. La actividad de producción de energía eléctrica; esta actividad se ejerce en el término municipal en el que radique la respectiva central.

c. Las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad, y vapor; estas actividades se ejercen en el término municipal cuyo vuelo, suelo o subsuelo esté ocupado por las respectivas redes de suministro, oleoductos, gaseoductos, etc.

Las actividades de distribución y tratamiento de agua para núcleos urbanos; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se distribuya el agua o estén situadas las plantas o instalaciones de tratamiento de la misma.

d. Las actividades de construcción; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se realicen las ejecuciones de obra y las instalaciones y montajes.

e. Las actividades de comercio, realizadas por sujetos pasivos que carezcan de establecimiento; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se celebren las operaciones correspondientes. De igual modo, se entiende que la actividad de venta por correo o catálogo se ejerce en el término municipal al que se destinen las mercancías objeto de tal comercio.

f. Las actividades de prestación de servicios, cuando los mismos no se presten efectivamente desde un establecimiento. A estos efectos se considera que no se prestan desde un establecimiento aquellos servicios en cuya prestación intervengan elementos materiales, tales como vehículos de tracción mecánica, ferrocarriles, barcos, aeronaves, autopistas, máquinas recreativas, contadores de agua, gas y electricidad, y aquellos otros que estén clasificados en las Tarifas como servicios que se prestan fuera de establecimiento permanente; estas actividades se ejercen en el término municipal en el que se presten efectivamente los respectivos servicios.

Tratándose de la actividad de alquiler o venta de bienes inmuebles, el lugar de realización de aquélla será el término municipal en el que radiquen los bienes objeto de la misma. Los sujetos pasivos por la actividad de alquiler de bienes inmuebles satisfarán:

- Una sola cuota por la totalidad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados a vivienda, sitos en el mismo término municipal, acumulando, a tal fin, los valores catastrales correspondientes a todos ellos.

campo de aplicación de este tipo de medidas cautelares, y que la doctrina mayoritaria las entendía referidas a las actividades de carácter ambulante o industrial caracterizadas por su movilidad o su carácter accidental¹⁵³, al poder incluirse dentro de las mismas actividades económicas que, en la actualidad, han adquirido una gran relevancia, tales como las actividades de venta por correo o catálogo o determinadas actividades profesionales que no se realicen en locales determinados (asesoramiento profesional telefónico o por internet, por citar un ejemplo).

Zabala Rodríguez Fornos entiende que esta medida, en la actualidad, puede tener cierta importancia “dada la mayor frecuencia social de este tipo de actividades sin establecimiento o de dichos espectáculos públicos, no infrecuentemente generadores de importantes rendimientos económicos”¹⁵⁴.

2.1.3.6.2. Embargo preventivo de los ingresos de espectáculos públicos que no hayan sido declarados.

El art. 81.7 de la LGT contempla la posibilidad del embargo preventivo de los ingresos de espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

El art. 78.2 del RGR precisa, respecto del embargo de dinero en efectivo que en los supuestos de que se embargue la recaudación de cajas, taquillas o similares de empresas o entidades en funcionamiento, el órgano de recaudación competente podrá acordar los pagos que deban realizarse con cargo a dicha recaudación, en la cuantía necesaria para evitar la paralización de aquellas¹⁵⁵. Entendemos que con dicha previsión se pretende asegurar el principio de proporcionalidad en dicho embargo.

Al igual que en el supuesto anterior, se hace preciso delimitar qué debemos entender por espectáculos públicos, entendiendo por tal cualquier “Función o diversión pública celebrada en un teatro, en un circo o en cualquier otro edificio o lugar en que se

-
- Una sola cuota por la totalidad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados a locales industriales y otros alquileres, sitios en el mismo término municipal, acumulando, a tal fin, los valores catastrales correspondientes a todos ellos; y,
 - Una sola cuota por la totalidad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, acumulando, a tal fin, los valores catastrales correspondientes a todos ellos.

3. El lugar de realización de las actividades profesionales será:

- a. Cuando las actividades se ejerzan en local determinado, el término municipal en el que dicho local radique.
- b. Cuando la actividad no se realice en local determinado, el término municipal en el que tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo.

4. El lugar de realización de las actividades artísticas será el término municipal en el que tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo.

¹⁵³ Así RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”..., op. cit., p. 214 y ORÓN MORATAL, G.: “Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132 y 133)”..., op. cit., p. 1639. También CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p. 182.

¹⁵⁴ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81”..., op. cit., p. 564. Vid. en contra SOPENA GIL, J.: “Artículo 128”..., op. cit., p. 330 para quien estas actividades “serán marginales, económica y socialmente hablando”.

¹⁵⁵ Art. 78.2. RGR: “2. Si se trata de la recaudación de cajas, taquillas o similares de empresas o entidades en funcionamiento, el órgano de recaudación competente podrá acordar los pagos que deban realizarse con cargo a dicha recaudación, en la cuantía necesaria para evitar la paralización de aquellas”.

congrega la gente para presenciarla”¹⁵⁶. Únicamente en este tipo de espectáculos será posible proceder al embargo preventivo de los ingresos obtenidos, siempre que, no lo olvidemos, los mismos no hayan sido declarados.

Para concretar aún más el alcance de dicho precepto, y como ha precisado Aparicio Pérez¹⁵⁷, lo más correcto es acudir a las Tarifas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre), y concretamente a determinadas actividades empresariales comprendidas en la Agrupación 96, relativa a Servicios recreativos y culturales, así como a determinadas actividades artísticas incluidas en su Sección tercera.

Dentro de la Agrupación 96 (Servicios recreativos y culturales), podrían incluirse en esta categoría las siguientes:

- Grupo 963. Exhibición de películas cinematográficas y vídeos.
- Grupo 965. Espectáculos (excepto cine y deportes).
- Grupo 968. Espectáculos deportivos.
- Grupo 969. Otros servicios recreativos.

Por su parte, dentro de la Sección Tercera (Actividades Artísticas), debemos citar a las siguientes:

- Dentro de la Agrupación 01 (Actividades relacionadas con el cine, el teatro y el circo), las actividades del Grupo 013. Actores de cine y teatro; Grupo 016. Humoristas, caricatos, excéntricos, charlistas, recitadores, ilusionistas, etc.; Grupo 018. Artistas de circo y Grupo 019. Otras actividades relacionadas con el cine, el teatro y el circo

- Dentro de la Agrupación 02 (Actividades relacionadas con el baile), las actividades del Grupo 022. Bailarines y del Grupo 029. Otras actividades relacionadas con el baile.

- Dentro de la Agrupación 03 (Actividades relacionadas con la música), las actividades del Grupo 032. Interpretes de instrumentos musicales; Grupo 033. Cantantes y Grupo 039. Otras actividades relacionadas con la música.

- Cualquiera de las actividades incluidas dentro de las Agrupaciones 04 (Actividades relacionadas con el deporte) y 05 (Actividades relacionadas con espectáculos taurinos).

2.1.3.7. La adopción de medidas cautelares en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública (art. 81.8 LGT).

El apartado 8 del art. 81 de la LGT introduce, en el ámbito tributario, la posibilidad de adoptar medidas cautelares en los supuestos en que se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, en los siguientes términos:

¹⁵⁶ Definición del término espectáculo contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

¹⁵⁷ APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”..., op. cit., p. 1399.

“8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento”.

Por su parte, la D.A. 19ª LGT, introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, establece lo siguiente:

“En los procesos por delito contra la Hacienda pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal”.

Ambos preceptos guardan estrecha relación con la Disposición Adicional 10ª de la LGT, que atribuyó a la Administración Tributaria la competencia para la exacción de la responsabilidad civil que pueda corresponder en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, estableciendo, además, que la misma “comprenderá la totalidad de la

deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”.

A diferencia de cuanto ocurría con la anterior redacción del art. 81.8 de la LGT, en la actualidad las medidas cautelares podrán adoptarse no sólo para asegurar la responsabilidad civil derivada del delito, sino también para asegurar cualquiera de los conceptos a que se refiere el art. 126 del Código Penal entre los que se encuentran la propia multa, la indemnización que, en su caso, correspondiere al Estado que tuvieran su origen en la causa y las costas procesales.

Comenzaremos afirmando, en primer lugar, que nos plantea serias dudas de constitucionalidad el hecho de que la Administración tributaria -dada la remisión que se realiza a las cuantías del art. 126 del Código Penal-, pueda adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de una multa derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuando todavía no hay certeza de su comisión. En mal lugar queda el principio de presunción de inocencia, no existiendo, a nuestro juicio, fundamento constitucional alguno que permita mantener la atribución de tal potestad.

Por lo que respecta a la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la posible responsabilidad civil derivada de la comisión del delito, resulta necesario destacar que, de este modo, se está sustrayendo de la órbita del Juez la potestad contenida en el art. 589 de la LECRIM, según la cual “Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza”. Por tanto, esta previsión del art. 81.8 de la LGT constituye una excepción al régimen general de las medidas cautelares reales previstas en la LECRIM, caracterizadas por el hecho de ser jurisdiccionales –esto es, sólo pueden ser acordadas por el Juez-¹⁵⁸, y por el principio de oficialidad, que convierte la potestad cautelar para el aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias en un “indeclinable deber de los órganos jurisdiccionales, los cuales deben actuar de oficio”¹⁵⁹.

Si respecto de la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la multa resultante de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública es clara, y somos partidarios de su supresión, la cuestión a dilucidar en este momento es si la potestad de autotutela cautelar de la Administración tributaria para asegurar el cobro de la responsabilidad civil derivada del delito resulta justificada atendiendo a la finalidad que, con la misma, se persigue. O, dicho de otro modo, ¿es necesario asegurar el cobro de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública atribuyendo a la Administración tributaria esta potestad de autotutela?

Entendemos que, cuando la LGT establece en su D.A. 10ª que el importe de la responsabilidad civil que pueda corresponder en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública comprende la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, lo que el Legislador está haciendo en último término es preservar el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos

¹⁵⁸ Cfr. ARANGÜENA FANEGO, C.: *Teoría general de las medidas cautelares reales en el proceso penal español*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1991, p. 87 y ss.

¹⁵⁹ Ídem, p. 96.

públicos; deber que, en modo alguno, puede verse soslayado por el hecho de haber cometido un delito penal del que se deriva una sanción, que no es otra cosa que la respuesta del ordenamiento a una conducta antijurídica, culpable y punible. De modo que, en esos casos, el sujeto infractor debe responder con el cumplimiento de la pena, pero también tiene que cumplir con el deber constitucional de contribuir; deber que, en estos casos, se instrumenta vía responsabilidad civil derivada del delito –cuestión además acorde con la configuración del delito contra la Hacienda Pública como un delito de resultado-.

Ahora bien, siendo esto así, lo que nos resulta de difícil encaje con el procedimiento penal es que sea la Administración tributaria la que de oficio pueda adoptar esta medida cautelar cuando ella ha renunciado a la continuación del procedimiento administrativo y ha remitido el expediente al órgano judicial correspondiente, porque, en estos supuestos, los elementos de juicio con que pueda contar para valorar la procedencia o no de la adopción de la medida cautelar se nos antojan, en cualquier caso, insuficientes.

En este sentido, Martín Queralt considera que, en estos supuestos, atendiendo a que hay un proceso judicial en curso, la medida “debería adoptarse ab initio por el Juez competente en el proceso incoado por delito contra la Hacienda Pública, no sólo porque estamos ya en un proceso penal en el que la competencia la tiene el Juez, sino porque su adopción puede chocar frontalmente con el derecho a la presunción de inocencia”¹⁶⁰.

Precisamente por este motivo, entendemos que la opción más correcta, a nuestro juicio, hubiese sido la establecer, como mucho, el carácter rogado de este tipo de medidas a instancia de la Administración Tributaria; esto es, que la Administración pudiera solicitar motivadamente al Juez que éste adoptara, de conformidad con la LECRIM, una medida cautelar real. De este modo se respetaría la competencia judicial para adoptar medidas cautelares cuando ya se está tramitando un proceso penal.

Cierto es que pudiera ocurrir que finalmente no se apreciase la existencia de delito contra la Hacienda Pública y la Administración decidiese iniciar o continuar con el procedimiento administrativo correspondiente. De mantener nuestra tesis, las posibles medidas cautelares adoptadas por el Juez debieran levantarse, pudiendo la Administración, a partir de este momento, asegurar el cobro de la deuda de conformidad con el procedimiento establecido en el art. 81 de la LGT. Un cierto riesgo en la efectividad del cobro existiría en estos supuestos, no lo vamos a negar, pero esta opción nos parece mucho más acorde con el principio de proporcionalidad que la propuesta por el art. 81.8 de la LGT, según la cual la Administración puede adoptar la medida, en todo caso y de manera anticipada.

Respecto del ámbito objetivo, antes de la modificación del art. 81.8 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la medida cautelar podía consistir únicamente en la “retención del pago de devoluciones o de otros pagos”. Eso significaba que la Administración no podía adoptar medida cautelar alguna frente a aquellos obligados tributarios que no tuviesen devoluciones pendientes –lo que no tenía ningún sentido-, sin perjuicio, claro está, de que el Juez pudiese adoptar un embargo preventivo de

¹⁶⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La conflictiva relación entre derecho tributario y derecho penal”, en AA.VV.: VII Congreso Tributario, Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2011, p. 159.

conformidad con lo dispuesto en el art. 589 de la LECRIM. Actualmente el citado art. 81.8 de la LGT, en su primer párrafo, ya establece expresamente que podrán adoptarse “las medidas cautelares reguladas en este artículo”. De este modo se amplía considerablemente el elenco de medidas que pueden ser adoptadas.

Estas medidas cautelares a las que hacemos referencia pueden adoptarse en dos momentos distintos. Por una parte, si se está tramitando un procedimiento de comprobación e investigación inspectora –por tanto, no cuando se trate de los procedimientos de gestión tributaria-, las medidas podrán adoptarse siempre que se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, o cuando ya se haya dirigido proceso judicial por dicho delito.

Puede ocurrir, por tanto, que, presentada una denuncia y adoptadas medidas cautelares en este momento, posteriormente el Ministerio Fiscal decida no ejercer la acción penal¹⁶¹. En este caso, si se hubiera adoptado esta medida cautelar, la misma deberá levantarse inmediatamente, y, en su caso, podrían adoptarse medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda.

Paradójicamente pudiera ocurrir, además, que el interesado, mediante la notificación del acto de adopción de la medida cautelar, pueda tener conocimiento de que se ha presentado denuncia o querrela al Ministerio Fiscal, toda vez que la nueva redacción del art. 180 LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, suprimió el trámite de audiencia previa.

Si la investigación del presunto delito contra la Hacienda Pública no trae causa directa de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, no podrán adoptarse estas medidas cautelares hasta tanto el Ministerio Fiscal no haya incoado las correspondientes diligencias de investigación, o no se hayan incoado las correspondientes diligencias penales.

Finaliza el art. 81.8 de la LGT estableciendo que, adoptada una medida cautelar por la Administración, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, siendo este último quien adoptará la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional, o sobre su levantamiento –estimamos que previo trámite de audiencia al interesado, aunque no se diga nada al respecto-.

Se resuelve de este modo una deficiencia técnica que presentaba la anterior redacción del art. 81.8 de la LGT, según la cual la medida cautelar debía mantenerse “hasta que este último” adoptase la decisión procedente (se refería al órgano judicial).

Cabían al respecto dos interpretaciones.

En primer lugar, era posible considerar que la “decisión procedente” se refiere a la existencia de una decisión judicial firme que excluya el nacimiento de una responsabilidad civil por delito –Zabala Rodríguez-Fornos-¹⁶². Según este autor, la medida cautelar se adoptaría por la Administración hasta que esa eventualidad pudiese descartarse completamente ya sea mediante un auto firme de sobreseimiento libre o

¹⁶¹ A tenor de las alegaciones de la mercantil recurrente, tal parece ser el problema de fondo de la Resolución del TEAC de 11 de junio de 2008 (JUR 2008/319794), aunque de ello no se haga eco dicha Resolución.

¹⁶² ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS. A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 611.

provisional, o mediante sentencia firme absolutoria, insistiendo en la necesidad de la firmeza de las resoluciones¹⁶³.

Otra posible interpretación era que la decisión precedente se refiriese a que debía ser el órgano judicial el que se pronunciase sobre la medida cautelar adoptada por la Administración, ratificándola o bien ordenando su levantamiento o sustitución por otra medida cautelar de conformidad con lo dispuesto en los art. 589 y ss. de la LECRIM. Esta última posibilidad nos parecía, en su caso, más respetuosa con la competencia del órgano que las pueda adoptar, y más acorde con la finalidad que persigue la adopción de medidas cautelares reales y, sin duda alguna, más garantista.

En ambos casos, y así parece deducirse de la práctica de la Administración al respecto, el plazo máximo de duración de la medida cautelar previsto en el art. 81.6 de la LGT, parece no resultar aplicable a este tipo de medidas cautelares, las cuales podrán mantenerse, como reza el propio art. 81.8 de la LGT, hasta que “éste último -el órgano judicial competente- adopte la decisión precedente”, con lo que, en principio, no están sujetas a dicho límite temporal.

En este sentido, el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid, de 21 de febrero de 2011 mantiene la interpretación que nosotros hemos defendido, afirmando que “La razón de ser del precepto se encuentra, en primer lugar, en que las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria son previas a la incoación del proceso penal; en segundo lugar en que la propia administración perjudicada debe realizar determinados pagos por devoluciones tributarias u otras a quien habrá de hacer frente a la responsabilidad civil derivada del delito. Por ello la iniciativa, y por tanto adopción provisional de la medida, corresponde a la propia Administración; ahora bien, el precepto impone su notificación al órgano judicial competente a fin de que éste la ratifique o, por el contrario, la alce si estima que no existen indicios racionales de criminalidad o en general los motivos que justifican la medida cautelar, pues al existir un procedimiento judicial en curso corresponde al órgano instructor, con arreglo al art. 764 LECrim ., determinar el alcance de las medidas cautelares reales”¹⁶⁴.

¹⁶³ El tema es tan confuso que la Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011 (BOE de 7 de febrero de 2011), afirma lo siguiente: “6. Actuaciones recaudatorias en relación con el delito contra la Hacienda Pública.–Se reforzarán las actuaciones recaudatorias en relación con el delito contra la Hacienda Pública, tanto a través de la remisión del expediente al ámbito penal con el fin de proponer a los órganos judiciales la adopción de medidas cautelares cuando se observe riesgo recaudatorio”. Parece deducirse que esta interpretación administrativa mantiene que sea la Administración la que proponga al órgano judicial la adopción de la medida cautelar.

¹⁶⁴ Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 21 de febrero de 2011 (JUR\2011\159084), R. J. segundo.

En un sentido similar, el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona (JUR 2007\139685), de 5 de diciembre de 2006, F.D. primero para quien no “resulta convincente la alegación relativa a la supuesta vulneración del artículo 783.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal pues la simple lectura de dicho precepto no sólo revela que en él no se dice expresamente que el momento del dictado de auto de apertura del juicio oral sea el primer momento procesal en que pueden adoptarse medidas cautelares reales asegurativas de la responsabilidad civil en el seno del procedimiento abreviado, sino que de su propio tenor literal se desprende todo lo contrario:

En efecto, en dicho precepto expresamente se indica que "al acordar la apertura del juicio oral, resolverá el Juez de Instrucción sobre la adopción, modificación, suspensión o revocación de las medidas

Finalmente, quisiéramos subrayar que, al igual que sucedía en la anterior redacción del art. 81.8 de la LGT, tampoco ahora el Legislador precisa qué aspectos concretos del régimen general de las medidas cautelares deben quedar excluidos de las medidas cautelares que estamos analizando. ¿Debemos entender que no es exigible ni el *fumus boni iuris*, ni el *periculum in mora*, ni el principio de proporcionalidad?¹⁶⁵. Abunda, en este sentido, la nueva redacción del art. 81.5 de la LGT, en la cual sí que se hace expresa referencia a la necesaria “conurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”; referencias que no se realizan en el art. 81.8 de la LGT.

Obviamente no es ésta la conclusión a la que debe llegarse, puesto que en la adopción de medidas cautelares reales dentro del proceso penal debe atenderse a los criterios establecidos en la LECRIM y admitidos comúnmente por la doctrina y la jurisprudencia; aún así, tal cuestión debiera, cuanto menos, estar mejor delimitada.

Por otro lado, no conviene olvidar, en virtud de lo dispuesto en la D.A. 19ª de la LGT que, iniciado un proceso por delito contra la Hacienda Pública, podrán los órganos de recaudación continuar con la investigación del patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito (obsérvese que, a diferencia del art. 81.8 de la LGT, no hay remisión expresa al art. 126 del Código Penal), y adoptar cualquiera de las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT para asegurar dichas cuantías.

Cierto es que en tal Disposición se establece la obligación “inmediata” de dar cuenta al Juez Penal y que éste la confirme, modifique o levante. Siendo de alabar esta tutela judicial, no es menos cierto que se produce una intromisión administrativa en lo que debería ser una actuación estrictamente judicial.

Por todo lo que acabamos de afirmar, consideramos que sería conveniente, bien la supresión o bien una nueva redacción del artículo 81.8 de la LGT, en la que se contemple únicamente la posibilidad de solicitar al Juez la adopción de medidas cautelares por la Administración tributaria y dirigidas únicamente a asegurar la responsabilidad civil derivada de la comisión del delito, proponiendo, en este sentido, la siguiente: “8. La Administración tributaria podrá solicitar de la autoridad judicial, de manera motivada, la adopción de medidas cautelares para asegurar la responsabilidad civil que pudiera acordarse en los procesos judiciales por delito contra la Hacienda Pública”.

Para finalizar queremos dejar constancia de la propuesta que, en su día, realizó Martín Queralt propugnado una regulación ex novo del régimen de medidas cautelares

interesadas por el Ministerio Fiscal o la acusación particular, (...) así como sobre el alzamiento de las medidas adoptada frente a quienes no hubieren sido acusados”.

Pues bien, si el propio precepto invocado por el recurrente expresamente contempla que al tiempo de acordar la apertura del juicio oral podrán modificarse, suspenderse, revocarse o alzarse medidas entre las que inequívocamente se incluyen las medidas cautelares reales, ello prueba con evidencia que dicho precepto no sólo no es contrario a que tales medidas cautelares de índole patrimonial se adopten en momentos anteriores del procedimiento, sino que lo admite abiertamente”.

¹⁶⁵ Zabala Rodríguez-Fornos entiende, en este sentido, que la medida cautelar deberá acordarse siempre que se encuentre pendiente una posible responsabilidad civil y su cobro no se encuentre asegurado, sin atender a otro tipo de consideraciones; opinión que no compartimos. Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 611.

en el ámbito tributario pareja a la regulación procesal, tras haber señalado cuestiones de hondo calado que afectaban este precepto. Así, considera que debiera ser el Juez el que fije la cuantía de la medida cautelar, de conformidad con lo previsto en el art. 589 de la LECRIM; debiera indicarse el recurso que cabrá al interesado contra tal medida, y sería necesario precisar el ámbito objetivo contra el que se extiende la misma, especificando si caben retenciones de pagos a sociedades que son responsables civiles subsidiarias del delito o cuando la causa penal se haya incoado contra sus gestores o directivos; adelantando ya que tal problema va a alcanzar una especial gravedad con la entrada en vigor de la imputabilidad directa a personas jurídicas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁶⁶.

2.2. Las medidas de aseguramiento previstas en el art. 165 de la LGT en los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de tercería de dominio.

Tal y como dispone el art. 165 de la LGT¹⁶⁷, el procedimiento de apremio se suspenderá si se interpone tercería de dominio respecto de los bienes y derechos controvertidos una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan¹⁶⁸. Tales medidas podrán consistir, entre otras, en la anotación preventiva de embargo o en el depósito de los bienes, tal y como dispone el art. 119.4 del RGR¹⁶⁹,

¹⁶⁶ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La conflictiva relación entre derecho tributario y derecho penal”..., op. cit., p. 159 y 160.

¹⁶⁷ Art. 165.4 LGT: “4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan”. En idénticos términos el art. 12.4 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

El art. 136.2 de la LGT de 1963 establecía, en idénticos términos lo siguiente: “2. Tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes controvertidos, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, sin perjuicio de que se pueda continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del obligado al pago que sean susceptibles de embargo hasta quedar satisfecha la deuda, en cuyo caso se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes objeto de la reclamación sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante.”

¹⁶⁸ Sobre el tema vid. MARTÍN QUERALT, J.: “La suspensión en los procedimientos recaudatorios (La interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)”, *REDF*, nº 21, 1979, pp. 5 y ss. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Reclamación previa a una tercería de dominio frente a la Hacienda Pública”, *HPE*, nº 5, 1978, pp. 201 y ss. También GARCÍA SINDE, I.: *El embargo de bienes. La reclamación previa a la tercería judicial de dominio y la enajenación forzosa de los bienes en el Reglamento General de Recaudación*, Comares, Granada, 2000 y MARTÍN TIMÓN, M.: *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

¹⁶⁹ Art. 119.4 del RGR: “4. Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite, se producirán los siguientes efectos:

a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.

b) Si los bienes consisten en dinero, en efectivo o en cuentas, se consignará su importe en la Caja General de Depósitos o se ordenará su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.

c) Si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora, el órgano de recaudación competente podrá acordar su enajenación de acuerdo con lo previsto en este reglamento y se consignará en este caso el importe obtenido a resultas de la resolución de la reclamación de tercería.”

pudiéndose adoptar, incluso, cuando los bienes o derechos no pudiesen conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor, acordarse su enajenación y consignar el importe obtenido a resultas de la resolución de la reclamación de tercería.

La interposición de tercerías tiene un carácter incidental y limitado, ya que está dirigida a dilucidar si realmente existen errores en la atribución de la titularidad de un bien que ha sido embargado –Serrano Antón-¹⁷⁰. Por ello, precisamente, es causa de suspensión del procedimiento de apremio, pero sin que la Administración haya renunciado a un ápice de competencia sobre dichas cuestiones, ya que, para ejercitar la tercería de dominio ante los Juzgados y Tribunales, deberá interponerse con carácter previo una reclamación administrativa -art. 166.3 LGT y art. 117 RGR-. De hecho, Martín Queralt se refiere a ella como “la reclamación previa en vía administrativa”¹⁷¹.

Es, precisamente, en este momento, una vez interpuesta esta reclamación previa, cuando la Administración deberá suspender el procedimiento de apremio, pero podrá, en tanto se resuelva la tercería, adoptar las citadas medidas de aseguramiento.

Falcón y Tella, Pérez Royo y Aguallo Avilés consideran que estamos ante medidas cautelares que aseguran los derechos de crédito de la Administración¹⁷².

Tal posibilidad estaba regulada en el RGR de 1991, en su artículo 173.2: “2. Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida, se producirán los siguientes efectos:

a) Se tomarán las medidas de aseguramiento que procedan, tanto anotación del embargo en los Registros correspondientes, como depósito de los bienes y demás que, según la naturaleza de los mismos, sean oportunas.

b) Una vez tomadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento respecto de los bienes o derechos controvertidos.

c) Si los bienes consisten en dinero, en efectivo o en cuentas, se consignarán en la Caja de Depósitos o se ordenará su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación, según decida éste.

d) Si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora, el Delegado de Hacienda podrá acordar su enajenación.

e) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del deudor que no hayan sido objeto de la tercería, hasta quedar satisfecha la deuda.”

El antecedente de dicho precepto se remota al RGR de 1968 cuyo art. 181 disponía: “Art. 181. Efectos de su interposición. 1. Si la tercería fuese de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio hasta que aquélla se resuelva, una vez se hayan tomado las medidas de aseguramiento subsiguientes al embargo, según la naturaleza de los bienes”.

¹⁷⁰ Vid. SERRANO ANTÓN F.: *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, El Cano, Navarra, 1998, p. 265.

¹⁷¹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “La suspensión en los procedimientos recaudatorios (La interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)”..., op. cit., p. 7.

¹⁷² Así FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 1995, p. 5 y también PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 510. Todos ellos, respecto del art. 173.2 del RGR de 1991, que regulaba de manera casi idéntica esta facultad: “2. Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida, se producirán los siguientes efectos:

a) Se tomarán las medidas de aseguramiento que procedan, tanto anotación del embargo en los Registros correspondientes, como depósito de los bienes y demás que, según la naturaleza de los mismos, sean oportunas.”

En idéntico sentido, TELLO BELLOSILLO, J., VILLAR EZCURRA, M. y RODRIGUEZ VILLAR, C.: “Recaudación”, en AA.VV.: *Procedimientos Tributarios 2009-10*, Francis Lefebvre, Madrid, 2008, p. 773.

En efecto, nos encontramos ante unas medidas instrumentales respecto del procedimiento previo en vía administrativa, cuya finalidad no debe ser otra que la de asegurar el cobro de la deuda ante la posibilidad de que la tercería fuese desestimada y existiese un peligro de mora procesal. El carácter instrumental de la medida, en el sentido indicado, nos permite concluir su naturaleza cautelar, como ya hemos señalado, aunque, como es lógico, deberán estar presentes tanto el *fumus boni iuris* como el *periculum in mora*, para poder adoptar dichas medidas cautelares. Podría completarse, por tanto, a nuestro juicio, su regulación con una remisión al art. 81 de la LGT.

2.3. Garantías de las devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido: el art. 118 LIVA.

El art. 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁷³ (en adelante LIVA), establece la posibilidad de que la Administración Tributaria exija a los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución del citado impuesto.

La lacónica redacción de este precepto, que carece de desarrollo reglamentario, no impide, a nuestro juicio, pronunciarnos sobre su naturaleza claramente cautelar, como así, además, lo ha reconocido el TJCE, en su Sentencia de 18 de diciembre de 1997¹⁷⁴, en la que se resuelve una cuestión prejudicial planteada acerca de la compatibilidad de una medida idéntica prevista en la legislación belga y el apartado 4 del artículo 18 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Los órganos jurisdiccionales remitentes cuestionaban esencialmente si dicha disposición comunitaria se oponía a la existencia de medidas nacionales que estableciesen la retención con carácter cautelar de un saldo acreedor del IVA reembolsable, cuando hubiera, o bien indicios fundados de fraude fiscal, o bien un crédito del IVA a favor de la Administración tributaria que sea impugnado por el sujeto pasivo.

El TJCE afirma, a este respecto, que “la finalidad de medidas como las controvertidas en los litigios principales es permitir que las autoridades tributarias competentes retengan, con carácter cautelar, importes de IVA reembolsables, cuando haya sospechas de fraude fiscal o cuando dichas autoridades invoquen un crédito del IVA que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que éste último impugne”¹⁷⁵.

El TJCE concluye que tales medidas son compatibles con la Sexta Directiva siempre y cuando se respete el principio de proporcionalidad, ya que, como expresamente se afirma, “si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su

¹⁷³ Art. 118 LIVA: “La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo.” Esta misma posibilidad estaba regulada en el art. 50 de la anterior Ley 30/1985, de 2 agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁷⁴ STJCE de 18 de diciembre de 1997, (as. ac C-286/94, C-340/95, C-401/95C-47/96), Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) y Sanders BVBA (C-47/96) contra el Estado Belga.

¹⁷⁵ Par. 41 de la STJCE de 18 de diciembre de 1997.

objetivo, menoscabarían los principios del sistema común del IVA y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste”¹⁷⁶.

En idéntico sentido, se ha pronunciado también el TEAC en su Resolución de 10 febrero de 2009¹⁷⁷ (JT 2009\573), para el que el art. 118 LIVA “permite a las autoridades tributarias competentes adoptar dichas medidas cuando existan indicios que pudieran determinar que el aseguramiento de los derechos de la Hacienda Públicas se viera frustrado”¹⁷⁸.

Y también la Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2010 considera que el fin último de este precepto no es otro que el aseguramiento de los derechos de la Hacienda Pública, al ser causas que justifican la exigencia de las medidas aquellas que permitan determinar la existencia de indicios o pruebas para apreciar bien la improcedencia de la devolución, o bien la posible existencia de una deuda tributaria no ingresada por el obligado tributario, y que, por tanto, determinarían que dicho aseguramiento de los derechos de la Hacienda Pública se viera frustrado¹⁷⁹.

Por su parte, en la STSJ de Cataluña, de 16 de enero de 2006, se afirma que “la propia Ley del IVA establece el procedimiento a seguir, de concurrir los presupuestos generales de las medidas cautelares o provisionales (artículos 72 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común y 128 de la Ley General Tributaria 230/1963) y se estime imprescindible establecer garantías”¹⁸⁰.

En efecto, el art. 118 LIVA establece una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario en materia de IVA consistente en el establecimiento de una garantía o contra cautela para que la Administración pueda asegurarse el cobro de dicho IVA en el supuesto de que tal devolución no resulte conforme a Derecho. Se trataría de una medida cautelar similar a la prevista en el apartado a) del artículo 81.4 de la LGT que prevé la retención del pago de devoluciones tributarias, aunque un poco más gravosa para el sujeto pasivo ya que, en este caso, se podrá exigir por la Administración el establecimiento de garantías para proceder a la devolución suponiendo ello obligaciones formales y pecuniarias añadidas para el sujeto destinatario de la medida.

Como puede observarse, la exigencia de tal garantía no es automática, sino que se trata de una facultad claramente discrecional en manos de la Administración, puesto que el art. 118 de la LIVA dispone que “podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes”, lo que, dada la finalidad del precepto, no puede suponer más que una remisión a los criterios establecidos en el art. 81 de la LGT; esto es, la existencia de un *periculum in mora* y un *fumus boni iuris* que justifiquen la adopción de tal medida.

¹⁷⁶ Parte dispositiva de la STJCE de 18 de diciembre de 1997.

¹⁷⁷ Resolución del TEAC de 10 febrero de 2009 (JT 2009\573).

¹⁷⁸ Resolución del TEAC de 10 febrero de 2009 (JT 2009\573), F.D. cuarto.

¹⁷⁹ Cfr. Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2010. F.D. cuarto.

¹⁸⁰ STSJ de Cataluña, de 16 de enero de 2006 (JUR 2006\84687), F.D. tercero.

2.4. Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos del pago de los tributos.

En el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos del pago de la deuda tributaria, es posible diferenciar dos supuestos de adopción de medidas cautelares; por un lado, la adopción de oficio por la Administración de medidas cautelares respecto de un contribuyente que ha solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento del pago (art. 49.2 del RGR), y de otro, la adopción de medidas cautelares a petición del contribuyente en sustitución de las garantías que deben constituirse para asegurar el pago de la deuda cuando se solicita un aplazamiento o un fraccionamiento del pago de un tributo (art. 82.1 párrafo tercero de la LGT).

Por lo que respecta al primero de estos supuestos, dispone el art. 49.2 del RGR que “2. Cuando se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario y concurren las circunstancias previstas en el artículo 81.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán adoptarse las medidas cautelares reguladas en dicho precepto para asegurar el cobro de la deuda, sin perjuicio de la resolución que pueda recaer en relación con la solicitud realizada y en tanto esta se tramita”¹⁸¹. La cobertura legal de tal previsión reglamentaria se encuentra en el art. 81.1 de la LGT al que se remite el propio art. 49.2 del RGR.

Nos encontramos de nuevo ante una medida cautelar que adoptará la Administración dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria con un carácter claramente instrumental, puesto que está subordinada a la resolución que proceda en los supuestos de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de un tributo. En estos casos, la Administración podrá adoptar, previa valoración de la concurrencia de las circunstancias establecidas en el art. 81 de la LGT, si es necesaria su adopción ante la existencia de indicios racionales suficientes que revelen que dicho cobro va a ser frustrado o gravemente dificultado en tanto se resuelve dicha solicitud. O dicho de otro modo, si el transcurso del tiempo durante el cual la Administración decide sobre el aplazamiento o el fraccionamiento puede ser utilizado por el obligado tributario con la finalidad de eludir el pago del tributo.

Podría pensarse, en un primer momento, que la medida cautelar no se podría adoptar por la Administración si el obligado tributario está dispensado de garantizar la deuda¹⁸² o bien si, al tiempo de presentar la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento

¹⁸¹ El art. 54.3 del anterior RGR de 1991, tras su modificación por Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, contenía una previsión similar en los siguientes términos: “3. Cuando se presente una solicitud de aplazamiento en período voluntario sin cumplimiento de lo establecido en el apartado 1 del artículo 52, una vez concluido aquél, el órgano competente para su resolución, a propuesta del que esté tramitando el procedimiento, podrá adoptar las medidas provisionales que estime oportunas para garantizar el cobro de la deuda durante la tramitación del procedimiento. A tal fin, podrán ordenarse, entre otras medidas, la retención cautelar de los pagos que el Estado deba efectuar al deudor o la anotación de embargo preventivo de bienes del mismo en los Registros públicos correspondientes”.

¹⁸² La Orden HAC/157/2003, de 30 de enero, estableció el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en 6.000 euros. En la actualidad no es necesario garantizar las deudas por importe inferior a 18.000 euros, de conformidad con lo establecido en la Orden Ministerial EHA/1030/2009, de 23 de abril de 2009, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros.

del pago del tributo, presenta compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, u ofrece garantía diferente, en los términos dispuestos en el art. 82.2 de la LGT y 48 del RGR. Sin embargo, tal conclusión es precipitada ya que ello no impediría, a nuestro juicio que, durante el tiempo en que la Administración valora la suficiencia de la garantía y concede el aplazamiento o el fraccionamiento solicitado, el obligado tributario pueda realizar actos tendentes a dificultar o a frustrar el cobro de la deuda.

Por su parte, y como ya hemos señalado, el art. 82.1 de la LGT, regulador de las garantías para el aplazamiento y el fraccionamiento de la deuda tributaria prevé, en su párrafo tercero, que “En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores”, desarrollando el art. 49.1 del RGR tal previsión legal y precisando que tal solicitud se realizará “Cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda”¹⁸³.

En este sentido, y como ha precisado Calvo Ortega, el planteamiento del art. 49 del RGR es positivo ya que deja en manos del deudor la propuesta de tal sustitución puesto que nadie mejor que él puede valorar la comparación de onerosidad al tener todos los elementos de juicio necesarios al respecto¹⁸⁴.

Añade el art. 82.1 *in fine* que “En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta Ley”.

¹⁸³ El art. 49.1 del RGR desarrolla tal previsión en los siguientes términos: “1. Cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, 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. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.

Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93.

Los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor. A dichos costes se aplicará lo dispuesto en los artículos 113 a 115.

En caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago regulados en esta subsección. Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio”.

¹⁸⁴ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Aplazamiento y fraccionamiento del pago”, en AA.VV.: *Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson Civitas, Madrid, 2006, p. 247.

Propone Montero Domínguez el siguiente ejemplo: “Pensemos en una deuda tributaria por importe de 5.000 euros respecto de la cual sólo existe un bien inmueble susceptible de ser constituido en garantía de la misma y cuyo valor, no discutido por la Administración, asciende a 250.000 euros. El coste previsible de formalización, además del indirecto que pueda implicar la existencia de cargas sobre el bien, podría, eventualmente, estimarse desproporcionado en relación con la cuantía de la deuda (notarías, registros de la propiedad, valoraciones)”, cfr. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006, p. 180.

Se está refiriendo al actual apartado 6, que regula el plazo máximo de duración de las medidas cautelares, lo que resulta completamente lógico, puesto que en este supuesto la medida cautelar no está presidida por la nota de instrumentalidad y por principios del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*¹⁸⁵, sino que, despojada de sus notas esenciales, se circunscribe a cumplir su función más elemental que es la de asegurar el cobro de las deudas cuyo aplazamiento y fraccionamiento se solicita, pudiendo mantenerse en tanto se resuelve tal solicitud de aplazamiento y fraccionamiento¹⁸⁶.

Cabe también señalar que el citado precepto reglamentario determina que los costes asociados a la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del propio deudor, aplicándose lo establecido en los art. 113 a 115 del mismo RGR en relación con las costas del procedimiento de apremio y a honorarios y gastos de depósito y administración.

Finalmente, el art. 49.1 del RGR dispone 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 apremio¹⁸⁷.

2.5. Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación de los tributos en la Unión Europea y en el ámbito internacional.

La trascendencia de un adecuado régimen de medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria ha tenido fiel reflejo también en el ámbito comunitario e internacional; concretamente, en materia de asistencia entre Estados a la hora de proceder a la recaudación de sus tributos.

Es crucial, en este sentido, el impulso dado por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas¹⁸⁸, que señala lo siguiente en sus Considerandos: “Habida cuenta de la creciente movilidad observada en el mercado interior, y de las restricciones impuestas por el Tratado o por otras disposiciones legales en cuanto a las garantías que pueden exigirse a los contribuyentes no establecidos en el territorio nacional, deben ampliarse las posibilidades de solicitar la aplicación de medidas de cobro o de medidas cautelares en otro Estado miembro. Dado que la antigüedad del crédito constituye un factor determinante, resulta oportuno que los Estados miembros puedan solicitar asistencia mutua, aun cuando no se hayan agotado por completo los medios de cobro nacionales,

¹⁸⁵ Vid. en idéntico sentido APARICIO PÉREZ, A.: “Artículo 49”, en AA.VV.: *Reglamento General de Recaudación. Especial Referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006, p. 350.

¹⁸⁶ No obstante, el art. 52.6 del RGR establece un plazo máximo de seis meses para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de un tributo.

¹⁸⁷ Sobre el tema vid. capítulo V.6.3. de este trabajo.

¹⁸⁸ Sobre el tema vid. DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”, en AA.VV. (dir. por COLLADO YURRITA, M.A.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 279 y ss.

por ejemplo en los casos en que el recurso a tales procedimientos en el Estado miembro requirente suscitara dificultades desproporcionadas”.

En este sentido, conviene destacar que la nueva Directiva ha reforzado significativamente el ámbito de colaboración entre los Estados miembros, ampliándose el ámbito de aplicación y no exigiéndose, en todo caso, agotar los procedimientos de cobro en el Estado requirente cuando ello de lugar a “dificultades desproporcionadas”¹⁸⁹. Hasta este momento, la asistencia mutua comunitaria no afectaba a todos los tributos de los Estados, sino únicamente a determinados créditos¹⁹⁰;

¹⁸⁹ El artículo 11 de la Directiva 2010/24/UE dispone: “. Artículo 11. Condiciones que regulan las peticiones de cobro. 1. La autoridad requirente no podrá presentar petición de cobro alguna si el crédito y/o el instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente han sido impugnados en dicho Estado miembro y en tanto no se haya resuelto tal impugnación, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el artículo 14, apartado 4, párrafo tercero.

2. Antes de que la autoridad requirente presente una petición de cobro, habrán de aplicarse los oportunos procedimientos de cobro previstos en el Estado miembro requirente, salvo en caso de que:

a) sea evidente que no se dispone de bienes a afectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido;

b) el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.”

¹⁹⁰ La nueva Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, que, como ya hemos indicado, entra en vigor el 1 de enero de 2012, amplía su ámbito objetivo de aplicación al ser aplicable, tal y como establece el artículo 2 al “conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión”.

Por el contrario, la anterior Directiva 2008/55/CE circunscribía su ámbito de aplicación a determinados supuestos, tal y como regulaba su artículo 2: “Artículo 2. La presente Directiva se aplicará a todos los créditos correspondientes a:

a) Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA) y del Fondo Europeo Agrícola para el Desarrollo Rural (Feader), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones;

b) las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar;

c) los derechos de importación;

d) los derechos de exportación;

e) el impuesto sobre el valor añadido;

f) los impuestos especiales sobre:

i) Los tabacos manufacturados,

ii) el alcohol y las bebidas alcohólicas,

iii) los aceites minerales;

g) los impuestos sobre la renta y el patrimonio;

h) los impuestos sobre las primas de seguros;

i) los intereses, recargos y multas administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren las letras a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida.

Se aplicará, asimismo, a los créditos correspondientes a los impuestos idénticos o similares a los impuestos sobre primas de seguros contemplados en el artículo 3, punto 6, que se añadan o sustituyan a los mismos. Las autoridades competentes de los Estado miembros se comunicarán mutuamente y a la Comisión las fechas de entrada en vigor de estos impuestos”.

los cuales, además, debían superar una determinada cuantía –mil quinientos euros-¹⁹¹, debiendo haber agotado el Estado requirente todas las vías para lograr el cobro de la deuda conforme a su ordenamiento interno¹⁹².

No obstante, y a pesar de tales limitaciones, la existencia de la anterior Directiva 2058/55/CE en el ámbito comunitario ya era reveladora del protagonismo que estaba adquiriendo un adecuado sistema de medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria con el que lograr una adecuada satisfacción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y, además, como se indicaba en sus Considerandos, de este modo, se daba respuesta “a la amenaza que plantea a los intereses financieros de la Comunidad y los Estados miembros y al mercado interior el avance del fraude, a fin de lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal de este último”. No en vano, la Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995 precisó en este sentido, y referida a la Directiva 2058/55/CE que “la normativa en vigor contempla no sólo la asistencia mutua en materia de cobro sino también la posibilidad de adopción de medidas cautelares dentro de tal ámbito, lo cual es lógico pues éstas no son sino un mecanismo tendente a conseguir aquél”¹⁹³.

En el tema que nos ocupa, y en materia de asistencia mutua en la recaudación de los tributos en el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2010/24/UE prevé, en su artículo 16, la posibilidad de que un Estado miembro de la Unión Europea remita una solicitud motivada a otro Estado miembro para que éste adopte medidas cautelares cuando así lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro requerido¹⁹⁴.

¹⁹¹ El art. 6 del Real Decreto 704/2002 dispone: “2. No se admitirán solicitudes de asistencia cuando la cuantía del crédito o de los créditos sea inferior a 1.500 euros o su contravalor en la moneda nacional”.

¹⁹² El art. 20 del Real Decreto 704/2002 establece: “Artículo 20. Requisitos del crédito

Sólo se podrá formular una petición de cobro:

a) Si el crédito o el título que permita su ejecución no hubieran sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 26 siguiente.

b) Cuando se hayan puesto en práctica, en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente, los procedimientos de cobro pertinentes sobre la base del título mencionado en el artículo 18, y mediante las medidas tomadas no se lograse el pago íntegro del crédito.”

¹⁹³ Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995 (JT 1995/312), considerando 6º.

¹⁹⁴ Artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas dispone lo siguiente: “Artículo 16. Solicitud de medidas cautelares

1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.

2. La solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente”.

La envergadura de ésta y otras previsiones contenidas en la Directiva 2010/24/UE ha supuesto la reciente modificación de la LGT por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público¹⁹⁵.

En efecto, tal y como se indica en el Preámbulo, y con una deficiente redacción, su Disposición Final Primera, bajo la rúbrica “Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, hace referencia “a la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, introduce varios cambios importantes en el ámbito de la asistencia mutua. La entidad de estos cambios justifica la transposición de la citada Directiva a través de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que, habida cuenta de su carácter codificador, en ella se incorporen todas aquellas normas necesarias para regular la asistencia mutua”.

A diferencia de cuanto ocurría con la anterior regulación¹⁹⁶, la nueva Directiva se transpone con una modificación de la LGT, concretamente, añadiendo un nuevo párrafo, que ahora pasa a ser el art. 81.2, según el cual: “Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

Por tanto, según lo dispuesto en el art. 16 de la Directiva 2010/24/UE y en el art. 81.2 de la LGT, el Estado español deberá adoptar, a petición de otro Estado miembro de la Unión Europea, medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria de este otro Estado, y, consiguientemente, el Estado español podrá solicitar a otro Estado miembro que adopte las medidas cautelares para asegurar el

La D.A. tercera del RGR dispone: “La asistencia mutua en materia de recaudación se regirá por lo dispuesto en su normativa específica”. Por su parte el art. 5.1 del RGR establece al respecto lo siguiente: “1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria se encargará de la recaudación de los recursos de naturaleza pública de otras Administraciones públicas nacionales distintas de las previstas en los artículos 7 y 8 cuando dicha gestión se le encomiende en virtud de ley o convenio”.

¹⁹⁵ También se encuentra en fase de tramitación el Proyecto de Real Decreto xx/xxxx, de , por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por real decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

¹⁹⁶ La Directiva 2010/24/UE, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2012, deroga a la anterior Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos, cuyo artículo 13 establecía de modo muy similar lo siguiente: “A petición motivada de la autoridad requirente, la autoridad requerida tomará medidas cautelares para garantizar el cobro de un crédito en la medida en que lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede”.

Esta Directiva estaba desarrollada por el Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación y por la Orden Hac/2324/2003, de 31 de julio, por la que se establecen normas detalladas para la aplicación de las disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación, en desarrollo del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio.

cobro de una deuda tributaria española¹⁹⁷. En estos supuestos, la Directiva exige una equivalencia de normativas en el Estado requerido y en el Estado solicitante, como acertadamente subraya De Miguel Canuto¹⁹⁸.

En los casos de solicitud de adopción de medidas cautelares por parte de otro Estado, el documento por el que se procede a tal solicitud tendrá un efecto directo, puesto que, tal y como precisa el propio artículo 16.2 de la Directiva y el art. 81.2 de la LGT, “no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

No se trata éste del único supuesto previsto de adopción de medidas cautelares en el Estado requerido. También es necesario hacer referencia, en este momento, al nuevo art. 177 terdieces.3 de la LGT, introducido así mismo por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, que ha añadido un nuevo Capítulo VI (artículos 177 bis a 177 quaterdecies) rubricado “Asistencia mutua”, al Título III de la LGT.

Para su adecuada comprensión es necesario conocer, con carácter general, que ante la existencia de un “instrumento de ejecución” –asimilable a la providencia de apremio¹⁹⁹, el Estado requerido -en este caso, el Estado español- deberá proceder a su recaudación, salvo que sea pertinente la suspensión de dicho procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el art. 177 terdieces de la LGT²⁰⁰; esto es, que dicho acto se

¹⁹⁷ Sobre el tema, vid. GRAU RUIZ, A.: “La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación”, *Crónica Tributaria*, nº 80, 1996, pp. 135 y ss., aunque referido a la regulación anterior contenida en la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana. Dicha Directiva se aplicó también al IVA y los impuestos especiales en virtud de sendas modificaciones efectuadas por las Directivas 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 y 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992.

Vid. también CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de contabilidad y tributación*, nº 343, 2011, pp. 49 y ss., MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La nueva asistencia mutua en el ámbito de la recaudación. Directiva 2010/24 del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas”, *OL: Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 27, 2010, pp. 4 y ss. y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 97, 2012, pp. 75 y ss.

¹⁹⁸ DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”..., op. cit., p. 290.

¹⁹⁹ Así lo establece el artículo 177.2 nonies de la LGT “El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.”

²⁰⁰ Dispone el art. 177 terdieces de la LGT lo siguiente: “1. Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

encuentre recurrido (salvo que sea posible instar el cobro del crédito, de acuerdo con la normativa del Estado requirente y requerido, a pesar de estar pendiente la resolución de un litigio respecto del mismo, tal y como prevé el artículo 14.4 párrafo tercero de la Directiva).

También se prevé la suspensión del procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados que intervienen en la asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso que pudiera afectar al crédito respecto del cual hubieran solicitado la asistencia (artículo 177 terdieces.3 de la LGT).

En estos dos supuestos, en los que está prevista la suspensión del procedimiento de recaudación, el artículo 177 terdieces.3 in fine de la LGT prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de la LGT²⁰¹. Interesa destacar, en este caso, que a diferencia de la estricta solicitud de adopción de medidas cautelares contemplada en el artículo 81.2 de la LGT, la medida cautelar puede adoptarse no sólo a petición del Estado requirente, sino también a instancia del Estado requerido, sin necesidad de petición previa -De Miguel Canuto²⁰²-.

Cuanto acabamos de afirmar en el ámbito comunitario, está ocurriendo en el panorama internacional, pues, como afirmase García Prats, “debe destacarse la progresiva inclusión de cláusulas específicas de asistencia para la recaudación en los Convenios de doble imposición, fundamentalmente en los convenios firmados a partir de la década de los noventa”²⁰³.

En este sentido, el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988, en vigor para España desde el 1 de diciembre de 2010²⁰⁴, contiene una expresa referencia, en su artículo 12, a las medidas

2. Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

3. Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley”.

²⁰¹ Así está previsto además en el artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

²⁰² DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”..., op. cit., p. 290.

²⁰³ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 101, 2001, p. 118.

²⁰⁴ Este convenio ha entrado en vigor para España el 1 de diciembre de 2010, tal y como dispuso el artículo 28.3 del Instrumento de Ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 firmado por España el 3 de noviembre de 2010 (BOE de 8 de noviembre de 2010). Hasta el momento han firmado este Convenio los siguientes países: Azerbaiyán, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, Finlandia, Francia, Georgia, India, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Méjico, Moldavia, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovenia, España, Suecia, Ucrania, Reino Unido y Estados Unidos de América.

cautelares (denominadas “precautorias” en la traducción no oficial facilitada por la propia OCDE), de modo que un Estado requerido deberá adoptar medidas cautelares cuando así lo solicite el Estado requirente dirigidas a asegurar el cobro de sus deudas tributarias²⁰⁵. Este Convenio ha sido enmendado en el año 2010, entrando en vigor el Protocolo de Enmienda el 1 de junio de 2011²⁰⁶.

Del nuevo Informe Explicativo del Convenio parece deducirse que la impugnación del crédito no es óbice para la solicitud de adopción de medidas cautelares, pudiéndose adoptar medidas cautelares aún cuando no sea posible solicitar asistencia en el cobro, enumerándose medidas tales como el embargo o el congelamiento de activos del contribuyente, exigiéndose, como garantía, la liquidación del tributo previa, aunque sea provisional o parcial (en la traducción no oficial se alude a que “el monto del impuesto sea determinado de antemano”).

Tras la modificación por Protocolo en 2010, se suprime el artículo 19 del Convenio, que contenía la regla del agotamiento previo del procedimiento ejecutivo en el Estado solicitante, salvo que el recurso a dichos medios resultase desproporcionado²⁰⁷; previsión que ya García Prats había cuestionado, al suponer una pérdida de efectividad en la solicitud de adopción de una medida cautelar, no siendo acorde con la naturaleza y finalidad que la misma persigue²⁰⁸.

Siguen sin especificarse el tipo de medidas cautelares que pueden ser adoptadas por parte del Estado requerido. En este sentido, como ha afirmado García Prats, “en ausencia de una formulación del estatuto del contribuyente a nivel internacional, consideramos que la aplicación estricta de la regla de reciprocidad constituye la mejor garantía para la salvaguarda de los intereses de los particulares frente a la adopción de medidas ejecutivas de carácter provisional y transitorio”²⁰⁹.

No solo el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988 contiene mención expresa a las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Es necesario también hacer referencia al artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, introducido en la actualización del Convenio del año 2003 y que ha supuesto la consolidación de la asistencia

²⁰⁵ Artículo 12 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: “Artículo 12. Medidas precautorias. Previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá, con el fin de obtener el cobro de un monto de impuesto, tomar medidas precautorias aun en el caso de que el crédito haya sido impugnado o no esté sujeto a un instrumento que permita su exigibilidad”.

²⁰⁶ Puede consultarse el Convenio sobre asistencia mutua en materia fiscal y el Texto del Informe explicativo revisado del Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendado por Protocolo en las siguientes direcciones (se trata de versiones en español no oficiales suministradas por la OCDE): <http://www.oecd.org/dataoecd/0/26/48980698.pdf> y <http://www.oecd.org/dataoecd/22/1/48462535.pdf>.

²⁰⁷ Artículo 19 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: “Artículo 19. Posibilidad de denegar una solicitud. El Estado requirente no estará obligado a conceder una solicitud si el Estado requerido no ha hecho uso de todos los medios de que disponga en su propio territorio, salvo en el caso de que el recurso a dichos medios suscitase dificultades desproporcionadas.”

²⁰⁸ Vid. GARCÍA PRATS, F.A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”..., op. cit., p. 116.

²⁰⁹ Ídem, p. 118.

recaudatoria en el ámbito internacional²¹⁰. Concretamente, en su apartado 4 se hace referencia a la solicitud de adopción de medidas cautelares²¹¹. Como puede comprobarse, es posible, por tanto, a partir de ese momento, que el Estado español, si así lo prevén sus Convenios de doble imposición, deba adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de las deudas tributarias de otros Estados con los que hayan suscrito tales Convenios. O la inversa, el Estado español podrá solicitar la adopción de medidas cautelares en otro Estado para asegurar el cobro de sus deudas tributarias si así lo ha previsto en el Convenio de doble imposición suscrito con tal Estado.

Para algunos autores, se trata de la reforma con mayor entidad del Modelo Convenio de los últimos tiempos, aunque, tal y como explican los Comentarios al mismo, la cláusula sobre asistencia mutua únicamente ha de incluirse en el convenio bilateral cuando los Estados parte se muestren de acuerdo en extender la asistencia administrativa ejecutiva, teniendo en cuenta la similitud de los estándares de protección de los derechos de los contribuyentes, el beneficio mutuo de la cláusula, la capacidad de las Administraciones o la intensidad de las relaciones comerciales²¹². De hecho, en los Comentarios al apartado, se advierte a los Estados contratantes que podrán convenir la inclusión de esta modalidad de asistencia siempre que prevean esta modalidad en su legislación interna, de modo que cabría la restricción de la adopción de medidas cautelares en función de las posibilidades reales conforme a la normativa nacional, e incluso sería posible la no inclusión de este apartado en el Convenio.

3. Actuaciones administrativas en los procedimientos de aplicación del tributo que no constituyen medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

3.1. Las denominadas “medidas cautelares” en el procedimiento de inspección del art. 146 de la LGT.

El artículo 146 de la LGT establece la posibilidad de adoptar unas medidas que denomina “cautelares” en el procedimiento de inspección con una finalidad muy concreta y determinada: la de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las

²¹⁰ Artículo 27.1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE: “1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article”.

²¹¹ Artículo 27.4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE: “4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.”

²¹² Vid. RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *REDF*, nº 138, 2008, p. 263.

pruebas determinantes de la existencia de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición²¹³.

Estas medidas podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Fue la reforma del año 1995 efectuada en la LGT de 1963 la que introdujo en su art. 142.3 la posibilidad de su adopción con la finalidad de impedir la desaparición o destrucción de elementos de prueba relevantes en el procedimiento inspector²¹⁴.

No obstante, el anterior Reglamento General de Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (en adelante RGIT de 1986), desde su entrada en vigor tenía prevista tal posibilidad en su artículo 35²¹⁵.

²¹³ Art. 146.1 LGT: “1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas 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.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.” Los artículos 172, 173 y 181 del RGGI desarrollan este precepto.

²¹⁴ El art. 142.3 de la LGT de 1963, tras la reforma por Ley 25/1995 establece: “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 o productos sometidos 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.”

Durante la tramitación de la reforma, se pretendieron introducir sendas enmiendas de modificación tanto en el Congreso como en el Senado exigiendo la previa autorización judicial para su adopción, sin embargo las mismas no fueron aprobadas. Se trata de las enmiendas número 164 y 249 planteadas por el Grupo Parlamentario Catalán y el Grupo Popular en el Congreso. Vid. BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, 15 de marzo de 1995, nº 92-7, pp. 82 y 108. En ambos casos la justificación era la misma “Una medida tan extrema como el precinto, depósito o incautación de mercaderías o productos o de archivos, locales o equipos de tratamiento de datos, dadas las consecuencias que ello puede producir, parece que solamente deben adoptarse por la autoridad judicial.” Posteriormente en el Senado, el Grupo Popular la volvió a presentar, justificándola en idénticos términos. Vid. BOCG, Senado, V Legislatura, Serie II, Proyectos de Ley, Núm. 78 (c), 13 de junio, de 1995, p. 47.

²¹⁵ En su redacción original el art. 35 del RGIT de 1986 establecía:

“Artículo 35. Medidas cautelares.

1. Tanto en el caso de suspensión de actuaciones como en cualquier momento del desarrollo de las mismas, la Inspección podrá, de acuerdo con la Ley, adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgue adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición.

2. A tales efectos, la Inspección podrá recabar de las Autoridades competentes y sus agentes el auxilio y colaboración que considere precisos.

3. La Inspección hará constar las medidas precautorias tomadas.”

La ausencia de base legal de este precepto, llevó a la interposición de un recurso de nulidad ante el Tribunal Supremo. Los recurrentes entendían que la expresión “de acuerdo con la ley” no era

La mayor parte de nuestra doctrina no ha cuestionado en ningún momento su carácter cautelar²¹⁶. Sin embargo, a nuestro juicio, no estamos ante medidas cautelares, por no concurrir en ellas las notas definitorias de la institución cautelar; esto es, no son instrumentales respecto de ningún procedimiento declarativo, y no debe apreciarse la concurrencia del *fumus boni iuris* ni del *periculum in mora*²¹⁷.

En efecto, como ya hemos señalado, sólo es posible hablar de medidas cautelares si nos encontramos ante un procedimiento declarativo que está pendiente de resolución o lo estará en un plazo muy breve, puesto que su única finalidad es asegurar la ejecución del mismo. Una medida cautelar no puede prescindir de un procedimiento de declaración, sino que existe en función de él.

Por ello, no se deben confundir las medidas cautelares con las medidas aseguradoras, esto es, “aquellas instituciones contempladas en el conjunto del ordenamiento cuya función consiste en garantizar a modo de prevención cualquier derecho o situación jurídica en él establecida como digna de protección”²¹⁸. Tales

suficiente. El Tribunal, sin embargo, en una interpretación un tanto forzada y de difícil comprensión, desestimó tal petición en su Sentencia de 22 de enero de 1993 al considerar que “la exigencia de que tenga lugar de acuerdo con la ley (la ley, naturalmente, aplicable en cada caso) no por sí misma sino cuando fuere preciso, a través de las Autoridades competentes, garantiza que aquellas medidas deban adoptarse convenientemente, o, en otro caso, existan los correspondientes mecanismos para impugnarlas, con lo que la garantía del inspeccionado queda indemne”, STS de 22 de enero de 1993(RJ 1993/1114), F.D. decimotercero.

Posteriormente este artículo se modificó por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su redacción pasó a ser la siguiente: “Artículo 35. Medidas cautelares

1. La inspección podrá, de acuerdo con la ley, adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgue adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos, registros, programas informáticos y archivos en soporte magnético y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

A tales efectos, la inspección podrá recabar de las autoridades competentes y sus agentes el auxilio y colaboración que considere precisos.

La adopción de estas medidas deberá documentarse adecuadamente, mediante inventario de los documentos u objetos precintados, depositados o incautados.

2. Las medidas cautelares habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga o al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción”.

²¹⁶ Vid., entre otros, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉZ, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 644. También GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 700, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por el mismo autor): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 969, LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., pp. 51 y siguientes, para quien estaríamos ante un supuesto de medidas cautelares de instrucción anticipada, PARRA GARCÍA-MOLINER, A.: “Procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por HUESCA BOADILLA, R.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 964.

²¹⁷ Vid. supra cap. III.3.3. sobre los caracteres de las medidas cautelares.

²¹⁸ CALDERÓN CUADRADO, M^a P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1992, p. 83.

medidas son, como su propio nombre indica, medidas que tratan de proteger determinados derechos, pero no son medidas cautelares. Aún participando de algunos de sus caracteres, no pertenecen a la citada institución, al no tener carácter instrumental, en tanto que definitorio de la institución cautelar.

Por las mismas razones, tampoco serían medidas cautelares aquellas que van dirigidas a la mejor consecución de un procedimiento, como ocurre, por ejemplo, con las medidas de aseguramiento de prueba, respecto de las cuales nuestra doctrina ha reiterado que no pertenecen a la institución cautelar²¹⁹.

Y esto es precisamente lo que ocurre con las medidas previstas en el art. 146 LGT. Éstas tienen como única finalidad asegurar una serie de elementos de prueba dentro del procedimiento de inspección. En sí mismas consideradas, no están dirigidas a asegurar la eventual ejecución de la liquidación derivada del acta de inspección, sino que su misión es impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren pruebas o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición²²⁰.

El Legislador tributario las denomina medidas cautelares, en tanto que participan de algunos de sus caracteres, como son la urgencia, la temporalidad, la proporcionalidad o su carácter discrecional. Sin embargo, no se trata de medidas cautelares en el estricto sentido del término; no serían presupuestos para su adopción ni el *fumus boni iuris* ni el *periculum in mora*, aunque, evidentemente ello no significa que la Administración no deba valorar la presencia de determinados requisitos para su adopción, ya que, en tanto que potestad, la misma únicamente podrá ejercitarse con la finalidad con la que ha sido otorgada y con observancia de los presupuestos legalmente establecidos.

El art. 146 de la LGT, por lo tanto, lo que regula son las medidas de aseguramiento de prueba dentro del procedimiento de inspección. Lo que no impediría, a nuestro juicio, que dentro de este mismo procedimiento, si el órgano actuante apreciase indicios de cobro frustrado o gravemente dificultado pudiese poner en marcha el procedimiento para adoptar las medidas cautelares oportunas para el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria.

Recalca esta diferencia el hecho de que el tipo de medidas que regulan ambos preceptos es diferente, ya que, mientras que el art. 146 de la LGT regula medidas tales como el precinto, depósito o incautación de mercancías, libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate –con una finalidad claramente probatoria–, el art. 81 de la LGT regula otro tipo de medidas que nada tienen que ver con aquellas, y cuya finalidad,

²¹⁹ Vid. capítulo III.3.3. y la bibliografía allí citada.

²²⁰ Ciertamente no existe unanimidad doctrinal ni jurisprudencial en torno a la naturaleza de las funciones inspectoras de comprobación e investigación, existiendo autores que le atribuyen una naturaleza probatoria, mientras que hay quienes se inclinan por considerarla una actividad instructora, de comprobación, determinación y fijación de hechos. Sin embargo, como bien atinan MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición, Tecnos, Madrid, 2009, p. 377, “si bien es cierto que en el procedimiento tributario no se realiza una auténtica actividad de prueba, en el fondo lo que sucede es que la actividad de comprobación no se diferencia, en esencia, de la probatoria”, como también ha señalado el Tribunal Constitucional en varias de sus Sentencias. Así la STC 76/1990, de 26 de abril, afirmó en su F.J. 10 “Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco”, y en general todos sus fundamentos jurídicos.

como ya hemos señalado, es la de asegurar el cobro de la deuda tributaria para hacer efectivo el deber de contribuir y el interés en una justa recaudación.

Cuanto acabamos de afirmar es igualmente predicable del art. 210 de la LGT. Dicho precepto establece lo siguiente: “En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta Ley.”

Al igual que ocurre con lo dispuesto en el art. 146 de la LGT, y por idénticos motivos, no nos encontramos ante medidas cautelares, al no tener carácter instrumental respecto de un procedimiento declarativo, sino que nos encontramos con medidas de aseguramiento de prueba, si bien, en esta ocasión, se trata de asegurar los elementos de prueba necesarios pero dentro del procedimiento sancionador.

Entendemos en estos casos que la autonomía calificadora propia del Derecho Tributario -art. 12.2 LGT- no justifica, en modo alguno, tal denominación, y supondría una mayor claridad para el ordenamiento tributario denominarlas de forma acorde a su verdadera naturaleza que no es otra que la de medidas de aseguramiento de pruebas. Como acertadamente han destacado Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, “la Ley Tributaria sí puede proceder a calificar de manera autónoma los conceptos que en la misma se emplean, pero ello debe hacerse cuando existan sólidas razones para ello”²²¹, lo que, a nuestro juicio, no ocurre en este caso. Un simple cambio en la denominación de tales medidas como “medidas de aseguramiento de prueba”, sería más acorde con su naturaleza y, por lo tanto, contribuiría a depurar la técnica legislativa.

3.2. Las denominadas “medidas cautelares” en el procedimiento de recaudación previstas en el art. 162.1 de la LGT.

El artículo 162.1 de la LGT²²² permite a los órganos de recaudación adoptar las que denomina “medidas cautelares” previstas en el art. 146 de la LGT cuando se trata de comprobar e investigar la existencia de bienes y derechos.

Por tanto, según este precepto, los órganos de recaudación podrán ordenar el precinto, depósito o incautación de determinadas mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener información tributaria relevante a los efectos de la recaudación.

Pues bien, al igual que ocurre con el art. 146 de la LGT, estas medidas que pueden adoptar los órganos de recaudación no son medidas cautelares al faltar en ellas la nota de la instrumentalidad, tal y como la hemos descrito anteriormente.

²²¹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., p. 163.

²²² Art. 162.1 LGT: “1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta Ley.”

Entendemos que, en estos supuestos, los órganos de recaudación lo que están haciendo es ejercer las funciones administrativas conducentes al cobro de la deuda tributaria (art. 160 LGT). Dicho de otra manera, ya existe deuda líquida y exigible, y, por ello, debe procederse a su cobro, incluso, si fuese preciso, por la vía de apremio.

Los órganos de recaudación, como indica el art. 162.1 de la LGT, podrán comprobar e investigar la existencia y la situación de bienes y derechos, para que, en su caso, puedan proceder al embargo de los mismos en caso de impago por el obligado tributario. Por ello, estas medidas, a nuestro juicio, únicamente tienen razón de ser dentro del procedimiento de apremio, y serían medidas de carácter ejecutivo dirigidas a asegurar el cobro de la deuda que ya está apremiada. Estaríamos, pues, ante una de las potestades que integran la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria.

Su naturaleza no es cautelar, sino claramente ejecutiva, pues ya existe una deuda tributaria que ha sido liquidada o autoliquidada y cuyo cobro procede ser realizado, aunque las mismas sean también provisionales o limitadas en el tiempo, de carácter claramente discrecional y deban ser proporcionadas. La finalidad de estas medidas es, a nuestro juicio, la de evitar el levantamiento de bienes y, en ese sentido, asegurar la ejecución de la deuda (“asegurar o efectuar el cobro”, reza el artículo 162.1 de la LGT).

Nada tienen que ver, por tanto, con las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT; medidas que pueden adoptar también los órganos de recaudación pero en un momento anterior, incluso antes de que la deuda se encuentre liquidada, tal y como indica el artículo 81.5 de la LGT.

Una cosa son las medidas cautelares que puede adoptar la Administración cuando existan indicios racionales de que el cobro vaya a ser frustrado o dificultado, y otra bien distinta son las medidas de aseguramiento del cobro dentro de un procedimiento de recaudación que ya ha sido iniciado, y respecto del cual se trata únicamente de asegurar su ejecución. Quizás hubiese sido más correcto ubicar el artículo 162 de la LGT dentro del procedimiento de apremio; sede en la que este precepto tendría un mejor acomodo y en la que encuentra su verdadera razón de ser.

En efecto, los órganos de recaudación cuando comprueban la existencia de bienes y derechos es cuando se va a proceder a su embargo, y no antes. Es, en este momento, cuando medidas tales como el precinto, depósito o incautación tienen su sentido.

Cuestión muy diferente es que antes del inicio del procedimiento de apremio ya existan indicios racionales de que el cobro va a ser frustrado o gravemente dificultado. En estos supuestos, lo que procede es la adopción de una medida cautelar dirigida a asegurar de modo anticipado el cobro de la deuda. Sólo así tiene sentido que el propio artículo 81 de la LGT prevea la posibilidad de que una medida cautelar se convierta en un embargo en un procedimiento de apremio o judicial (art. 81.6 a) LGT).

El artículo 161.2 de la LGT no regula, pues, medidas cautelares en el ámbito tributario sino medidas ejecutivas, dirigidas a garantizar el cobro de la deuda por la vía de apremio. Por los motivos que hemos señalado anteriormente, su carácter provisional no justifica su denominación de “cautelar”, debiendo, además, a nuestro juicio, ser ubicadas, para una mejor sistemática, dentro de la Sección relativa al procedimiento de apremio.

3.3. El art. 170.5 de la LGT: el embargo de establecimientos mercantiles o industriales y la posibilidad de nombrar un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio o de ordenar el precinto del local.

El art. 170.5 de la LGT²²³, en los supuestos de embargo de establecimientos mercantiles e industriales, prevé la posibilidad, por parte del órgano de recaudación, de acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio, si se apreciase que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado al pago. También es posible el precinto del local hasta la enajenación de lo embargado.

Algún sector doctrinal ha afirmado el carácter cautelar de esta medida²²⁴, sin embargo, a nuestro juicio, y por los mismos motivos que acabamos de indicar respecto del artículo 162.1 de la LGT, no estamos ante auténticas medidas cautelares, sino ante una manifestación más de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria²²⁵, debiendo concluir, por tanto, en idéntico sentido: se trata de medidas de naturaleza ejecutiva puesto que ya existe una deuda líquida y exigible cuyo cobro debe ser realizado, siendo su finalidad la de asegurar dicha ejecución mediante el nombramiento de un funcionario que administre o intervenga la gestión del negocio para, de este modo, conseguir la efectiva realización de la deuda tributaria.

²²³ Art. 170.5 LGT: “5. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.” Dicho precepto se desarrolla por el art. 90.6 del RGR.

El antecedente inmediato de dicho precepto se encuentra en el apartado 4 del artículo 134 de la LGT de 1963, introducido por la reforma del año 1995 y desarrollado por el art. 131.6 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR de 1991). El art. 134.4 de la LGT de 1963 establecía lo siguiente: “4. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, el Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo”.

²²⁴ Así PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pp. 509 y 514; también ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L.: “Actuaciones y procedimientos de recaudación”, en AA.VV.: *Estudios sobre la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 731, GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 698, SOPENA GIL, J.: “Artículo 128”..., op. cit., p. 330.

²²⁵ En este mismo sentido MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado...*, op. cit., p. 352, para quien no se trata de medidas cautelares en sentido estricto, por cuanto se trata de embargo dictados en el seno de un procedimiento de apremio ya iniciado y, por tanto, son plenamente ejecutivos.

3.4. El pretendido carácter cautelar de las medidas establecidas en diversos preceptos del Real Decreto 939/2005, de 29 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

El RGR establece, dentro de la Subsección III “Normas sobre embargos”, del Capítulo II sobre el Procedimiento de Apremio (a su vez, dentro del Título III. Recaudación en periodo voluntario y en periodo ejecutivo), la posibilidad de adoptar una serie de medidas que la doctrina ha calificado de “cautelares”²²⁶, si bien es cierto que el texto legal se refiere a ellas como medidas de aseguramiento, precauciones o simplemente medidas.

Dichas medidas no suponen una novedad en nuestro ordenamiento, y ya estaban previstas en el anterior RGR de 1991. Y dando un paso más atrás en el tiempo, algunas de ellas contaban con claros antecedentes en el Reglamento General de Recaudación de 1968²²⁷.

a) Medidas de aseguramiento en el momento de la práctica del embargo.

Están reguladas en el art. 76.1 del RGR²²⁸ para el supuesto de que los bienes embargables se encuentren en locales de personas o entidades distintas del obligado, y

²²⁶ Así PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 509.

²²⁷ Así en el art. 214 se disponía lo siguiente. “Artículo 214. Sustracción de fondos.

1. En caso de sustracción de fondos el Recaudador dará cuenta inmediata del hecho al Juzgado correspondiente, solicitando de éste a la vez la práctica de una Información «ad perpetuam» que justifique el día y hora en que el hecho se perpetró; la cantidad sustraída y su preexistencia y origen; la violencia empleada, en su caso; las medidas adoptadas para precaver y evitar la sustracción, y las protestas formuladas o resistencia empleada para poner a cubierto su propia responsabilidad.”

De igual manera, el art. 213 preveía la posibilidad de adopción de medidas de seguridad del cobro: Artículo 113. Auxilio de la Autoridad.

1. Las autoridades gubernativas prestarán la protección y el auxilio necesarios para el ejercicio de 'la gestión recaudatoria.

2. Los Delegados de Hacienda, por propia iniciativa o a petición razonada de los Recaudadores, solicitarán protección y auxilio cuando lo consideren necesario.

3. Los Recaudadores, en caso de grave alteración del orden público que pueda suponer peligro para los valores o fondos en su poder, fuera del lugar de residencia, solicitarán del Delegado de Hacienda o directamente en caso de urgencia de la Autoridad municipal, que adopten las medidas en cada caso aconsejables para la seguridad de aquellos valores y fondos.”

En último lugar, el art. 217 regulaba la posibilidad de adopción de las medidas necesarias para remover los obstáculos en el proceso recaudatorio: “Art. 217. Remoción de obstáculos en el proceso recaudatorio.

1. En el caso de que los Recaudadores encontrasen obstáculos que paralicen o demoren el ejercicio de su función y provengan de las Oficinas dependientes de las Delegaciones de Hacienda o bien de las Corporaciones, Entidades oficiales o Autoridades que hubieren de intervenir, auxiliar o cooperar en el proceso recaudatorio, solicitarán del Delegado de Hacienda, después de cumplir, en su caso, con lo dispuesto en el artículo anterior, que se remuevan aquellos obstáculos o inconvenientes.

2. En las solicitudes se consignarán los datos necesarios en orden a la finalidad perseguida y siempre la designación del sujeto pasivo, concepto, municipio, débito y periodo a que corresponde, y se presentarán en las Tesorerías de Hacienda. Estas dependencias las elevarán con informe razonado a los Delegados de Hacienda quienes adoptarán las medidas necesarias, según los casos, en orden a resolver las cuestiones planteadas, dando cuenta de ello, cuando lo consideren conveniente o necesario, a la Dirección General del Tesoro y Presupuestos, acompañando en este caso uno de los ejemplares del escrito formulado por el Recaudador”.

²²⁸ Art. 76.1 del RGR “1. Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al

hubiese negativa a la entrega inmediata o cuando ésta no fuese posible. En estos casos, se podrá proceder al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento, de acuerdo con lo establecido en el art. 146 de la LGT. No debemos olvidar, como destaca Montero Domínguez, que el artículo 162 de la LGT atribuye, a los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación, las facultades previstas en dicho precepto²²⁹.

b) Medidas de precaución en el embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y demás bienes de valor histórico o artístico.

En estos casos, el art. 91 del RGR²³⁰ establece que el órgano de recaudación adoptará las “precauciones” necesarias para impedir su sustitución o levantamiento, ya sea a través de precintos o bien en la forma que dicho órgano considere más conveniente.

personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

En caso de negativa a la entrega inmediata o cuando esta no sea posible, se podrá proceder al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento, haciéndose constar en diligencia.

Cuando sea necesario el acceso a los bienes embargados a efectos de su identificación o ejecución, podrá requerirse el auxilio de la autoridad.

Lo dispuesto en este apartado se efectuará teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 142 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la entrada en fincas y locales y las medidas de aseguramiento que es posible adoptar.”

Este precepto tiene un claro antecedente en el art. 115.3 del RGR de 1991 que rezaba del siguiente modo: “Art. 115.3 RGR de 1991: “Artículo 115. Práctica de los embargos.

3. Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o Entidades distintas del deudor, el embargo se practicará presentándose el agente en dicho lugar, ordenando al depositario o personal dependientes del mismo la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

En caso de negativa a la entrega inmediata o imposibilidad de la misma, se procederá al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento, todo lo cual se hará constar en diligencia.

El agente podrá acceder por sí mismo o con auxilio de la autoridad gubernativa a dichos bienes cuando sea necesario para la identificación o ejecución de los mismos”.

²²⁹ Cfr. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado...*, op. cit., p. 296.

²³⁰ Art. 91.1 del RGR: “1. El embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico, se realizará por el órgano de recaudación competente, mediante su detalle en diligencia y con la adopción de las precauciones necesarias para impedir su sustitución o levantamiento por medio de precintos o en la forma más conveniente”.

El art. 132.1 del RGR de 1991 ya había previsto esta misma posibilidad: “ 1. El embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico a que se refiere esta Sección, se realizará por el agente de recaudación, detallándolos mediante diligencia y adoptando, por medio de precintos o en la forma más conveniente, las precauciones necesarias para impedir su sustitución o levantamiento.”

c) Medidas de aseguramiento en el caso de embargo de bienes muebles o semovientes reguladas en el art. 92.2 del RGR²³¹.

Dicho precepto permite el precintado u otras medidas de aseguramiento que procedan en el supuesto de que, en el curso de un procedimiento de embargo, no se depositen dichos bienes de forma inmediata.

d) Medidas de aseguramiento en los supuestos de depósito de los bienes embargados, cuando el mismo se realice en los recintos o locales del obligado al pago.

El artículo 94.3 letra e) del RGR²³², y para los supuestos que se considere oportuno o que se trate de bienes de difícil transporte o movilidad, establece la posibilidad de que el depósito se haga en recintos o locales del propio obligado al pago; motivo por el cual se procederá o bien al precinto, o bien a adoptar aquellas medidas que garanticen la seguridad o integridad de los mismos.

A nuestro juicio, no estamos en todos estos supuestos ante medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, sino que se trata de facultades que integran la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria²³³, remitiéndonos, en este sentido, a lo que hemos afirmado respecto del artículo 162.1 de la LGT. Se trata, por tanto, de potestades inherentes a la genérica potestad de autotutela ejecutiva y, al no ser instrumentales respecto de procedimiento declarativo alguno, no es posible considerarlas como medidas cautelares tributarias.

²³¹ Art. 92 del RGR: “2. Del resultado de la actuación se extenderá la correspondiente diligencia en la que se habrán de identificar los bienes embargados. Si no se depositan los bienes de forma inmediata, se procederá al precintado u otras medidas de aseguramiento que procedan.”

Al igual que las anteriores, el RGR de 1991 había previsto tal posibilidad en su art. 134.2 y 134.4 para el supuesto de automóviles y similares: “2. Del acto del embargo, sea positivo o negativo, se extenderá la correspondiente diligencia. Si el deudor no estuviese presente en el acto de embargo, se le notificará en la forma que dispone el artículo 103. Si no se depositan los bienes de forma inmediata, se procederá al precintado u otras medidas de aseguramiento que procedan.”

²³² Art. 94.3 letra e) del RGR: “3. Los demás bienes se depositarán, según proceda, a juicio del órgano de recaudación competente:

e) En recintos o locales del obligado al pago cuando así se considere oportuno o cuando se trate de bienes de difícil transporte o movilidad; en este caso, se procederá a su precinto o a la adopción de medidas que garanticen su seguridad e integridad, quedando el obligado al pago sujeto a los deberes y responsabilidades del depositario citados en el artículo 96. En este caso, el depósito se considerará necesario sin que pueda oponerse el obligado al pago”.

También el anterior art. 136.3 RGR de 1991 había previsto esta posibilidad: “3. Los demás bienes se depositarán, según mejor proceda, a juicio del órgano de recaudación:

(...) e) Excepcionalmente, en locales del deudor, cuando se trate de bienes de difícil transporte o movilidad, en cuyo caso se procederá a su precinto o a la adopción de medidas que garanticen su seguridad e integridad, quedando el deudor sujeto a los deberes y responsabilidades del depositario, citados en el artículo 138 de este Reglamento”.

²³³ En este mismo sentido MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado...*, op. cit., p. 352, para quien no se trata de medidas cautelares en sentido estricto, por cuanto se trata de embargo dictados en el seno de un procedimiento de apremio ya iniciado y, por tanto, son plenamente ejecutivos.

3.5. La baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidos en ellos y la revocación del número de identificación fiscal.

El apartado 4 del art. 144 del RGGI prevé, mediante acuerdo motivado y dentro de las actuaciones de comprobación censal, la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial en tres supuestos relacionados con la actividad de tales personas o entidades incluidos en dicho régimen. Dicha baja cautelar se convertirá en definitiva cuando, en su caso, se efectúe la rectificación censal conforme al procedimiento establecido en dicho Reglamento²³⁴.

Por su parte, el art. 147.1 del RGGI regula la potestad de la Administración Tributaria de revocar el número de identificación fiscal asignado a las personas jurídicas y entidades en el curso de los procedimientos de comprobación censal previstas en el art. 144 del mismo Reglamento o de otras actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación cuando concurra alguna de las circunstancias allí establecidas²³⁵. Tal revocación, motivada, notificada, previa audiencia al interesado y

²³⁴ El tenor literal del precepto es el siguiente: “4. Se podrá acordar la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidos en ellos mediante acuerdo motivado del delegado o del director de departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previo informe del órgano proponente, en los siguientes supuestos:

a) Cuando en una actuación o procedimiento tributario se constate la inexistencia de la actividad económica o del objeto social declarado o de su desarrollo en el domicilio comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.

b) Cuando el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.

c) Cuando se constate la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En los supuestos previstos en los párrafos a), b) y c) anteriores, la baja cautelar se convertirá en definitiva cuando se efectúe la rectificación censal del obligado tributario conforme a lo dispuesto en los artículos 145 y 146.

Cuando las circunstancias que permiten acordar la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial concurren en el momento de la solicitud de inclusión en tales registros, el delegado competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denegará, mediante acuerdo motivado, dicha inclusión.”

Tal posibilidad ya estaba prevista en el art. 14.3 del derogado Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. Dicho reglamento se ocupó por primera vez del Registro de operadores intracomunitarios y del Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial, que hasta ese momento solo estaban regulados y de forma parcial en el art. 2 d) y en el art. 16 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regulaba la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal. Como indicaba la exposición de motivos del RD 1041/2003 “La importancia de este censo en el seno de la Unión Europea y en materia de la cooperación administrativa entre los Estados aconseja que aparezca regulado con el debido detalle.”

²³⁵ Art. 147.1 RGGI: “Artículo 147. Revocación del número de identificación fiscal.

1. La Administración tributaria podrá revocar el número de identificación fiscal asignado, cuando en el curso de las actuaciones de comprobación realizadas conforme a lo dispuesto en el artículo 144.1 y 2 de este reglamento o en las demás actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, se acredite alguna de las siguientes circunstancias:

publicada en el Boletín Oficial del Estado, determinará automáticamente la baja de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores y otros operadores económicos (art. 147.7 RGGI²³⁶).

La revocación del número de identificación fiscal sería pues, tal y como ha afirmado el TEAC, en su Resolución de 19 de abril de 2007, “una constatación de que no se dan las circunstancias fácticas que son presupuesto de su asignación (existencia de la actividad o del objeto social declarado, en la solicitud o en sus estatutos, y su desarrollo en el domicilio comunicado) y condición de su mantenimiento. En definitiva, la constatación de que siendo el NIF una exigencia a cumplir para la realización de cualesquiera operaciones tributarias, o con trascendencia tributaria, carece de sentido su mantenimiento y vigencia para la entidad que no las realiza y que ni siquiera se constituye para realizarlas”²³⁷.

Se encuadran dichos preceptos dentro del Título II del RGGI relativo a las obligaciones tributarias formales, desarrollando las obligaciones previstas en el art. 29.2 a) de la LGT, referente a la obligación de presentar declaraciones censales²³⁸, y 29.2 b)

a) Las previstas en el artículo 146.1 b, c o d de este reglamento.

b) Que mediante las declaraciones a que hacen referencia los artículos 9 y 10 de este reglamento se hubiera comunicado a la Administración tributaria el desarrollo de actividades económicas inexistentes.

c) Que la sociedad haya sido constituida por uno o varios fundadores sin que en el plazo de tres meses desde la solicitud del número de identificación fiscal se inicie la actividad económica ni tampoco los actos que de ordinario son preparatorios para el ejercicio efectivo de la misma, salvo que se acredite suficientemente la imposibilidad de realizar dichos actos en el mencionado plazo.

En el supuesto regulado en el artículo 4.2.1, el plazo anteriormente señalado comenzará a contar desde que se hubiese presentado la declaración censal de modificación en los términos establecidos en el artículo 12.2, tercer párrafo.

d) Que se constate que un mismo capital ha servido para constituir una pluralidad de sociedades, de forma que, de la consideración global de todas ellas, se deduzca que no se ha producido el desembolso mínimo exigido por la normativa aplicable.

e) Que se comunique el desarrollo de actividades económicas, de la gestión administrativa o de la dirección de los negocios, en un domicilio aparente o falso, sin que se justifique la realización de dichas actividades o actuaciones en otro domicilio diferente.”

Esta misma posibilidad estaba regulada en el art. 10.7 del anterior Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal (vigente hasta el 1 de enero de 2008) que disponía lo siguiente: “7. La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo, y, en particular, la existencia de la actividad o del objeto social declarados por la entidad y de su desarrollo en el domicilio comunicados, así como el mantenimiento de dichas circunstancias. Si de la comprobación resultara que los mencionados datos no son veraces o que no se cumplen las circunstancias señaladas, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados, podrá revocar el número de identificación fiscal asignado. Asimismo, de concurrir esas circunstancias, la Administración podrá efectuar, en su caso, la rectificación de oficio de los datos censales de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.”

²³⁶ Art. 147.7 RGGI: “7. La revocación del número de identificación fiscal determinará la baja de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores y otros operadores económicos.”

²³⁷ Resolución del TEAC de de 19 de abril de 2007 (JUR 2007\252532), F.D. sexto. En idéntico sentido Resolución del TEAC de 19 de abril de 2007 (JUR 2007\252535), F.D. tercero.

²³⁸ Sobre el tema, vid. AA.VV. (dir. por DELGADO PACHECO, A.): *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, La Ley, Madrid, 2011, pp. 107 y ss.; BOSCH CHOLBI, J.L.: “Obligaciones censales”, en AA.VV.: *Memento práctico Francis Lefebvre Procedimientos Tributarios 2009-2010*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2008, pp. 103 y ss., DELGADO PACHECO, A. y

de la LGT, referente a la obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en las relaciones con trascendencia tributaria²³⁹.

La obligación de presentar declaraciones censales y de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal son obligaciones tributarias formales cuyo fundamento constitucional último no es otro que el mismo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art. 31 CE – entre otros, Falcón y Tella²⁴⁰ y Herrera Molina²⁴¹ -, tal y como afirmase ya la STC 110/1984²⁴²; eso sí, matizado este deber de colaboración por el principio de proporcionalidad, puesto que el establecimiento de obligaciones formales no puede permanecer ajeno a la existencia de una adecuada relación con la finalidad perseguida (STC 146/1994²⁴³).

Como precisasen Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero se trata de obligaciones “cuyo contenido no es pecuniario, consistiendo en conductas del particular que bien podrían calificarse de deberes jurídico-públicos, contando la Administración con las correspondientes potestades administrativas para su exigencia”²⁴⁴.

PLATAS SANCHO, V.: “La gestión del Impuesto”, en AA.VV. (dirigida por BUNES IBARRA, J.M.): *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp. 1219 y ss. y RODRÍGUEZ ARANA, M.A.: “La regulación de las obligaciones tributarias formales en el reglamento general de aplicación de los tributos”, *Revista de información fiscal*, nº 98, 2010, pp. 11 y ss., en especial, pp. 26 y ss.

²³⁹ Sobre el tema, vid. AA.VV. (dir. por DELGADO PACHECO, A.): *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado...*, op. cit., pp. 107 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L. A.: “El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *REDF*, nº 68, 1990, pp. 479 y ss.; BAS SORIA, J.: “La revocación del número de identificación fiscal: una nueva facultad administrativa”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 280, 2006, pp. 67 y ss.; BOSCH CHOLBI, J.L.: “Obligaciones censales”..., op. cit., pp. 129 y ss.; MARTÍNEZ EGAÑA, D. y VILLOLDO SALVATELLA, A.: “El número de identificación fiscal en España”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 12, 2008, pp. 4 y ss. y SIMÓN MATAIX, M.: “Comentario al RD 1065/2007: ámbito de aplicación, censos, domicilio fiscal y NIF”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 12, 2008, pp. 3 y ss.

²⁴⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: “La reserva de Ley en el art. 8 de la nueva LGT (II): obligaciones tributarias a cuenta, accesorias, entre particulares y de hacer o formales”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2004, p. 8.

²⁴¹ HERRERA MOLINA, P.M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pp. 60 y ss.

²⁴² Cfr. STC 110/1984, de 26 de noviembre, F.J. 3.

²⁴³ En la STC 146/1994, de 12 de mayo se resolvió un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas en la que se introdujeron por el legislador una serie de medios de prueba especiales que acreditasen la existencia de auténticos contratos de trabajo del cónyuge y familiares a efectos de su deducción en los rendimientos de actividades económicas por el empresario. El TC afirmó en su F.J. 6 lo siguiente: “Puede por ello el legislador exigir que quede acreditada la seriedad de tales contratos, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas; debe tratarse, en todo caso, de requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida”, concluyendo la constitucionalidad de tal obligación porque “no imponen una carga que pueda calificarse de irrazonable o desproporcionada”.

²⁴⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., p. 221.

Sobre las obligaciones formales vid. VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: “Tributos y obligaciones tributarias”, en AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid,

Las obligaciones censales tienen especial relevancia a efectos de la gestión del IVA. De hecho, reguladas en el art. 29.1. a) de la LGT, se reproducen en el art. 164 LIVA, y permiten a la Administración una mejor gestión, no solo del IVA, sino del resto de tributos, al tener la declaración censal virtualidad en relación con los mismos, pudiendo de este modo la Administración detectar posibles actuaciones fraudulentas. De ahí la importancia que tiene una correcta elaboración del Censo de Obligados Tributarios dentro del cual se incluye el Registro de operadores intracomunitarios, de exportadores y de otros operadores económicos en régimen comercial.

De igual manera, la obligación de solicitar y utilizar un número de identificación fiscal es esencial en toda la gestión tributaria, entendida en el más amplio sentido del término, y es imprescindible para cualquier relación de naturaleza o con trascendencia tributaria, lo que supondría la afección a todas o casi todas sus operaciones, al tener naturaleza o trascendencia tributaria. En este sentido, según la D.A. sexta de la LGT, no se podrá realizar ninguna operación financiera con entidad de crédito alguna si no se comunica previamente el número de identificación fiscal. Y también el art. 23 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, modificado por el art. 6 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dispone la acreditación obligatoria mediante el número de identificación fiscal en el caso de escrituras públicas relativas a determinados actos sobre bienes inmuebles o cualquier otro con trascendencia tributaria²⁴⁵.

Así pues, tanto la revocación del número de identificación fiscal prevista en el art. 147 RGGI, como la baja cautelar en los Registros prevista en el art. 144.4 del RGGI implicaría la imposibilidad de relacionarse con la Administración tributaria, tal y como disponen los art. 26 y 27 del RGGI²⁴⁶, con lo que, y esto es lo más importante, se

2004, pp. 75 y ss., en especial p. 121 y ss. y VILLARÍN LAGOS, M.: “La relación jurídico-tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 95 y ss., especialmente pp. 138 y ss.

²⁴⁵ Art. 23 último párrafo de la Ley de 28 de mayo de 1862: “Si se trata de escrituras públicas relativas a actos o contratos por los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, o a cualesquiera otros con trascendencia tributaria, los comparecientes acreditarán ante el Notario autorizante sus números de identificación fiscal y los de las personas o entidades en cuya representación actúen, de los que quedará constancia en la escritura”

²⁴⁶ “Artículo 26. Utilización del número de identificación fiscal ante la Administración tributaria.

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo previsto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

La Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal.

Cuando el obligado tributario carezca de número de identificación fiscal, la tramitación quedará condicionada a la aportación del correspondiente número. Transcurridos 10 días desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare.

2. Los obligados tributarios deberán incluir el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este reglamento o en otras disposiciones.

pueden producir graves perjuicios para el empresario al impedir la realización de cualquier operación con trascendencia tributaria, en el caso de la revocación, o incluso la deducción del IVA soportado, si se tratase únicamente de la baja cautelar en los Registros. La SAN de 10 de junio de 2010 declara la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria y obliga a indemnizar a una empresa por los daños sufridos a consecuencia de una baja cautelar en el registro de operadores intracomunitarios consistentes en la falta de devolución del IVA soportado en determinadas compras, tras constatar que se daban las circunstancias que permitían el alta de la entidad en el citado registro²⁴⁷.

Sorprende, además, el hecho de que la baja cautelar esté prevista en una norma de rango reglamentario, ya que se trata de una potestad inherente a las facultades de comprobación censal. No así la revocación del número de identificación fiscal prevista en el art. 117 de la LGT y en su D.A sexta.

No cabe duda de que las obligaciones tributarias formales están sometidas ex art. 31.1 CE y art. 8 LGT al principio de reserva de ley, a diferencia de cuanto ocurre con la regulación de los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, ya que el art. 8 los excluye de la reserva legal. Esta cuestión ya ha sido destacada negativamente por nuestra doctrina –Calvo Ortega²⁴⁸. Quizás a ello se debe que la baja cautelar que estamos comentando esté prevista en una norma de rango reglamentario.

En cualquier caso, lo que nos interesa aclarar, en este momento, es que no estamos ante medidas cautelares de naturaleza tributaria sino, como ya hemos indicado, ante una potestad tributaria que permite llevar a cabo actuaciones de rectificación censal y de revocación de un número de identificación fiscal previamente asignado, en tanto que procedimientos de comprobación de una obligación formal previstos en el RGGI, en desarrollo de lo establecido en el 123.2 LGT²⁴⁹ y en su D.A. 5ª y 6ª.

Tales medidas no son instrumentales, puesto que las mismas no están subordinadas a otro procedimiento cuyo desarrollo temporal puede poner en peligro el cobro de la deuda tributaria. Ni además, según se desprende de su regulación, procede la

A efectos de lo dispuesto en este apartado, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitarlo y, en su caso, acreditarlo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de este reglamento.

Artículo 27. Utilización del número de identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria.

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todos los documentos de naturaleza o con trascendencia tributaria que expidan como consecuencia del desarrollo de su actividad, y deberán comunicarlo a otros obligados de acuerdo con lo previsto en este reglamento o en otras disposiciones. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

Asimismo, los obligados tributarios deberán incluir en dichos documentos el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en este reglamento o en otras disposiciones.”

²⁴⁷ SAN de 10 junio de 2010 (JUR 2010\329482).

²⁴⁸ CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”..., op. cit., pp. 193 y 194.

²⁴⁹ Art. 123.2 LGT: “2. Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.”

valoración del *fumus boni iuris* ni del *periculum in mora*, sin perjuicio de que, por supuesto, en tanto que potestad, deba ser adoptada teniendo en cuenta la finalidad con la que ha sido otorgada por el legislador, debe ser motivada y, por supuesto, proporcionada, dando lugar en su caso a una posible responsabilidad patrimonial de la Administración si la medida careciese de tales requisitos (SAN de 10 de junio de 2010)²⁵⁰.

Por lo que respecta a la baja cautelar en los Registros, aunque denominada “cautelar”, en realidad, en este caso, el término se utiliza, indebidamente a nuestro juicio, como contrapuesto a la baja definitiva, también prevista en el art. 144 del RGGI, -la cual debe instruirse a través de un procedimiento de rectificación censal en el que se conceda audiencia al interesado y la posibilidad de aportar la documentación que se estime pertinente, para compatibilizar de este modo esta potestad de la Administración con la necesaria salvaguarda de los derechos y garantías del obligado tributario-, pudiendo haberse calificado como “baja temporal” o “provisional”, para no inducir a error tal denominación.

Igualmente, en cuanto a la revocación del número de identificación fiscal, las conclusiones son idénticas, y como acertadamente, a nuestro juicio, ha señalado el TEAC, en su Resolución de 19 de abril de 2007, no se trata de una medida cautelar, puesto que “ni está prevista como tal, ni se trata de una medida accesoria dentro de un procedimiento principal cuya finalidad se trata de salvaguardar, sino que ella es el propio fin perseguido”²⁵¹.

3.6. El derecho de retención del art. 80 de la LGT.

El artículo 80 de la LGT²⁵² establece el derecho de retención de la Administración tributaria frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas

²⁵⁰ La SAN de 10 de junio de 2010 (JUR 2010\329482), establece la responsabilidad patrimonial de la Administración por daño causado a una empresa por el retraso de la Administración a la hora cursar el alta de una entidad en el Registro de Operadores Intracomunitarios después de haberla dado de baja cautelarmente.

²⁵¹ Resolución del TEAC de 19 de abril de 2007 (JUR 2007\252532), F.D. sexto, donde añade, que “la revocación del NIF no es un concepto que técnicamente encaje en el artículo 219 LGT, sino que es una cesación de efectos del acto de concesión, que puede ser transitoria, por incumplimiento de las condiciones establecidas para su asignación”.

²⁵² Art. 80 de la LGT: “Artículo 80. Derecho de retención. La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.”. El art. 67.2 del RGR añade: “2. El derecho de retención se ejercerá por los órganos a los que se hayan presentado o entregado las mercancías.”.

La LGT de 1963 regulaba este mismo derecho en su artículo 75: “La Hacienda Pública tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías que se presenten a despacho y exacción de los tributos que graven su tráfico o circulación por el respectivo importe del crédito liquidado de no garantizarse de forma suficiente al pago del mismo”, precepto que a su vez desarrollaba el art. 38 del RGR de 1991: “1. La Hacienda Pública tendrá derecho de retención, frente a todos, sobre las mercancías que se presenten a despacho y liquidación de los tributos que graven su tráfico o circulación, por el respectivo importe de la deuda liquidada, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma. 2. El referido derecho se ejercerá por los órganos a quienes se hayan presentado o entregado las mercancías a los fines señalados en el número anterior. Las Administraciones de Aduanas ejercerán este derecho de acuerdo con lo que se establece en las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas”.

para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma²⁵³.

El derecho de retención se trata, como señalase Cortés Domínguez, de “uno de los medios más viejos de aseguramiento del crédito tributario conocidos en el Derecho positivo”²⁵⁴.

Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero han señalado que su ámbito por antonomasia es el de los tributos aduaneros, ya que son los únicos en los que se da la presentación que constituye la base de la posible retención²⁵⁵; motivo por el cual Falcón y Tella²⁵⁶ o García Novoa consideran que debería estar regulado en la normativa aduanera, y no en la Ley General Tributaria²⁵⁷.

No obstante, la STS de 21 de enero de 1999²⁵⁸ entiende que este mismo derecho de retención es igualmente aplicable al IVA a la importación, al establecer el art. 167.2 de la LIVA que “En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios”, y al estar prevista tal posibilidad, con carácter general, en el entonces vigente art. 75 de la LGT de 1963. A nuestro juicio, y por idénticos motivos, este derecho de retención sería igualmente aplicable a los Impuestos Especiales a la importación, ya que el art. 18.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece idéntica previsión²⁵⁹.

Este derecho de retención está también regulado en el artículo 124 del Reglamento (CE) 450/2008, de 23 de abril, que establece el código aduanero comunitario modernizado, según el cual, cuando la inclusión de mercancías implique el nacimiento de una deuda aduanera, el levante de las mismas se supeditará al pago de su importe o a la constitución de una garantía²⁶⁰.

²⁵³ Sobre el tema vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “El derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria: algunas consideraciones”, *REDF*, nº 113, 2002, pp. 19 y ss., HERRERO DE MADARIAGA, J.: “Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria”..., op. cit. y MIR DE LA FUENTE, T.: *Las retenciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

²⁵⁴ Cfr. CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Tomo I, 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985, p. 470.

²⁵⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición..., op. cit., p. 466.

²⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma”, *RDFHP*, nº 215, 1991, op. cit., pp. 922 y 923.

²⁵⁷ GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 362.

²⁵⁸ STS de 21 de enero de 1999 (RJ 1999\63), F.D. segundo.

²⁵⁹ Art. 18.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: “5. En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.”

²⁶⁰ “Artículo 124. Levante supeditado al pago del importe del derecho de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera o a la constitución de una garantía

1. Cuando la inclusión de mercancías en un régimen aduanero implique el nacimiento de una deuda aduanera, el levante de las mercancías estará supeditado al pago del importe del derecho de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera o a la constitución de una garantía que cubra dicha deuda.”

Dicho Reglamento, aún estando en vigor, todavía no es aplicable (véase lo dispuesto en los artículos 187 y 188). De modo que en su defecto se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Reglamento

La retención, para Herrero Madariaga, requiere la presencia de tres elementos: la posesión de la cosa, la existencia de un crédito exigible y vencido, aunque no necesariamente cuantificado y la conexión entre el crédito y la cosa²⁶¹. Sin embargo, como bien ha precisado, el retenedor, en este caso la Administración, si bien puede hacer uso de todas las facultades propias de su condición de acreedor (incluso instando la ejecución forzosa), lo que no puede hacer efectivo su crédito frente a los bienes retenidos, ya que la única facultad que otorga la retención del art. 80 de la LGT es precisamente esa, la de impedir la restitución de los bienes hasta que sea satisfecha la obligación tributaria, pero no permite el derecho a la realización directa sobre tales bienes. Eso sí, este derecho de retención tiene eficacia erga omnes mientras que las cosas objeto del mismo se encuentren en poder de su titular. Por eso, precisa el mismo autor, si el retenedor de la cosa pierde su posesión, tal eficacia desaparece, al tener este derecho naturaleza personal y carecer del carácter de reipersecutoriedad propio de los derechos reales²⁶².

La mayor parte de nuestra doctrina considera que estamos una garantía del crédito tributario propia del ámbito aduanero²⁶³, de carácter subsidiario, “poco vigorosa” -en palabras de Rodríguez Bereijo²⁶⁴-, pero que no llega a ser derecho real, ya que, como acabamos de indicar, este derecho de retención no otorga la facultad típica de los derechos reales: instar la ejecución para así lograr el cobro de la deuda tributaria, o lo que es igual, la reipersecutoriedad, de modo que “la Hacienda Pública, titular del derecho de retención puede retener la cosa, pero no puede recuperarla si ha pasado a manos de un tercero; no permite a su titular realizar el valor de los bienes o mercancías retenidos para cobrarse el derecho de retención de los derechos reales de garantía”²⁶⁵. No obstante, el hecho de ser oponible “frente a todos” –singularidad de este derecho de retención-, y no únicamente frente al deudor, ha llevado a calificarla como derecho “cuasi real de garantía”²⁶⁶.

Algún sector doctrinal minoritario ha afirmado que este derecho de retención es una medida cautelar, ya sea porque nace con el fin de garantizar la eficacia de la

(CEE) 2913/1992, de 12 de octubre: “1. Cuando la admisión de una declaración en aduana implique el nacimiento de una deuda aduanera, sólo se podrá conceder el levante de las mercancías objeto de dicha declaración cuando haya sido pagado o garantizado el importe de la deuda aduanera. Sin embargo, sin perjuicio de lo dispuesto en el ap. 2, esta disposición no será aplicable para el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.”

²⁶¹ HERRERO DE MADARIAGA, J.: “Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 259.

²⁶² Ídem, p. 259.

²⁶³ Así HERRERO DE MADARIAGA, J.: “Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 258, MIR DE LA FUENTE, T.: *Las retenciones tributarias*..., op. cit., pp. 39 y ss.

²⁶⁴ En efecto, como afirma este autor “Es, sin embargo, una garantía poco vigorosa, pues el acreedor solo ostenta la facultad de continuar la detentación y rehusar la restitución. Carece, en cambio, de un poder de realización del valor de los bienes para resarcirse de su crédito con el producto obtenido”, cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “La garantías del crédito tributario”..., op. cit., p. 209.

²⁶⁵ Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “La garantías del crédito tributario”..., op. cit., p. 211.

²⁶⁶ GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A.: “Las garantías del crédito tributario” en AA.VV. (dirigida por MARTINEZ LAFUENTE, A.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 465.

situación principal de la que dependen²⁶⁷, ya sea porque el derecho de retención no permite la realización de las mercancías²⁶⁸.

No compartimos tal opinión, ya que el pretendido carácter instrumental del derecho de retención no es tal. Si observamos su regulación, podemos constatar cómo el derecho de retención aparece configurado como una facultad que se otorga a la Administración para asegurar el cobro de las deudas aduaneras, no siendo necesario ni siquiera motivar el ejercicio de este derecho: o se paga la deuda, o se garantiza, o simplemente la mercancía no se levanta. Tampoco es necesario apreciar ni el *periculum in mora* ni el *fumus boni iuris*; además, y lo que es más importante, esta facultad no es instrumental respecto de ningún otro procedimiento; es decir, no trata de evitar el peligro que supone el necesario desarrollo temporal de un procedimiento para el cobro de la deuda tributaria.

Se trataría, por tanto, de una garantía del crédito tributario de origen antiquísimo²⁶⁹, propia del ámbito aduanero, y propiciada por los singulares mecanismos de aplicación de este tipo de tributos, establecida con la exclusiva finalidad de garantizar el pago de este tipo de deudas -STS de 20 de junio de 1991²⁷⁰-.

3.7. La retención documental en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y la retención de bienes y derechos y seguros de vida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 54.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados²⁷¹ (en adelante LITPyAJD), y el art. 33

²⁶⁷ Así ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “El derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 33. También SOPENA GIL, J.: “Artículo 128”..., op. cit., p. 328.

²⁶⁸ MÁLVAREZ PASCUAL, L.: “La deuda tributaria”, en AA.VV. (coord. por PALAO TABOADA, C.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 279.

²⁶⁹ Según Rodríguez Bereijo es “uno de los medios más viejos de aseguramiento del crédito tributario conocidos en el Derecho Positivo”, cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”..., op. cit., p. 210.

²⁷⁰ STS de 20 de junio de 1991 (RJ 1991\4891), F.D. cuarto: “La posibilidad de la administración aduanera de exigir el pago de los impuestos devengados por la importación de mercancías, como condición previa para autorizar su levante, que es una consecuencia del derecho de retención de que goza para hacer efectivo sobre las mismas el importe de dichos tributos, no supone una reproducción del viejo principio «solve et repete» y por ello permite que en caso de impugnación de las liquidaciones practicadas el levante pueda autorizarse afianzando suficientemente el pago”.

²⁷¹ Art. 54.1 LITP (modificado por art. 7.14 de Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria): “1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁷² (en adelante LISD), establecen lo que algún sector doctrinal ha denominado “retención documental”²⁷³.

Según dichos preceptos, los documentos que contengan actos o contratos sujetos a dichos impuestos no se admitirán ni surtirán efecto alguno en la Oficina o Registro Público si previamente no se justifica el pago de la deuda tributaria o consta declarada su exención, o, al menos, se acredita la presentación en la Administración de los referidos documentos, debiéndose además notificar a la Administración tributaria competente las posibles incidencias que se produzcan. Por su parte, los Juzgados y Tribunales, si apreciasen que, en un documento que hayan admitido, no consta nota alguna de haber sido presentado a la Administración para su liquidación, deberán remitirle copia autorizada del mismo.

Estamos, en ambos supuestos, ante una garantía del crédito tributario propia de estos Impuestos, considerada por algún sector doctrinal como “garantía extraordinaria”²⁷⁴ o de “norma cautelar”²⁷⁵. Incluso el propio Tribunal Constitucional ha afirmado respecto de esta previsión lo siguiente: “tiende a asegurar la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, finalidad que aparece vinculada al deber fundamental establecido en el art. 31.1 de la Constitución.”²⁷⁶.

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original.” Sobre antecedentes de dicho precepto vid. AA.VV. (coord. Por COLOMER FERRÁNDIZ, C.): *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios, Madrid, 2005, pp. 740 y ss.

Dicho precepto se desarrolla en el art. 122 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados bajo la denominación “cierre registral”, precepto en el que se concretan los efectos jurídicos que conlleva el mandato de no admisión de los documentos sujetos al Impuesto sin que se haya justificado su pago”, cfr. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Civitas, Madrid, 2004, p. 797. Sobre el cierre registral vid. también AA.VV. (coord. Por COLOMER FERRÁNDIZ, C.): *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados...*, op. cit., pp. 742 y 743.

El cierre registral está regulado en el art. 100 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁷² “Art. 33. Efectos de la falta de presentación. Los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración. Los Juzgados y Tribunales remitirán a estos órganos copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.”

²⁷³ Vid. MIR DE LA FUENTE, T.: *Las retenciones tributarias...*, op. cit., pp. 105 y ss.

²⁷⁴ Así ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2006, p. 94 y ZABALA-RODRIGUEZ FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Ciss, Valencia, 1991, p. 222

²⁷⁵ MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Gestión y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en AA.VV.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, p. 267.

²⁷⁶ STC 141/1988, de 12 de julio, F.J. 6. La Sentencia resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto frente al entonces vigente art. 57.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, que a su vez recogía lo dispuesto en el art. 42 de la Ley

En este sentido, la SAP de Lérida de 30 octubre de 2009 afirmó que “estamos ante unas normas establecidas en claro beneficio de la Hacienda Pública, cuya finalidad no es otra que controlar y garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria, supeditando el acceso a los registros públicos a la previa justificación del pago de la deuda tributaria correspondiente, a modo de presupuesto o requisito previo que condiciona la actuación del Registrador”²⁷⁷.

Por su parte, el art. 32.4 de la LISD²⁷⁸, en los supuestos de entrega de bienes a personas distintas de su titular, ordena su retención si previamente no se acredita el pago del Impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

Del tenor literal del precepto se desprende que este derecho de retención afecta no solo a órganos judiciales y a la Administración, sino también a intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, cualquier entidad pública o privada o incluso a particulares.

Igualmente, el art. 32.5 de la LISD²⁷⁹ establece que las Entidades de Seguros no podrán efectuar la liquidación ni el pago de los seguros concertados sobre la vida de una persona sin la previa justificación de haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, haber ingresado la autoliquidación practicada.

Por los mismos motivos que el derecho de retención del artículo 80 de la LGT, no podemos admitir la naturaleza cautelar de estas medidas²⁸⁰, las cuales no son más que previsiones del Legislador para asegurar el pago de los citados impuestos, y que, a nuestro juicio, deben conceptuarse como garantías específicas de estos créditos tributarios configuradas como obligaciones de carácter formal que afectan a autoridades públicas diversas, funcionarios y particulares²⁸¹.

32/1980, de 21 de junio, según el cual “ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este Impuesto se admitirá y surtirá efecto en Tribunal, Oficina o Registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción de aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria”. El Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la inclusión del vocablo “Tribunal” en dicho precepto, por entender que suponía una limitación de los derechos reconocidos en el art. 24 de la Constitución, en cuanto prohibía que fuesen admitidos o surtiesen efectos en los Tribunales documentos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de los cuales no se había satisfecho dicha obligación tributaria.

²⁷⁷ SAP de Lérida de 30 octubre de 2009 (AC 2010\405), F.D. cuarto.

²⁷⁸ Art. 32.4 LISD: “4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice”. El art. 91.4 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD), reproduce dicho precepto, pero no añade nada al mismo.

²⁷⁹ Art. 32.5 LISD: “5. Las Entidades de Seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los concertados sobre la vida de una persona a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada”, y de idéntico tenor el art. 91.5 del RISD.

²⁸⁰ No obstante SOPENA GIL, J.: “Artículo 128”..., op. cit., p. 329, las incluye dentro de las clases de medidas cautelares.

²⁸¹ MARTINEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 5ª edición*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 672 afirma en este sentido que “Este es el deber más intenso que deriva de la colaboración de otras instituciones en la gestión del impuesto”.

CAPÍTULO V.

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

V. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO.

1. Introducción.

Sentadas las bases metodológicas de nuestro trabajo, y habiendo analizado la institución cautelar en el ámbito tributario, especialmente las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo, resta finalmente analizar su régimen jurídico para verificar si el mismo está correctamente diseñado por el Legislador y contribuye a una efectiva realización del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 31 del Texto Constitucional.

El análisis del citado régimen jurídico nos obliga a adentrarnos de lleno en el estudio de diversas cuestiones pertenecientes al ámbito de la aplicación de los tributos; tarea encomendada a la Administración, preñada de potestades administrativas que permitirán realizar las funciones de aplicación correspondientes (art. 83.2 LGT), pero que, en modo alguno, puede por ello permanecer ajena a los referentes de justicia tributaria constitucionalmente establecidos. En este sentido, tendremos especialmente presentes las reflexiones realizadas sobre la importancia del procedimiento como cauce del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria y lugar natural donde los obligados tributarios pueden ejercer los derechos atribuidos constitucional y legalmente.

En el estudio de dicho régimen jurídico nuestro punto de partida se situará en el art. 81 de la LGT, pues, como ya hemos advertido, dicho precepto regula la genérica potestad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo, considerando su pertenencia a la categoría de materia de Hacienda General, y, por tanto, aplicable a todas la Administraciones públicas, para, a continuación, analizar el régimen jurídico del acto administrativo de adopción de la medida cautelar, en tanto que declaración de voluntad realizada por la Administración tributaria en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria¹

En este sentido, de la regulación legal de acto administrativo contenida en los artículos 53 y siguientes de la LRJAPyPAC se deriva los elementos que integran la figura del acto administrativo y que son los que centrarán el objeto de nuestro estudio: los elementos subjetivos (referidos a la Administración y a la competencia para adoptar las medidas cautelares), los elementos objetivos (es decir, los presupuestos legalmente establecidos, el fin y la causa) y, finalmente, los elementos formales, referentes al procedimiento y la forma de declaración². Y no debemos olvidar que la actuación de la Administración está informada, como ya hemos señalado, por los principios que los artículos 9.1 y 103 CE garantizan, modulados en el ámbito tributario por los principios contenidos en el art. 31 del Texto constitucional.

¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 570.

² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 575.

El particular régimen de las medidas cautelares nos obligará asimismo a detenernos en el específico análisis de los efectos temporales de las mismas. Finalizaremos con el estudio de la posibilidad de impugnar las medidas cautelares, así como de solicitar y obtener su suspensión, y la responsabilidad patrimonial de la Administración cuando adopta una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria si la misma es anulada por un órgano administrativo o judicial.

2. El artículo 81 de la LGT como precepto aplicable a todas las Administraciones tributarias ex artículo 1 de la LGT.

El artículo 81 de la LGT, que, como resulta sabido, establece legalmente la potestad de adoptar medidas cautelares cuando el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado ha de considerarse, tal y como se deriva del art. 1 de la LGT³, un precepto de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud, y con el alcance, que se deriva del artículo 149.1 en sus apartados 1, 8, 14 y 18 de la Constitución española.

Con dicho artículo –de novedosa redacción en la Ley General Tributaria- queda zanjada, a nuestro juicio, una vieja polémica referente al ámbito de aplicación de dicha Ley, que venía siendo reclamado por nuestra doctrina, aunque, entendemos, no resuelve enteramente el problema; en especial, por lo que respecta a los tributos propios de las Comunidades Autónomas.

Menéndez Moreno afirma respecto de este precepto que “no puede decirse, en rigor, que exprese con la debida claridad su alcance en este ámbito”⁴, y Soler Roch afirmó, en este sentido, que “Aunque en mi opinión es discutible que los títulos competenciales invocados por este precepto respalden la aplicación de toda la Ley General Tributaria a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, la solución adoptada no es del todo negativa desde la perspectiva de la función codificadora de la Ley; por otro lado, la uniformidad en este punto puede ser un factor de racionalidad y seguridad jurídica del sistema tributario global que debe valorarse positivamente”⁵.

Por ello, un tema que resulta de capital importancia es determinar si esta genérica potestad -establecida en el artículo 81 de la LGT- es un precepto aplicable también a los tributos autonómicos, o, dicho de otra manera, si las Comunidades Autónomas, a la hora de regular la aplicación de sus propios tributos, pueden introducir

³ Art. 1 LGT: 1. “Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1 ,8, 14 y 18 de la Constitución.”

⁴ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, 2006, p. 39.

⁵ Cfr. SOLER ROCH, M^a T.: “Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 115. En idéntico sentido se pronuncian Argüelles Pintos y Garrido Mora, para quienes dicho precepto no resuelve el problema respecto de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, ARGÜELLES PINTOS, J.: “Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación”, en AA.VV. (coord. por HUESCA BOADILLA, R.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, p. 78 y GARRIDO MORA, M.: “Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación”, en AA.VV. (coord. por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 88.

su propio sistema de medidas cautelares para asegurar el cobro de sus deudas tributarias. En definitiva, si el ejercicio de tal poder normativo de regulación de dicha potestad se enmarca dentro de algún título competencial específico establecido en la Constitución a favor del Estado, o, por el contrario, si las Comunidades Autónomas pueden proceder a una regulación diferente, evidentemente, en los procedimientos tributarios tendentes al cobro de los tributos propios.

En efecto, conviene advertir que la aplicación de la Ley General Tributaria, en toda su extensión, a los tributos estatales y a aquellos tributos de titularidad estatal pero que se hallen cedidos a las Comunidades Autónomas⁶, e, incluso, a los tributos locales⁷, no puede ser puesta en duda. Por ello, como hemos apuntado, la problemática en cuestión se suscita únicamente cuando se trate de regular el régimen jurídico aplicable a los tributos propios de las Comunidades Autónomas⁸.

El interés por el análisis de una temática de esta naturaleza viene propiciado por los artículos 38 y 39 de la Ley 2/2006, de 3 de mayo, de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León, que establecen la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas autonómicas⁹, con una regulación casi

⁶ El art. 27 de la Ley Orgánica 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, dispone: “1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”.

⁷ El art. 12 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dispone lo siguiente: “Artículo 12. Gestión. 1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.”

⁸ No nos adentraremos, sin embargo, en el análisis del sistema propio de los territorios forales. Dadas las peculiares características que en ellos concurren, la cuestión presenta numerosas peculiaridades que exceden el ámbito y los propósitos del presente trabajo.

⁹ El tenor literal de dichos preceptos es el siguiente: “Artículo 38. Medidas cautelares

1. Para asegurar el cobro de las deudas, los órganos competentes podrán adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción.

2. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquéllas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

a) Retención de los pagos que deban realizarse al deudor.
b) Embargo preventivo de bienes o derechos.
c) Cualquier otra legalmente prevista.

Artículo 39. Duración de las medidas cautelares

Las medidas cautelares a que se refiere el artículo anterior cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

idéntica a la establecida en el artículo 81 de la LGT. También el artículo 15 de la ya derogada Ley 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre Depósitos de Entidades de Crédito de la Comunidad Autónoma de Extremadura estableció¹⁰, entre las medidas del Capítulo VIII relativas a la gestión y recaudación del citado impuesto, la potestad de adoptar de medidas cautelares para asegurar el cobro de dicho impuesto con una regulación también muy similar, aunque no idéntica, a la contenida en el entonces vigente art. 128 de la LGT de 1963.

Para resolver esta cuestión es necesario abordar una problemática de hondo calado dogmático, cual es la de discernir la función de nuestra Ley General Tributaria dentro de la estructura constitucional del Estado. Dicho en otras palabras, se trata de saber en qué medida los preceptos allí establecidos son de aplicación general para todos los contribuyentes, independiente del tributo ante el que nos encontremos, o si, por el contrario, sus disposiciones circunscribirán su aplicación únicamente cuando se trate de tributos de exclusiva titularidad estatal.

Adoptar esta última opción significaría, por ende, reconocer a las Comunidades Autónomas competencias para regular, dentro los procedimientos de aplicación de sus propios tributos, su sistema de garantías del cobro de la deuda tributaria cuando se entienda que pueda ser frustrado o pueda verse gravemente dificultado. Nos encontraríamos, así, ante un régimen de medidas cautelares, por denominarlo de algún modo, ‘estatal’ y, junto al mismo, podrían coexistir otros tantos regímenes de medidas cautelares autonómicos cuando las diferentes Comunidades Autónomas hicieran uso, en caso de tenerlo, de sus facultades normativas ya sea en sus propias Leyes de Finanzas Autonómicas o en las Leyes reguladoras de cada tributo.

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

c) Que, a solicitud del interesado, se acuerde su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o contrato de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración deberá abonar los gastos del aval aportado.

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

¹⁰ Dispone dicho precepto lo siguiente: “1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria del Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito, la Administración Tributaria de la Junta de Extremadura podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, de no obrar así, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en perjuicio de los derechos de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Extremadura. 2. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aun cuando no hubiese sido pagada la deuda tributaria, si desapareciesen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por una garantía que se estime suficiente a fin de asegurar el cobro efectivo de la deuda tributaria. 3. Las medidas cautelares podrán prorrogarse o convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. 4. Reglamentariamente, se determinarán las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias. El Plan anual de actuaciones inspectoras contendrá las previsiones correspondientes al objeto de perseguir el fraude fiscal que pudiera producirse”.

Dicha Ley estuvo en vigor hasta que fue derogada por la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre por el que se Aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

Por razones que a continuación expondremos, no somos partidarios de esta posibilidad, y nos sumamos a la postura de aquellos autores que, aunque con argumentaciones diferentes -basadas fundamentalmente en los títulos competenciales que tiene en exclusiva el Estado en materia de Hacienda General (art. 149.1.14 CE), o en las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas que garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas (art. 149.1.18 CE)-, consideran que la Ley General Tributaria resulta de aplicación a todos los niveles de Hacienda: estatal, autonómica y local, por tratarse de una norma general, y no propia o exclusiva del orden estatal¹¹; aunque es cierto que no faltan voces en sentido contrario -Palao Taboada o Menéndez Moreno-¹².

La existencia de una Hacienda General, común en todo el territorio español, es también la tesis que parece mantener, aunque de manera ciertamente vacilante, el Tribunal Constitucional¹³, para el cual “el sistema tributario debe estar presidido por un

¹¹ Vid., entre estos autores, los estudios sobre la posición de la LGT dentro de nuestro ordenamiento jurídico y las consecuencias que de ésta se derivan: MENÉNDEZ MORENO, A.: “La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido”, *REDF*, nº 113, 2002, pp. 5 y ss.; ORÓN MORATAL, G.: “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas (Especial referencia a relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)”, *Palau 14, RVHP*, nº 28, 1997, pp. 5 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”, *CT*, nº 67, 1993, pp. 101 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F.: “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, *CT*, nº 62, 1992, pp. 103 y ss.; SOLER ROCH, M^a T.: “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, *CT*, nº 59, 1989, pp. 11 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”, *CT*, nº 67, 1993, pp. 101 y ss.

¹² En efecto, Palao rebate lo que ha calificado como “tesis uniformista”: PALAO TABOADA, C.: “Temas para un debate sobre la regulación de los ‘procedimientos de gestión, recaudación e inspección’ en la nueva Ley General Tributaria”, *CT*, nº 63, 1992, pp. 99 y ss. y “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 533 y ss. Para esta autor no hay en si mismo beneficio alguno que justifique la aplicación de la LGT a todos los niveles de Hacienda y, no sería problema alguno, por ejemplo, que los plazos de prescripción no fuesen los mismos en todas las Comunidad Autónomas. Se debe, a su juicio, a un “difuso temor a la disgregación y dispersión del sistema de conceptos del Derecho tributario”; para este autor, la aceptación de los conceptos técnico-jurídicos depende esencialmente de su utilidad, de modo que una LGT técnicamente bien concebida se convierte en modelo a imitar por su propia calidad técnica, pág. 539. Sin embargo, para Palao, la LGT debe tener un contenido procedimental porque “los procedimientos son la materia que se presta de modo natural a una regulación común a todos los tributos”, p. 545. En idéntico sentido MENÉNDEZ MORENO, A.: “La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido”..., op. cit., p. 18.

¹³ Un análisis exhaustivo de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional sobre el concepto de Hacienda General, nos permite concluir junto con otros autores que la misma “dista de proporcionar una doctrina inequívoca sobre el alcance de la competencia atribuida al Estado para la regulación de la Hacienda General en el art. 149.1.14 de la CE”, cfr. MENÉNDEZ MORENO, A.: “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”..., op. cit., p. 42 y HERRERA MOLINA, P.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Génesis, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley”, en AA.VV.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 20 y 21.

En efecto, la necesidad de un único orden económico nacional para que la estructura autonómica de nuestro Estado no conduzca a resultados “disfuncionales y desintegradores”, ya fue puesta de manifiesto por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 1/1982, de 28 de enero, F.J. 1 (y también, en idéntico sentido, la STC 96/1990, de 24 de mayo, F.J. 3). Por ello, como bien afirma en su Sentencia 13/2007, de 18 de enero, F.J. 6 “cuando la Constitución atribuye al Estado una competencia exclusiva lo hace porque bajo la misma subyace -o, al menos, así lo entiende el constituyente- un interés general,

conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987)” –STC 116/1994, de 18 de abril-¹⁴.

Tal y como ha recordado el TC, en su Sentencia 31/2010: “El Estado tiene competencia exclusiva en materia de Hacienda General, así como la potestad originaria para establecer tributos mediante Ley (art. 133.1 CE), lo que, unido a que también corresponde al legislador orgánico la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas (art. 157.3 CE), determina que aquél «sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado»”¹⁵. Invocando estos mismos tres preceptos constitucionales la STC 134/2011, ha afirmado respecto de la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas que “las decisiones que deban garantizarla “han de adoptarse con carácter general y de forma homogénea para todo el sistema y, en consecuencia por el Estado y en el ámbito estatal de actuación, no siendo posibles decisiones unilaterales que ... tendrían repercusiones en el conjunto ... y condicionarían las decisiones de otras Administraciones Autonómicas y de la propia Administración del Estado” (STC 31/2010, FJ 130, con cita de las SSTC 104/1988, de 8 de junio, FJ 4; y 14/2004, de 13 de febrero, FJ 7)”¹⁶.

interés que debe prevalecer sobre los intereses que puedan tener otras entidades territoriales afectadas (STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30; y en el mismo sentido, STC 204/2002, de 31 de octubre, FJ 7)”.

No obstante, la doctrina de nuestro TC sobre el título competencial contenido en el artículo 149.1.14 sobre competencia exclusiva en materia de Hacienda General, no ha sido clarificadora, probablemente porque, como bien señala Viver Pi-Sunyer en el voto particular que formula a la STC 163/1994, de 26 de mayo “el criterio generalidad-especificidad resulta de muy dudosa utilidad como canon para resolver los conflictos competenciales”.

En ninguna de sus Sentencias ha concretado qué debe entenderse por Hacienda General; en otras ocasiones identifica erróneamente, a nuestro juicio, Hacienda General con Hacienda Estatal o del Estado (así, entre otras, STC 179/1985, de 19 de diciembre, F.J.1, STC 29/1986, de 20 de febrero, F.J. 5, STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 11, STC 49/1995, de 16 de febrero, F.J. 3) , limitándose en la mayoría de los casos, al hilo la resolución de conflictos de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, a determinar si la competencia en cuestión entra o no en la esfera del artículo 149.1.14 CE. Son ilustradoras las palabras del propio TC en su Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre, F.J. 1, cuando afirma respecto de diversos controles a que ha de someterse la percepción por parte de las Entidades locales de ciertas subvenciones, lo siguiente: “El título competencial que más claramente ampara la decisión estatal en este caso es, sin duda, el contenido en el art. 149.1.14.^a Sea cual fuere el contenido que al concepto de Hacienda General se atribuya, no parece discutible, en efecto, que haya de incluirse dentro del mismo una medida que tiene por objeto directo la relación entre la Hacienda estatal y las Haciendas locales y que precisamente se propone como finalidad de saneamiento de éstas para hacer posible que, en el futuro, un nuevo sistema de financiación de las entidades locales (cuyo establecimiento corresponde también a la competencia estatal), impida la generación de déficit que, en último término, como tantas veces ha ocurrido en el pasado, hayan de ser atendidos con los recursos de la Hacienda estatal” (en sentido similar vid. STC 181/1988, de 13 de octubre, F.J. 3).

¹⁴ STC 116/1994, de 18 de abril, F.J. 5.

¹⁵ STC 31/2010, de 28 de junio, F.J. 100. Y, en idéntico sentido, entre otras, STC 192/2000, de 13 de julio, F.J. 6.

¹⁶ STC 134/2011, de 20 de julio.

Específicamente en materia de medidas cautelares tributarias, el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse, en la Sentencia 14/1986, en la que se resolvió un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra una serie de preceptos de la, entonces vigente, Ley 12/1983, reguladora de los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. Entre ellos, se encontraba el artículo 58 que contenía previsiones para el aseguramiento de los derechos de su Hacienda General cuando existiesen indicios racionales de riesgo o pérdida de los mismos¹⁷. En la fundamentación del recurso se realizaban consideraciones de tipo general sobre el alcance de la Ley impugnada, en relación con la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General, instituida en el artículo 149.1.14º de la CE, además de vulnerar los artículos 9, 24 y 105.3 de la CE.

Interesa señalar que, a lo largo de la Sentencia, a pesar de hacerse continuas referencias a la Hacienda General, sin embargo, se declara la inconstitucionalidad de este precepto en virtud del artículo 149.1.18º, que garantiza a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas, de modo que el Parlamento Vasco no puede apartarse de la normativa básica dictada por el Estado. El Tribunal Constitucional no niega, en ningún momento, la conveniencia de adoptar las medidas normativas necesarias para garantizar -al igual que sucede con el resto de las obligaciones de índole privada o pública- el cumplimiento de la obligación tributaria, dada su “naturaleza especial y su trascendencia en la vida pública”. De ahí, las previsiones en la LGT y en el RGR de todo un sistema de “cautelares y garantías” -según el TC-, tanto personales y reales -apuntamos nosotros-, con la finalidad de lograr el efectivo cumplimiento del deber de solidaridad que representa el pago de los tributos¹⁸.

¹⁷ Concretamente, el artículo 58 de la citada Ley realizaba una serie de previsiones relativas al aseguramiento de los derechos, que consideramos interesante reproducir dadas las similitudes con el artículo 81 de la LGT: “Art. 58. Aseguramiento de los Derechos. 1.- Cuando existan indicios racionales del riesgo de pérdida, minoración, demérito o ineffectividad de los derechos de la Hacienda General pertenecientes a la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi o a sus Organismos Autónomos, como consecuencia de la grave situación económica o financiera del obligado por los mismos, dichas Entidades podrán acordar, para asegurar el contenido y efectividad de dichos derechos, la constitución de derechos reales de garantía sobre bienes y derechos del obligado o la imposición al mismo de la obligación de prestar otras garantías de naturaleza económica, aunque no hubiere vencido la obligación propia del derecho objeto de protección. 2. Las indicadas medidas se adoptarán y ejecutarán en virtud de procedimiento administrativo, el cual comprenderá dos fases: a) Fase de aseguramiento provisional. b) Fase de aseguramiento definitivo.” Los apartados 3 y 4 desarrollan cada una de estas fases, siendo relevante señalar que se prevé expresamente que, en la fase de aseguramiento provisional, no se conceda audiencia al obligado. Los apartados 5 a 7 establecen la posibilidad de que estas medidas queden sin efecto por el transcurso de dos meses, el carácter temporal de las medidas, y la posibilidad de aplicar simultáneamente otras medidas de aseguramiento previstas por el ordenamiento.

¹⁸ Así, la STC 14/1986, de 31 de enero, en su F.J. 14 afirma: “La posibilidad de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, en cierto modo paralelamente a lo que sucede en el campo de cualesquiera otras obligaciones de índole pública o incluso privada, es algo ciertamente no discutido y que se halla adecuadamente legislado y reglamentado, y aun siendo impertinente entrar a analizarlo con alguna intensidad, sí es menester aludir a que la naturaleza especial de las obligaciones tributarias, y su trascendencia en la vida pública, requiere que su cumplimiento se halle tutelado por una gama de cautelares y garantías que trasciendan más allá de lo establecido en el ordenamiento jurídico privado. Y con esa misma pretensión de un examen superficial de lo normado en nuestra Patria en ese orden de cosas, debemos referirnos como garantías personales a la solidaridad y subsidiariedad (art. 37 de la Ley General Tributaria), como garantías reales, el derecho de prelación (arts. 71 de la LGT y 40 del Reglamento General de Recaudación), hipoteca legal tácita (arts. 73 LGT y 37 RGR), hipoteca especial expresa (38

Así, tras examinar el ordenamiento estatal vigente, concluye del siguiente modo: “La posibilidad de la adopción de medidas cautelares de aseguramiento, de plano, sin notificación ni audiencia previa alguna del interesado, es algo igualmente ausente de nuestro ordenamiento fiscal, bastando referirse a las posibilidades que éste brinda en cada uno de los supuestos que quedaron enumerados, bien que sin propósito exhaustivo. Es insuficiente como justificación argüir que se trata de medidas provisionales, por ello de duración limitada, o simples actos ‘de trámite’ (...). Es pertinente destacar la eficacia que posee, en cuanto al extremo que se viene considerando en el actual fundamento jurídico, lo que quedó razonado en esta Sentencia respecto del alcance de lo establecido en el art. 149.1.18 de la C.E., de acuerdo con el cual en todo caso hay que garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas, tratamiento de la expresada índole que quedaría conculcado en el supuesto de prevalecer el criterio que refleja el precepto de la Ley vasca a que nos venimos refiriendo”.

O, dicho de otro modo, las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria reguladas en la Ley 12/1983, reguladora de los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, son inconstitucionales, según el TC, porque no existe dicha facultad en el ordenamiento estatal y, por ello, a los administrados no les resultaría garantizado un tratamiento común ante las Administraciones públicas; materia que es de exclusiva competencia estatal, ex art. 149.1.18 CE –y fijémonos que se está pronunciando respecto de la Hacienda del País Vasco-.

Esta exigencia de tratamiento común de los administrados es una posición que se deja entrever en otros fundamentos de la citada Sentencia del TC. Concretamente, a ella se apela cuando se expulsa el art. 51 de la citada Ley foral, que establecía una cuantía del interés de demora de sus créditos tributarios divergente con la regulación proporcionada por el artículo 58.2.b) de la LGT de 1963 entonces vigente. En este sentido, en el F.J. undécimo, había afirmado: “La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según cual sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el art. 149.1.18 de la C.E., sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas”.

Conviene recalcar que el TC declara inconstitucionales los citados preceptos por considerar que contravienen el artículo 149.1.18 CE. No acude, sin embargo, a su consideración como preceptos que entrarían en el marco competencial estatal, dentro de la denominada “Hacienda General” –art. 149.1.14 CE-. Al rehuir el TC acudir al artículo 149.1.14 CE, podemos deducir que en su intención se halla no delimitar el contenido de esta materia¹⁹.

RGR), afección de bienes (73 LGT y 45 RGR), derecho de retención (75 LGT y 39 RGR), garantías en caso de fraccionamiento o aplazamiento de pago (76 LGT y 41 RGR), liquidaciones cautelares (74 LGT), embargo preventivo de bienes (133 LGT y 146 RGR)”.

¹⁹ Vid. LASARTE, J., RAMÍREZ, S., y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, el comentario de

Siguiendo una orientación similar, Lozano Serrano entiende también que, dado que el artículo 149.1.18 CE atribuye competencia exclusiva al Estado en la regulación de las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, garantizando a los administrados un tratamiento común ante ellas, resulta ser competencia estatal la de regular las garantías y medidas de aseguramiento de los créditos tributarios. Amparándose, como alude el TC, en la igualdad de posiciones jurídicas ante las Administraciones Públicas como exigencia del artículo anteriormente mencionado²⁰.

Por su parte, Soler Roch afirma que el título competencial más adecuado para considerar que el Estado tiene facultad para la elaboración y aprobación de una Ley General Tributaria aplicable a todos los niveles de Hacienda, y a todos los tributos en general, es el del artículo 149.1.1º de la CE -competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, entre los que se encuentra el deber de contribuir²¹. Tratándose de este deber, las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en su cumplimiento tienen un contenido amplio que abarcaría, no sólo a los tradicionalmente llamados elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, sino también a toda una serie de aspectos procedimentales de gran importancia para los ciudadanos en la aplicación de los tributos, y que afectan a las condiciones básicas del deber de contribuir. En definitiva, la Ley General Tributaria debe ser una Ley básica con carácter de Ley de marco, que cumpliera una tarea de armonización previa de esta materia, desempeñando una función de directiva en relación con la normativa de los entes territoriales²².

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, pp. 425 y 426, donde se afirma: “Aunque el debate se centrara inicialmente sobre el concepto de <<Hacienda General>> contenido en el artículo 149.1.14º de la Constitución, el juicio sobre la constitucionalidad de los preceptos impugnados se realiza sobre la base de otros títulos competenciales recogidos en el mismo artículo 149, fundamentalmente el apartado 18º del mismo número 1, con lo que no se produce una aplicación de la, todavía demasiado genérica, doctrina constitucional sobre el artículo 149.1.14º (...). En definitiva, respecto de la doctrina constitucional sobre el concepto de <<Hacienda General>> hay que concluir que no se ha producido una jurisprudencia que permita delimitar de una manera genérica el contenido exacto del citado concepto, del que sí puede decirse que no debe limitarse exclusivamente a la Hacienda del Estado, que abarca a la regulación de las relaciones entre los distintos niveles de Hacienda y, por último, que se configura como un instrumento en manos del Estado para la consecución del interés general de la Nación, que exige en determinados supuestos la necesidad de una normativa uniforme y de vigencia en todo el territorio nacional”.

²⁰ LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 41. También con un razonamiento similar, OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales...”, OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado”, *CT*, nº 71, 1994, p. 119, afirma que determinadas materias, entre las que se encuentran el sistema de garantías y privilegios de la deuda tributaria, son comunes o generales para todas las Administraciones públicas y se deben regular invocando de forma simultánea el artículo 149.1.14º CE y 149.1.18º CE.

²¹ Cfr. SOLER ROCH, Mª T.: “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”..., op. cit., p. 116 y “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *REDF*, nº 97, 1998, p. 10.

²² Ídem, p. 120.

También Sainz de Bujanda considera que la Ley General Tributaria se encuadraría perfectamente dentro de las leyes que organizan la Hacienda General (artículo 149.1.14º de la CE), si por Hacienda general entendemos el conjunto de principios y de instituciones que deben planear por encima de todo el aparato financiero, con eficacia para todo el territorio de la Nación. Ésta sería la posición de la Ley General Tributaria dentro del ordenamiento jurídico-tributario, en tanto que contenga conceptos de general vigencia, ideas vertebradoras de todo el sistema español, que puedan permitir así utilizar un léxico y llegar a unas conclusiones básicas que impriman a las relaciones tributarias en todo el territorio de la Nación ciertos caracteres comunes, y sirvan de base para la adopción de soluciones comunes. Así se contribuye a dar estabilidad a la vida tributaria, y mayor seguridad al contribuyente²³.

En esta misma línea, pueden traerse a colación las afirmaciones del Tribunal Constitucional, realizadas -aunque sin profundizar en el tema-, en su Sentencia 76/1992. En ella, identificó Hacienda general con el régimen jurídico aplicable a todos los tributos²⁴.

Ramallo Massanet encuentra, en el artículo 149.1.14ª de la CE, título competencial suficiente para entender que la Ley General Tributaria, en tanto que Ley general, sea aplicable a todos los sujetos, por todos los entes públicos, en sus relaciones tributarias. El principio de igualdad fundamenta la tesis que sostiene, y nada apoyaría que los créditos tributarios tengan diferente sistema de garantías dentro del territorio español, o que el plazo de prescripción, las sanciones o los deberes de colaboración y las actas de inspección tengan efectos y contenidos distintos según sea el ente que legisló sobre el tributo o el ente acreedor del mismo²⁵.

²³ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 107. Sobre el concepto de Hacienda general vid. HERRERA MOLINA, P.M.: “Hacienda general y autonomía financiera”, *REDF*, nº 56, 1987, pp. 523 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 146 y ss.; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 421 y ss.

²⁴ Vid. STC 76/1992, de 14 de mayo, F.J. 4. Se declara la inconstitucionalidad del artículo 110 de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, que dio la nueva redacción al 130 L.G.T. El Tribunal admite que, en tanto que referida a la ejecución forzosa de las deudas tributarias, esta cuestión está relacionada con la recaudación de los tributos, la cual ciertamente es necesaria para que se cumplan las previsiones de ingresos que, a su vez, condicionan la realización de los gastos. Ahora bien, siendo esto cierto, no lo es menos que esta incidencia en una materia propia de la Hacienda General -cual es la recaudación forzosa de los tributos-, no es suficiente para poder afirmar que se dé la necesaria conexión directa de la norma en cuestión con el Presupuesto, en sentido estricto, o con los criterios de la política económica del Gobierno. Es más, el TC entiende que el artículo 130 de la L.G.T. es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia. Este es, pues, el contenido del precepto cuestionado, concluyendo que “resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos”.

²⁵ Cfr. RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”..., op. cit., pp. 115 y 116, cuando afirma lo siguiente: “Somos partidarios de que las condiciones del cumplimiento del deber constitucional de contribuir sean las mismas sea cual fuere el tributo que concrete dicho deber -estatal, autonómico o local- y en donde hubiere de cumplirse. Aunque parezca paradójico, lo que, a nuestro entender, la Constitución posibilita, y por lo tanto no puede dejar de amparar, es que las diferencias entre los ciudadanos o los territorios se den en el terreno sustantivo, en el reparto de la carga tributaria, pero no en el de las condiciones en que dicho deber se tiene que cumplir (...). Y ahí reside la autonomía y en consecuencia las posibles diferencias. Pero nada apoya, sino todo lo

Según este mismo autor, en virtud de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General, el Estado elabora una Ley General Tributaria, que, a pesar de ser una Ley ordinaria, es aplicable también a las Comunidades Autónomas por tratarse de una Ley que colabora con la LOFCA, siendo aplicable la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sentada en la STC 137/1986, en la que se configura la relación de colaboración entre las Leyes orgánicas y las Leyes ordinarias²⁶.

Para llegar a esta conclusión, Ramallo Massanet analizó hasta dónde llegaban las competencias de las Comunidades Autónomas en lo que a su autonomía financiera se refiere²⁷, concluyendo, en este sentido, que, de la lectura conjunta de los artículos 17 y 19 de la entonces vigente Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), no podía desprenderse competencia normativa alguna en materia de principios o procedimientos de aplicación

contrario, que unos créditos tributarios tengan más garantías que otros en función del lugar de residencia, o que el plazo de prescripción, las sanciones o los deberes de colaboración y las actas de inspección tengan efectos y contenidos distintos según sea el ente que legisló sobre el tributo o el ente acreedor del mismo. Consideramos contrario al principio de igualdad el que las condiciones para el cumplimiento del constitucional deber de contribuir consistente en soportar la carga tributaria (estatal, autonómica y local), sean diferentes dependiendo de quién sea el sujeto activo”. En idéntico sentido ORÓN MORATAL, G.: “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas”..., op. cit., pp. 28 y ss.

Para Ramallo los títulos competenciales en los que se encuentra fundamento constitucional para aplicar la LGT a las Comunidades Autónomas basados en los artículos 149.1.1º y 149.1.18º no resultan adecuados porque se articulan sobre las técnica legislación básica y legislación de desarrollo. Estos títulos, que suponen una competencia compartida con las Comunidades Autónomas, posibilitarían la aparición de Códigos Tributarios autonómicos. No sólo eso, resulta que ni la CE ni los distintos Estatutos de Autonomía recogen la competencia legislativa de desarrollo de las bases reservadas en exclusiva al Estado en esta materia. Por lo demás, mantener esta postura, impediría la consideración de la LGT como Derecho Supletorio al amparo del artículo 149.3 CE, ya que para ello sería necesario que unas Comunidades Autónomas tuvieran competencia frente a otras que no la hubieran asumido o que asumiéndola, hubiera inactividad normativa por su parte. Cfr. RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”..., op. cit., pp. 113 y 114. PALAO, aunque parte de planteamientos totalmente distintos respecto del contenido y aplicación de la LGT, también considera que el reparto de competencias basado en la distinción entre normas básicas y de desarrollo, no se ajusta a la materia tributaria: las competencias de las Comunidades Autónomas sobre sus tributos propios no son de desarrollo de una legislación estatal. Cfr. PALAO TABOADA, C.: “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”..., op. cit., p. 542.

²⁶ RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 119. Ramallo toma esta tesis del trabajo de García Torres quien estudia el problema de la aplicación de la regulación de las fuentes del Derecho en la LGT a las Comunidades Autónomas. Este autor entiende también que la LGT es una Ley de Hacienda General que supone un modo especial de ejercicio de la potestad tributaria relativo a los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario justo y único al que se refiere el artículo 31.1 de la CE. La base constitucional mediata por la que la LGT puede asumir la función de ordenar y articular fuentes estatales y autonómicas de Derecho Tributario es posible si se concibe que tiene una relación colaborativa con la LOFCA, aplicando la figura de colaboración internormativa entre leyes orgánicas y ordinarias establecida en la STC 137/1986, de 6 de noviembre, F.J. 3. El juego de los artículos 133.1, 157.3 y 149.1.14º permitiría llegar a esta conclusión. Cfr. GARCÍA TORRES, J.: “Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria”, *CT*, nº 61, 1992, pp. 41 y 42.

²⁷ Como ya hubiera señalado en su día HERRERA MOLINA: “la autonomía financiera es el principal límite impuesto por la Constitución a la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general”, de ahí que su correcta delimitación contribuya a esclarecer este concepto. Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: “Hacienda general y autonomía financiera”..., op. cit., p. 544.

de los tributos, porque se trata ésta de una materia propia de la Ley General Tributaria respecto de la cual carecían de competencia las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales²⁸. La vigente redacción de los artículos 17 y 19 de la LOFCA, permite, a nuestro juicio, llegar a idénticas conclusiones²⁹, y, como no podía ser de otro

²⁸ Para Ramallo, las redacciones que con mayor frecuencia se contienen en las distintas Leyes de Finanzas de las Comunidades Autónomas parecen estar pensando en que es competencia exclusiva de ellas la regulación de funciones y procedimientos administrativos de aplicación de sus propios tributos. Sin embargo, de la lectura del artículo 17 de la entonces vigente LOFCA no se desprende competencia normativa alguna en materia de gestión de los tributos. Ciertamente es que el artículo 19 asignaba a las Comunidades Autónomas competencias para gestionar, liquidar, recaudar e inspeccionar sus propios tributos, pero se trataría de la ejecución de estas tareas. Dicho de otro modo, las Comunidades Autónomas tienen competencia legislativa y reglamentaria de carácter sustantivo para elaborar su sistema tributario y una competencia de ejecución de este sistema que previamente han diseñado. Pero, sobre lo que no tendrán competencias normativas, es respecto de la gestión de sus tributos. Y ello, porque se trata de materias propias de la Ley General Tributaria y los Reglamentos que la desarrollan. No hay, por tanto, ni en la Constitución ni en el bloque constitucional, ninguna norma que atribuya competencia en las materias propias de la Ley General Tributaria. Cfr. RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”..., op. cit., pp. 106 y 111. Vid. en contra PALAO TABOADA, C.: “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”..., op. cit., p. 540, para quien “no existen <<materias propias de la LGT>>, sino que la inclusión en ella de unos u otros contenidos, aunque presidida básicamente por criterios técnicos, está sujeta también a criterios de oportunidad política (de política jurídica, si se quiere) (...). Pero es que incluso aceptando que las repetidas <<materias>> sean las de procedimiento, no hay, en mi opinión, ninguna razón sólida para sostener que están excluidas de la competencia autonómica; desde luego no lo es el hecho de que la LOFCA no prevea expresamente dichas competencias. A ello cabe oponer que la regulación de los procedimientos mediante los cuales se ejercitan las competencias de gestión tributaria, en el sentido más amplio de esta expresión, entra dentro de las facultades de autoorganización de las Administraciones Públicas. ¿Acaso no entra dentro de estas competencias la regulación de las acatas de la inspección tributaria, que es uno de los ejemplos que pone RAMALLO? ¿No entra esta regulación dentro de las competencias que el artículo 19.1 de la LOFCA atribuye a las Comunidades Autónomas para <<la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos>>, añadiendo que la Comunidad Autónoma >> dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas>>?”.

²⁹ El tenor literal del art. 17 de la LOFCA es el siguiente: “Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias:

- a. La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos.
- b. El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c. El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos.
- d. El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado.
- e. Las operaciones de crédito concertadas por la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 14 de la presente Ley.
- f. El régimen jurídico del patrimonio de las Comunidades Autónomas en el marco de la legislación básica del Estado.
- g. Los Reglamentos Generales de sus propios tributos.
- h. Las demás funciones o competencias que le atribuyan las Leyes.”

El art. 19. Uno de la LOFCA dispone: “Uno. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.”

modo, los diferentes Estatutos de Autonomía se han limitado a reproducir, casi literalmente, tales preceptos³⁰.

Del panorama doctrinal y jurisprudencial señalado, podemos constatar cómo la mayor parte de la doctrina se mostró, en su momento, partidaria de extender el ámbito de aplicación de la LGT a todos los Entes que integran la organización territorial del Estado, ya sea atendiendo al artículo 149.1.14º de la CE, al artículo 149.1.18º, o a ambos³¹. Además, se alegaban la igualdad y la seguridad como principios constitucionales inspiradores de este modo de concebir la posición de la Ley General Tributaria en nuestro ordenamiento.

De hecho, fue ésta la idea que inspiró la vigente Ley General Tributaria, cuyo art. 1 amalgama todos esos títulos competenciales para fundamentar su aplicación a todas las Administraciones; idea que el legislador autonómico también debe asumir cuando se trate de la elaboración de las propias normas tributarias, para no incurrir en posibles excesos legislativos que puedan suponer una quiebra de este régimen general al que hemos hecho referencia³².

Sin embargo, un análisis de las distintas Leyes de Hacienda o Finanzas de las Comunidades Autónomas nos permite concluir que las mismas no han sido, cuanto menos, correctamente elaboradas; proceder que ha merecido divergentes opiniones doctrinales³³.

En efecto, en varias de estas normas se dispone que corresponde a la Comunidad Autónoma el establecimiento y regulación de sus propios tributos así como la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los mismos, ajustándose a lo dispuesto en las leyes y demás normas autonómicas y reconociendo la aplicación de las

³⁰ Art. 180 del Estatuto de Autonomía de Andalucía (Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo), art. 106 del Estatuto de Autonomía de Aragón (Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril), art. 45 del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias (Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre), art. 129 del Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares (Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero), art. 69 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio), art. 60 del Estatuto de Autonomía de Canarias (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto), art. 51 del Estatuto de Autonomía de Cantabria (Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre), art. 52 del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto), art. 86 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero), art. 204 del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006 (Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio), art. 81 del Estatuto de Autonomía de Extremadura (Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero), art. 54 del Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril), art. 49 del Estatuto de Autonomía de La Rioja (Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio), art. 56 del Estatuto de Autonomía de Madrid (Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero) y art. 43 del Estatuto de Autonomía de Murcia (Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio).

³¹ Sobre el tema, Herrera Molina señaló la dificultad que existe en la práctica para diferenciar estos dos títulos competenciales; en realidad, lo que se intenta con ello es solventar un problema práctico: si el Estado tiene competencias en virtud del artículo 149.1.14 CE o del artículo 149.1.18 CE, vid. HERRERA MOLINA, P.M.: “Hacienda general y autonomía financiera”..., op.cit., p. 533.

³² SOLER ROCH, Mª T.: “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”..., op. cit., p.120, defendiendo una opinión similar a la aquí mantenida, admite que “ésta es, evidentemente, una opinión discutible”.

³³ PALAO TABOADA, C.: “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”..., op. cit., p. 539, entiende que no es ni debe ser motivo de especial alarma. Sin embargo, RAMALLO, tras analizar en contenido de las diversas Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas, entiende que la conclusión es “desoladora”, RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”..., op. cit., pp. 104 a 108.

normas del Estado en los casos que procedan³⁴; sin aclarar, eso sí, cuáles son esos casos. Parece de este modo salvarse lo dispuesto en el art. 1 de la LGT, ya que tal redacción permitiría, en todo caso, hacer una interpretación conforme a dicho precepto.

La Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria y la Ley 5/2007, de 19 de abril, General de Hacienda Pública de Extremadura, establecen, sin embargo, en sus art. 10 y 19, respectivamente, que la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, de acuerdo con su sistema de fuentes³⁵.

Y el Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia, omite cualquier referencia, por lo que respecta a “la administración de los propios tributos”, a una posible aplicación de otra normativa que no sea la autonómica³⁶.

³⁴ Art. 18 del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, quien además en su exposición de motivos reconoce a la LGT su carácter de ley de aplicación básica; art. 22 del Decreto Legislativo 1/2000, de 29 de junio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón; art. 12 del Decreto Legislativo 2/1998, de 25 de junio por el que se aprueba el texto refundido del régimen económico y presupuestario de la Hacienda de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias; art. 13 del Decreto Legislativo 1/2005, de 24 de junio que aprueba el texto refundido de la Ley de Finanzas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares; art. 3 y 21 del Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha; art. 11 del Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre que aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña; art. 11 del Decreto Legislativo de 26 de junio 1991 que aprueba el Texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalidad Valenciana; art. 17 del Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre que aprueba el texto refundido de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia, precepto que además establece el carácter supletorio de la LGT.

Menor fortuna tienen la redacción del art. 11 de la Ley 11/2006, de 11 de diciembre de Hacienda Pública Canaria según el cual “1. Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública se regularán por las reglas contenidas en esta Ley y en las normas especiales que les son aplicables. En particular, la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en las normas legales y reglamentarias de carácter tributario que sean de aplicación de acuerdo con su sistema de fuentes” y del art. 26 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre de Regulación Hacienda de la Comunidad de Madrid que dispone que “1. La gestión de los tributos de la Comunidad se ajustará a su normativa propia y demás leyes aplicables”, sin precisar cuáles son esas leyes.

La Ley 2/2006, de 3 de mayo de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León, omite, sin embargo, cualquier referencia a la aplicación de la LGT o de cualquier otra norma estatal. Lo que sí hace es regular profusamente los procedimientos de aplicación y de revisión de los derechos de naturaleza de la Hacienda de la Comunidad, reiterando la regulación contenida en la LGT y remitiéndose a la misma en otras tantas ocasiones.

³⁵ Art. 10: “1. Los derechos de naturaleza pública correspondientes a la Hacienda Pública autonómica se regularán por lo dispuesto en esta sección, así como por lo previsto en las normas específicas que les sean de aplicación. En particular, la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, de acuerdo con su sistema de fuentes”. Art. 19: “1. Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública de Extremadura nacen y se adquieren de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de cada derecho. En particular, la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, de acuerdo con su sistema de fuentes.”

³⁶ “Artículo 16. Administración de los tributos y otros ingresos de Derecho Público

1. La administración de los tributos propios, en sus fases de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, se ajustará:

- a. A las disposiciones del Estatuto de Autonomía.
- b. A las leyes de la Asamblea Regional.
- c. A los reglamentos que apruebe el Consejo de Gobierno.
- d. A las normas de desarrollo dictadas por el consejero de Economía y Hacienda.

Como puede comprobarse, la técnica legislativa empleada por las diversas normas autonómicas no es la más adecuada, puesto que, aunque, en la mayoría de los casos, es posible realizar una interpretación acorde con lo dispuesto en el art. 1 de la LGT, y por tanto, respetar los títulos competenciales establecidos en el art. 149 de la CE, no estaría de más omitir estas referencias que únicamente conducen, cuánto menos, a reiteraciones innecesarias.

El art. 1 de la LGT es claro al respecto, y, como acertadamente alegaron las partes en la STC 341/2005: “el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de combatir tempranamente la ordenación repetitiva de disposiciones del Estado y reservadas en exclusiva a esta instancia, por considerarla contraria a la seguridad y al orden constitucional de distribución competencial”.

También nos sorprende, en este sentido, cómo muchas de dichas Leyes regulan sus propios plazos de prescripción (aunque sea el mismo que el establecido en la LGT)³⁷, o establecen una regulación específica para los intereses de demora³⁸, o su propio régimen de compensación de deudas³⁹ o de aplazamiento o fraccionamiento del pago de tributos⁴⁰, por citar algunos ejemplos. Todas estas cuestiones, a nuestro juicio, deben tener una regulación común aplicable a todas las Administraciones tributarias. No olvidemos que así lo declaró el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 14/1986, cuando respecto de la regulación relativa al interés de demora, afirmó que merece un

2. La administración de los tributos cedidos por el Estado que, en su caso, asuma la Comunidad Autónoma se ajustará a lo establecido en la ley que regule la cesión. En cuanto a los demás ingresos de Derecho Público gestionados en la Comunidad Autónoma, ésta tendrá las facultades derivadas de la delegación que pueda recibir y, en todo caso, las de colaboración que puedan establecerse”.

³⁷ Art. 24 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, art. 26 de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón, art. 16 del Texto refundido del régimen económico y presupuestario de la Hacienda de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, art. 22 de la Ley de Finanzas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, art. 16 de la Ley de Hacienda Pública Canaria, art. 17 de la Ley de Finanzas de Cantabria, art. 29 de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, art. 49 de la Ley de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León, art. 15 de la Ley de finanzas públicas de Cataluña, art. 15 de la Ley de Hacienda Pública de la Generalidad Valenciana, art. 26 de la Ley General de Hacienda Pública de Extremadura, art. 23 de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia, art. 36 de la Ley de Regulación Hacienda de la Comunidad de Madrid y art. 21 de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia.

³⁸ Art. 23 de Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, art. 25 de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón, art. 21 de la Ley de Finanzas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, art. 19 de la Ley de Hacienda Pública Canaria, art. 15 de la Ley de Finanzas de Cantabria, art. 27 de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, art. 47 de la Ley de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León, art. 14 de la Ley de finanzas públicas de Cataluña, art. 14 de la Ley de Hacienda Pública de la Generalidad Valenciana, art. 24 de la Ley General de Hacienda Pública de Extremadura, art. 21 de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia, art. 32 de la Ley de Regulación Hacienda de la Comunidad de Madrid y art. 21 de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia. El art. 48 de la Ley de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León establece además su propio régimen de recargos, remitiéndose a la regulación de la LGT.

³⁹ Art. 25 de Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, art. 15 de la Ley de Hacienda Pública Canaria, art. 16 de la Ley de Finanzas de Cantabria y art. 45 de la Ley de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León.

⁴⁰ Art. 20 de la Ley de Finanzas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, art. 14 de la Ley de Hacienda Pública Canaria, art. 13 de la Ley de Finanzas de Cantabria, art. 43 de la Ley de Hacienda y Sector Público de la Comunidad de Castilla y León y art. 25 de la Ley General de Hacienda Pública de Extremadura.

tratamiento unitario en todo el territorio nacional, porque “no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según cual sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el art. 149.1.18 de la C.E., sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas”⁴¹.

En efecto, entendemos que la Ley General Tributaria es el cuerpo normativo adecuado para regular aquellas cuestiones atinentes a la Hacienda general, siendo, de este modo, aplicable a todos los niveles de Hacienda. Esta posición exige concretar previamente qué debe entenderse por Hacienda general, para, a continuación, concretar el papel que ha de desempeñar la Ley General Tributaria en nuestro ordenamiento.

Si el Constituyente reserva a favor del Estado la materia relativa a la Hacienda general, es porque debe existir, como indicó Sainz de Bujanda, un conjunto de principios e instituciones comunes con eficacia sobre todo el territorio de la Nación⁴². En efecto, no podemos olvidar que el artículo 2 de la CE proclama la indisoluble unidad de la Nación española; unidad que, lejos de oponerse a la realidad de las Autonomías, ha de ser entendida -según la STC 17/1987- como homogeneidad básica que permite configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema. En este sentido, el principio de legalidad y el principio de igualdad estarían al servicio de esta unidad del ordenamiento: una Ley capaz de aglutinar una serie de principios generales comunes en el marco del sistema tributario justo y de la solidaridad que la Constitución propugna⁴³.

La Ley General Tributaria estaría, así, llamada a ser el cuerpo normativo que estableciese estos conceptos básicos de aplicación general en todo el ordenamiento tributario, con una vocación de regulación general y global del tributo⁴⁴. Insistimos en que se trata de una cuestión de Hacienda general, que, como tal, corresponde en exclusiva al Estado. Además, ha de ser una Ley verdaderamente constitucional; esto es, la Administración tributaria ha de buscar su eficacia dentro del espacio que la Constitución, y el consiguiente respeto a los derechos constitucionales, imponen⁴⁵.

Así debe suceder en tanto que Ley -como corolario lógico del principio de legalidad-, que se convierte en garantía de un tratamiento igual de los ciudadanos, colaborando en la consecución de una mayor certeza y seguridad jurídica, en virtud de

⁴¹ Sentencia 14/1986, de 31 de enero, F.J. 11.

⁴² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”..., op. cit., p. 107. En sentido similar CAYÓN GALIARDO, A.: “Artículo 142. Las Haciendas Locales”, en AA.VV.: *Comentarios a las leyes políticas. Constitución Española de 1978, Art. 128 a 142*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1985, para quien la referencia en la Constitución a la Hacienda General como una materia de competencia exclusiva estatal debe entenderse como significativa de su contenido total y no meramente “central”, p. 567.

⁴³ STC 19/1987, de 17 de febrero, F.J. 4.

⁴⁴ SOLER ROCH, M^a T.: “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”..., op. cit., p. 23. En sentido similar, ESCRIBANO señala las virtudes de todo proceso codificador: “un cuerpo normativo único y cierto, donde pueden encontrarse los principios generales básicos y las normas fundamentales del régimen jurídico del sistema tributario”. Cfr. ESCRIBANO, F.: “La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”, *REDF*, n^o 76, 1992, p. 654.

⁴⁵ Cfr. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, n^o 90, 1996, pp. 234 y 235.

la eficacia tipificadora de las leyes⁴⁶. Se garantiza, de este modo, a los contribuyentes un tratamiento común ante las diferentes Administraciones Públicas; misión que corresponde también al Estado, de conformidad con el artículo 149.1.18º de la CE. Y, además, en cuanto que el ordenamiento tributario se simplifica y se clarifica, se logra una mayor certeza, haciendo más fácil y segura la aplicación de las normas tributarias - por todas, STC 150/1990-⁴⁷.

Consiguientemente, entendemos que nada justifica que en una Comunidad Autónoma exista un régimen de medidas cautelares distinto al de otra Comunidad, ni siquiera en relación con sus tributos propios, puesto que el fundamento del deber constitucional de contribuir es el mismo para todos los tributos, y, por tanto, ha de seguirse idéntico régimen jurídico en su aplicación. Si la finalidad de toda medida cautelar es lograr la adecuada realización de este deber, entendemos que tal finalidad pública con respaldo constitucional -como han asumido las SSTC 76/1990 y 50/1995⁴⁸-, debe perseguirse y lograrse desde idénticos postulados, independientemente de que el tributo cuya efectividad se persigue sea estatal, autonómico y local.

Finalmente, quisiéramos también señalar que el TC no llega a estas mismas conclusiones en la STC 116/1994⁴⁹, pese a que en la misma se contienen afirmaciones a las que ya hemos hecho referencia y que permiten llegar a soluciones de signo contrario. Orón Moratal acertadamente apuntó este problema, afirmando, en este sentido, que “el Tribunal Constitucional hace gala en esta Sentencia de un formalismo extremo que le conduce a la consecución de que no existen más puntos en común entre el ordenamiento jurídico financiero de las Comunidades Autónomas y el del Estado que los expresamente recogidos en la Constitución, los Estatutos de Autonomía y la LOFCA.(...) Lógicamente, de continuarse en esta línea, la pretendida homogeneidad de los principios generales comunes al ejercicio de los distintos poderes tributarios y presupuestarios puede más bien convertirse en una atomización de los mismos en los diversos sistemas territoriales”⁵⁰.

⁴⁶ NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *REDF*, nº 76, 1992, p. 621.

⁴⁷ STC 150/1990, de 4 de octubre, F.J. 8, frente a una “atomización” del ordenamiento tributario provocada por la existencia de tantas leyes generales tributarias como Comunidades Autónomas existen en nuestro territorio. Vid. en este sentido OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado”..., op. cit., p. 102.

⁴⁸ STC 76/1990, de 26 de abril y STC 50/1995, de 23 de febrero.

⁴⁹ La STC 116/1994, de 18 de abril, resolvió un recurso de inconstitucionalidad interpuesto frente al artículo 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, que aprobaba los Presupuestos Generales de Navarra para 1985, en cuanto modificaba la bonificación en la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial, por posible infracción del artículo 134.7 de la CE. De todos es conocida la solución adoptada por nuestro Tribunal: de los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación, por vía analógica, a las instituciones autonómicas homólogas. Por ello, del artículo 134.7 de la CE no puede inducirse un principio general de prohibición de crear o modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva, a menos que el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma interesada incorpore un precepto de idéntico contenido.

⁵⁰ ORÓN MORATAL, G.: “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas”..., op. cit., p. 33.

El voto particular que mereció esta Sentencia, formulado por Rodríguez Bereijo, habla por sí mismo, ya que corrobora lo hasta ahora dicho, siendo deseable una toma de conciencia, en este mismo sentido, por parte de nuestro Tribunal. Concretamente, afirmó: “Hay, pues, en el art. 134 C.E. y singularmente en su apartado 7, algo más que trasciende la concreta regulación de una institución del Estado entendido el término en sentido estricto, es decir como sinónimo de la organización central o general del Estado, por seguir la terminología empleada en la propia Sentencia. Porque la Constitución, al incorporar a su texto los principios y reglas presupuestarias, trata de fijar, para garantía de los ciudadanos y límite al ejercicio del poder financiero, los perfiles de una institución basilar de toda organización política que cumple análoga función cualquiera que sea el ámbito, estatal o autonómico, como uno de los instrumentos indispensable del equilibrio constitucional entre los poderes que es característico del sistema parlamentario.(...) No cabe, pues, afirmar sin más y de manera un tanto apodíctica, como se hace en la Sentencia, que del art. 134.7 CE no puede inducirse un «principio general» de prohibición de crear o modificar tributos por medio de las Leyes de Presupuestos, sean estatales o autonómicos, cuyo sentido es plenamente acorde con los límites normativos que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha venido deduciendo tanto explícita como implícitamente de la Constitución (art. 134). Principios que deben regir y aplicarse a todo sistema de producción de normas jurídicas, a fin, entre otras cosas, de encauzar dentro de la racionalidad la unidad y la homogeneidad del sistema tributario en todo el territorio nacional. Lo que conecta a la norma del art. 134.7 no sólo con la legalidad –la presupuestaria y la tributaria- sino también con la seguridad jurídica o certeza del Derecho”⁵¹.

3. El acto administrativo de adopción de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo: el elemento subjetivo y los elementos objetivos relativos al presupuesto de hecho y al fin de dicho acto.

Como ya hemos señalado anteriormente al analizar la institución cautelar en general, y las medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo que aseguran el cobro de la deuda tributaria en particular, las mismas poseen una naturaleza cautelar que viene determinada por su carácter instrumental ante la apariencia de un derecho de crédito que se concreta en la existencia de una deuda tributaria (*fumus boni iuris*) y la existencia de indicios racionales de que dicho cobro vaya a ser frustrado o gravemente dificultado en el transcurso del tiempo necesario para su efectiva

⁵¹ Cabe apreciar, no obstante, un significativo cambio de orientación a raíz de la STC 174/1998, de 23 de julio. En esta Sentencia, el Tribunal Constitucional sí que asume el idéntico significado y alcance de las Leyes de Presupuestos estatales y autonómicos: “si cabe inferir en este caso, de la LOFCA (ART. 21), a la que se remite el art. 157 CE, y del propio Estatuto de Autonomía (art. 55.1 del EA de Aragón) un principio general de que el contenido de la Ley de Presupuestos autonómica se adecua a la función institucional que le es propia, sin que puedan incluirse en ella normas que no guarden relación directa con el programa de ingresos y de gastos o con los criterios de la política económica en que se sustentan, o que no sean un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto”, Fundamento jurídico 8. Este criterio es suficiente para sustentar un cambio de orientación en el sentido que hemos apuntado. Por lo demás, revela una postura un tanto ambigua o contradictoria merecedora de una clarificación y toma de postura al respecto.

realización a través del correspondiente procedimiento de aplicación del tributo (*periculum in mora*)⁵².

Despejada esta cuestión, se hace necesario, en este momento, el estudio del régimen jurídico de las medidas cautelares en tanto que actos administrativos; esto es, en tanto que declaraciones de voluntad que realiza la Administración tributaria en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria⁵³.

Comenzaremos, en primer lugar, analizando el elemento subjetivo, relativo a la competencia para adoptar medidas cautelares, así como los elementos objetivos relativos al presupuesto de hecho para adoptar medidas cautelares y el fin de las mismas, que no es otro que el aseguramiento del crédito tributario ante la existencia de indicios racionales de que el mismo vaya a ser frustrado o gravemente dificultado.

Conviene subrayar, además, en este momento, que, configurada la potestad de adoptar medidas cautelares como una potestad discrecional, el estudio de los elementos reglados de dichos actos -entre los que se encuentran, precisamente los presupuestos de hecho y la adecuación del acto a la finalidad con que se otorga una competencia-, constituye un elemento de gran valor en tanto que técnica de control de las potestades discrecionales⁵⁴.

A continuación, analizaremos el principio de proporcionalidad como criterio guía que debe presidir la adopción de medidas cautelares, tal y como dispone el artículo 81.3 de la LGT.

Estudiaremos, también, los elementos formales del acto administrativo por el que se adopta la medida cautelar, haciendo un especial hincapié en el procedimiento para su adopción, -exigencia constitucional (art. 105 c) CE) y legal (art. 53.3 LRJAP y PAC)-, y en especial a la posible participación del obligado tributario a través del correspondiente trámite de audiencia. Igualmente, y por lo que respecta a la forma de manifestación, nos detendremos, por la especial relevancia que tiene, en el requisito de la motivación del acto por el que se adopta una medida cautelar. Finalmente haremos referencia a la notificación del acto como requisito determinante de su eficacia.

⁵² Vid. sobre el tema Capítulo III.4. del presente trabajo.

⁵³ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 571.

⁵⁴ Sobre la técnica de control de los actos discrecionales vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., pp. 488 y ss.; PARADA, R.: *Derecho Administrativo I, Parte General*, 12ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pp. 103 y ss., y PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo, Volumen I*, 5ª edición, Ariel, Barcelona, 1998, pp. 470 y ss.

Vid también la síntesis que sobre el tema realiza SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, pp. 223 y ss., que integra el capítulo VIII de su obra, bajo el título “La fijación de la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados en e Derecho Administrativo”, y BACIGALUPO, M.: *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 107 y ss., en relación con la doctrina alemana, integrando el capítulo II “La localización de la discrecionalidad dentro de la estructura lógico-formal de la norma jurídico-administrativa”.

3.1. El elemento subjetivo: los órganos administrativos competentes para su adopción.

De conformidad con lo establecido en el artículo 53.1 de la LRJAPyPAC: “Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido”; o, dicho en otras palabras, sólo podrá dictar el acto aquél órgano de la Administración que tenga atribuida la competencia para ello.

Como afirman García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, “la competencia es la medida de la potestad que corresponde a cada órgano”, siendo siempre una determinación normativa, y siendo además irrenunciable su ejercicio por el órgano que la tenga atribuida ex art. 12.1 de la LRJAPyPAC⁵⁵.

Conviene también tener presente que la competencia se construye *ratione materiae*, *ratione locis* y *ratione temporis*, adquiriendo en el ámbito tributario una especial relevancia la competencia territorial en la aplicación de los tributos, tal y como dispone el art. 84 de la LGT⁵⁶. En el acto administrativo deben confluír todos los criterios de competencia para que, en el ejercicio de la misma, el órgano administrativo pueda dictar el acto administrativo que dicha competencia autorice, de modo que, cuando no se observan tales criterios, se incurre en un vicio legal que afectara a la validez del acto: el vicio de incompetencia⁵⁷. No en vano, la STS de 1 de julio de 1980 afirma, en este sentido, que la competencia se trata del “más esencial requisito condicionante de la validez de los actos administrativos, cualquiera que sea su naturaleza”⁵⁸.

Finalmente, y no por ello menos importante, conviene destacar que no es suficiente que el acto se dicte por el órgano competente, sino que, además, como subrayan García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, es necesario que el órgano ostente la investidura legítima de tal competencia (nombramiento legal, toma de posesión y situación de actividad o de suplencia legal en su caso), así como que no esté incurso en ninguno de los deberes legales de abstención y recusación (art. 28 y 29 de la LRJAPyPAC), por tener relación personal, ya sea directa o indirecta, con el fondo del asunto y que pueda afectar a su imparcialidad⁵⁹. Como afirman González Pérez y González Navarro, para que el acto sea válido no basta la competencia del órgano, sino

⁵⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 575.

⁵⁶ El art. 84 de la LGT dispone lo siguiente: “Artículo 84. Competencia territorial en la aplicación de los tributos.

La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.”

⁵⁷ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 575.

⁵⁸ STS de 1 de julio de 1980 (RJ 1980\3385), en el primer Considerando aceptado de la sentencia apelada.

⁵⁹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 577.

que es necesaria la aptitud de su titular en relación al propio órgano (investidura) y en relación a los interesados (no deben concurrir causas de abstención)⁶⁰.

La competencia del órgano administrativo, corolario lógico del principio de legalidad que vincula a la Administración ex art. 9.3 y 103 CE, ha de venir determinada de manera suficiente por la normativa, puesto que, tal y como ha señalado el TS en su Sentencia de 23 de junio de 1993: “A partir de las exigencias del principio de legalidad (art. 9.3 CE) del que es una de sus derivaciones la sumisión plena de la Administración Pública al Derecho (art. 103.1 CE), ha de entenderse que las competencias de los órganos de ésta no pueden ser algo ambiguo e ilimitado derivado de una genérica posición de supremacía (...), sino que se precisa una norma atributiva concreta”⁶¹, de tal suerte que la “manifiesta incompetencia” es concebida en la LRJAPyPAC como un vicio esencial del acto administrativo determinante de su invalidez, pero no siempre de su nulidad, ya que únicamente será causa de nulidad la manifiesta incompetencia por razón de la materia o del territorio (art. 62. 1 b) LRJAPyPAC y art. 217.1. b) de la LGT).

En efecto, como precisa la SAN de 7 de marzo de 2011⁶², “es necesario que la incompetencia sea calificable de "manifiesta", en el sentido de que "sea notoria, con claridad y evidencia por encontrarse expresamente encomendada a otro órgano administrativo o a ninguno, lo que no se da cuando exista la necesidad de previa interpretación jurídica para determinarla”.

También la SAN de 14 de diciembre de 2010⁶³ afirma al respecto (aunque referida a la misma causa de nulidad recogida en el artículo 153.1 a) de la LGT de 1963): “No toda incompetencia constituye un vicio esencial del acto administrativo, determinante de su invalidez, sino que el artículo 153.1 a) exige que la incompetencia sea "manifiesta". Tal requisito se ha venido interpretando por la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la exigencia de que la incompetencia aparezca de modo notorio, claro, evidente o palmario, de forma que sin necesidad de especiales esfuerzos, se compruebe la absoluta falta de conexión entre el acto y el órgano administrativo realmente competente. Dicho en otras palabras, es incompatible el requisito de que la incompetencia sea manifiesta con cualquier exigencia de interpretación jurídica o de esfuerzo dialéctico para su comprobación. El carácter manifiesto de la incompetencia supone, según la jurisprudencia del T.S., que tendrá eficacia invalidante la incompetencia material o territorial, pero no la incompetencia por razón de la jerarquía o grado (STS de 10 de marzo de 1987 , Ar.: 3526, y 22 de marzo de 1988 , Ar.: 2274), y así se ha establecido en la LRJPA, 30/1992, de 26 de noviembre, cuyo artículo 62.1 b) considera nulos de pleno derecho los actos de las Administraciones Públicas dictados por órgano manifiestamente incompetente "por razón de la materia o del territorio", criterio este que excluye de la nulidad absoluta el supuesto presente, en el que, en el peor de los casos, únicamente podría hablarse de incompetencia jerárquica”.

⁶⁰ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre) I*, 4ª edición, Thomson, Civitas, Cizur Menor, 2007, p. 1586.

⁶¹ STS de 23 de junio de 1993 (RJ 1993\4650), F.D. cuarto. En idéntico sentido, STS de 10 de noviembre de 2011 (JUR 2011\408418), F.D. segundo.

⁶² SAN de 7 de marzo de 2011 (JUR 2011\94855), F. D. segundo.

⁶³ SAN de 14 de diciembre de 2010 (JUR 2010\413767), F.D. cuarto.

Dicha competencia únicamente puede verificarse por la firma del órgano que dicta el acto⁶⁴. De hecho, el art. 34.1 f) de la LGT consagra como derecho y garantía de todo obligado tributario el “Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado”, de modo que, como acertadamente señala el TSJ de la Comunidad Valenciana, en su Sentencia de 14 de mayo de 2008⁶⁵: “No se trata sólo de que la falta de firma prive al recurrente de la posibilidad de identificar a las autoridades y funcionarios responsables de la tramitación y resolución de un procedimiento, con la consiguiente imposibilidad de que eventualmente ejerciten su derecho a recusarlos; es que, fundamentalmente, al faltar la firma, no puede decirse que se haya producido la manifestación de la voluntad del titular del órgano administrativo, necesaria para la existencia misma del acto. Y ello, en modo alguno se puede considerar como irregularidad no invalidante”. De igual manera concluye el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de noviembre de 2009⁶⁶, que “la falta de firma de un documento de valoración de un bien, le priva de existencia jurídica”.

Como puede fácilmente deducirse, los efectos que deben anudarse a un acto en el que se aprecie bien la incompetencia manifiesta del órgano, bien la falta de firma de quien lo dicta, son cuestiones no exentas de problemas, que, por el momento, dejamos apuntadas, y sobre las que volveremos más adelante a la hora de abordar la impugnación de los actos de adopción de una medida cautelar.

Por lo que respecta al órgano competente para adoptar medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, ha llamado poderosamente la atención el hecho de que el artículo 81.1 LGT se refiera, sin más, a la “Administración tributaria”⁶⁷; cuestión que ha sido criticada por la doctrina.

En este sentido, Falcón y Tella considera que el órgano competente debería determinarse por el propio Legislador, no pareciendo admisible, en este ámbito, la

⁶⁴ La jurisprudencia entiende que la firma debe constar en la resolución adoptada por el órgano competente, pero no es necesario que conste en la notificación que se practica por el agente notificador. En este sentido, y respecto del acuerdo de prórroga de una medida cautelar, la SAN de 24 de noviembre de 2004 (JT\2005\1301), en su F.D. cuarto afirma: “no es el Director General de la Agencia el órgano notificador sino el órgano competente para adoptar la resolución de prórroga de la medida cautelar, como así ha hecho, de tal forma que será el texto íntegro de la resolución por él adoptada el que deba ser notificado a la sociedad hoy recurrente por el órgano a su vez competente para realizar dicha notificación, como así ha ocurrido en el supuesto que se enjuicia (...) por lo que resulta patente que ningún defecto formal puede ser predicado de la resolución referida, resultando evidente, por obvio, que la firma del Director General de la AEAT debe constar en la resolución por él adoptada y no en la notificación que a la interesada se le realiza por el órgano competente para practicar la oportuna notificación”.

⁶⁵ STSJ de 14 de mayo de 2008 (JUR 2008\275842), F.D. cuarto. Vid. también, en idéntico sentido, las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de junio de 2006 (JUR 2007\32943), F.J. segundo, de 26 de junio de 2006 (JUR 2007\64824), F.D. segundo, 31 de marzo de 2006 (JUR 2007\34828), F.D. segundo, 31 de enero de 2006 (JUR 2006\141868), F.D. segundo o 2 de diciembre de 2005 (JUR 2006\141868), F.D. segundo. Vid. también la STSJ de las Islas Canarias de 20 de abril de 2007 (JUR 2007\290080), F.D. segundo.

⁶⁶ STS de 25 de noviembre de 2009 (RJ 2009\8089), F.D. cuarto.

⁶⁷ Frente a la regulación anterior contenida en el art. 128.3 de la LGT de 1963, que sí hacía referencia al órgano competente.

atribución de facultades inconcretas e indeterminadas, o su precisión a través de Resoluciones de la Agencia Tributaria⁶⁸.

De igual manera se pronuncian Pérez Royo y Aguallo Avilés, para quienes hubiera sido deseable que la Ley especificara la competencia en una materia de tanta trascendencia por su incidencia en las garantías de los ciudadanos⁶⁹. Y también Corcuera Torres critica esta indeterminación legal, por entender que es generadora de inseguridad jurídica, al resultar confusa la identificación del sujeto encargado de autorizarlas⁷⁰.

Por su parte, García Palacios⁷¹ explica que, en este punto, la LGT sigue las recomendaciones contenidas en el Dictamen número 1.403/2003, de 22 de mayo de 2003, del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria⁷², en el cual se establece que dicha Ley no debe contener referencia alguna a los órganos competentes, excediendo estas cuestiones de lo que debe ser el contenido propio de dicha Ley, puesto que la misma debe tratarse de un “Código tributario”, en el que se recogen los aspectos comunes a la estructura y aplicación de los diversos tributos, y no cuestiones tales como la atribución de competencias a órganos de la Administración General del Estado para el ejercicio de potestades administrativas⁷³.

Compartimos esta opinión en todos sus extremos, y entendemos que el hecho de que la competencia venga determinada en una norma reglamentaria no resta un ápice de seguridad jurídica, dado su idéntico régimen de publicidad normativa, contribuyendo a una mejor técnica legislativa, y permitiendo la flexibilidad necesaria a la hora de adaptar la competencia de los órganos a los posibles cambios que pudieran darse dentro de la organización de la Administración tributaria, y, más concretamente, dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Comenzando por las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT, conviene aclarar que, en la actualidad, si bien la competencia última para su adopción se atribuye a los órganos de Recaudación, la propuesta de su adopción puede ser apreciada por los propios órganos de Recaudación, bien como consecuencia de la información recabada sobre los contribuyentes, o bien con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por los órganos de la Inspección, tal y como se deduce de la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento

⁶⁸ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 1995, p. 7.

⁶⁹ Cfr. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 516.

⁷⁰ Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, CEF, Madrid, Barcelona, 1998, p. 68.

⁷¹ GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 696.

⁷² Puede consultarse el Dictamen íntegro en la siguiente dirección: <http://www.consejo-estado.es/pdf/2003.pdf>.

⁷³ Vid. Dictamen núm. 1.403/2003, de 22 de mayo de 2003, del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, p. 426.

para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria (en vigor aunque referida al vigente art. 81 de la LGT)⁷⁴.

En dicha Instrucción se sientan las bases que han de regir las actuaciones de coordinación y colaboración entre el Área de Recaudación y el Área de Inspección, en la materia que nos ocupa. De ahí que, tal y como precisa la Instrucción Tercera, “Los órganos de Inspección, cuando lleven a cabo actuaciones inspectoras sobre contribuyentes de riesgo recaudatorio (...) deberán prever desde el comienzo de sus actuaciones la posibilidad de proponer la adopción de medidas cautelares”⁷⁵. Así pues, en la actualidad, y proviniendo de los órganos de Inspección, sólo será posible adoptar medidas cautelares del art. 81 de la LGT durante la tramitación de un procedimiento de inspección –aunque, como veremos más adelante, nada impediría a nuestro juicio, que se adoptasen medidas cautelares dentro de un procedimiento de comprobación limitada, ya que la naturaleza de dicho procedimiento permitiría valorar la existencia del *fumus boni iris* y del *periculum in mora*-⁷⁶.

Sobre la competencia para adoptar las medidas cautelares del art. 81 de la LGT, se ocupa la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación⁷⁷; y, por lo que respecta a los denominados “grandes contribuyentes”, esa competencia se fija en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes⁷⁸.

⁷⁴ Dicha Instrucción regula las actuaciones a seguir para adoptar medidas cautelares, cuya conveniencia debe ser apreciada tanto por los órganos de la Inspección del sistema tributario estatal y aduanero con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación, así como por los órganos de Recaudación como consecuencia de la información recabada sobre contribuyentes. Vid. Instrucción primera de la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria.

⁷⁵ Sobre la categoría de contribuyente de “riesgo recaudatorio”, vid. capítulo V.3.2.1 de este trabajo.

⁷⁶ Vid. capítulo V.3.2.2. del presente trabajo.

⁷⁷ Publicada en el BOE de 30 de diciembre de 2005 y con una corrección de errores en el BOE de 8 de marzo de 2006.

Con anterioridad la competencia para adoptar las medidas cautelares, primero las del artículo 128 de la LGT de 1963, y, desde 2003, las previstas en el art. 81 de la LGT, estuvo regulada en la Resolución de 6 de mayo de 1999, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se reestructuran los órganos de recaudación y les son atribuidas competencias y se fijan las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía (BOE de 3 de junio de 1999). Posteriormente se aprobó la Resolución de 5 de marzo de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Recaudación (BOE de 18 de marzo de 2004). En último lugar estuvo en vigor la Resolución de 27 de julio de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se determinan los órganos competentes para la adopción de las medidas cautelares previstas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como para la ratificación de las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la misma Ley que sean adoptadas en el curso de actuaciones de recaudación (BOE de 27 de julio de 2004), que estuvo en vigor hasta la citada Resolución de 26 de diciembre de 2005.

⁷⁸ Publicada en el BOE de 31 de diciembre de 2005 y modificada, posteriormente, por Resolución de 3 de julio de 2006 (BOE de 6 de julio de 2006) y por Resolución de 12 de diciembre de 2007 (BOE de 26 de diciembre de 2007).

De conformidad con lo dispuesto en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, con carácter general, corresponde a los titulares de las Delegaciones Especiales la competencia para la adopción de las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT, así como para acordar la ampliación de su plazo de duración, las previstas en el art. 41.5 de la LGT (en los supuestos de derivación de responsabilidad), y también la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deban realizarse a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en los términos previstos en el artículo 81.8 de la LGT⁷⁹. Entendemos que esta Resolución deberá adaptarse a la nueva redacción del art. 81.8 de la LGT dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, toda vez que las medidas cautelares previstas en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública no consisten exclusivamente en la retención de devoluciones u otros pagos y además, pueden adoptarse para asegurar el pago de cualquier cuantía pecuniaria asociada al delito y no, únicamente, la posible responsabilidad civil derivada del mismo.

En este sentido, tal y como señala la citada Resolución, los órganos territoriales de recaudación serán competentes para desarrollar la gestión recaudatoria respecto de las deudas de las personas o entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre dentro del ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial, salvo que se encuentren adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o resulte de aplicación alguna de las reglas especiales⁸⁰.

De entre las reglas especiales, y por lo que afecta a las medidas cautelares, habrá que tener en cuenta que, en los procedimientos de declaración de responsabilidad, si fuese procedente la adopción de una medida cautelar, la competencia para su tramitación y adopción se determinará en función del ámbito territorial a que extienda sus competencias la Dependencia Regional de Recaudación que tenga atribuida la gestión recaudadora de las deudas del deudor principal, o, lo que es igual, en estos supuestos será el domicilio del deudor principal el que determine la competencia territorial para la adopción de las medidas cautelares que pudieran proceder⁸¹.

Por otro lado, la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura

⁷⁹ Vid. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, Cuarto. Competencias en materia de recaudación de los titulares de las Delegaciones Especiales, Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, 1.6. Medidas cautelares.

En estos casos, tal y como se establece en la misma Resolución, será competencia del titular de la Dependencia Regional de Recaudación, elevar “la propuesta de autorización de la adopción de las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley General Tributaria y de acciones civiles en defensa del crédito público”. Vid. Tercero. Órganos territoriales de recaudación.1.3.2. Competencias del titular de la Dependencia Regional de Recaudación.

⁸⁰ Vid. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, Tercero. Órganos territoriales de recaudación.1.2. Ámbito competencial.

⁸¹ Vid. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, Tercero. Órganos territoriales de recaudación. 1.2.2. Reglas especiales. 1.2.2.1. Procedimientos de declaración de responsabilidad”.

orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, regula la competencia para adoptar medidas cautelares respecto de este grupo de obligados tributarios.

En estos casos, el titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes será quien tenga competencia para adoptar las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT, en el art. 41.5 de la LGT y para acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deban realizarse a personas en los supuestos del art. 81.8 de la LGT⁸². Al igual que en la Resolución anterior, deberá procederse a adaptar esta norma a la nueva redacción del art. 81.8 de la LGT efectuada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Hay que destacar que la citada Ley 7/2012, de 29 de octubre ha introducido una nueva D. A. 19ª en la LGT, de modo que, en los procesos por delito contra la Hacienda Pública se atribuye a los órganos de recaudación de la AEAT la competencia para investigar el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, bajo supervisión judicial, pudiendo adoptar las medidas cautelares del art. 81.8 de la LGT.

En cuanto a la competencia para medidas de aseguramiento previstas en el art. 165 de la LGT en los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de tercería de dominio, tendrán competencia para su adopción los titulares de las Delegaciones Especiales⁸³, salvo que se trate de “grandes contribuyentes”, en cuyo caso, la competencia correspondería al titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes⁸⁴.

Finalmente, por lo que respecta a las garantías de las devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, reguladas en el art. 118 LIVA, conviene destacar que la adopción de esta medida cautelar corresponde a los órganos de gestión tributaria, ya que, solicitada por el sujeto pasivo la devolución del IVA a través del procedimiento de gestión tributaria previsto en los art. 124 y siguientes de la LGT, mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación, serán los órganos de gestión los que procedan a reconocer el derecho a la devolución solicitada, dictando el acuerdo correspondiente -que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque (art. 125 RGGI)⁸⁵-.

⁸² Vid. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Quinto. Funciones y competencias del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de sus Adjuntos y de los Jefes de Dependencia de la Delegación Central, apartado 2, letra i).

⁸³ Vid. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, Cuarto. Competencias en materia de recaudación de los titulares de las Delegaciones Especiales, Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, 1.4. Tercerías.

⁸⁴ Vid. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Quinto. Funciones y competencias del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de sus Adjuntos y de los Jefes de Dependencia de la Delegación Central, apartado 2, letra g).

⁸⁵ La devolución mediante cheque del IVA está regulada en la Orden Ministerial HAC/272/2004, de 10 de febrero de 2004, por la que se establecen nuevos lugares de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y de las declaraciones-liquidaciones de los pagos fraccionados del

Obviamente, corresponderá a los órganos de gestión tributaria solicitar del sujeto pasivo la prestación de garantías suficientes antes de proceder a dicha devolución, cuando dichos órganos aprecien la existencia de indicios suficientes que permitan determinar la improcedencia de tal devolución o la posible existencia de una deuda tributaria no ingresada que necesitase de tal medida para asegurar los derechos de la Hacienda Pública⁸⁶.

De esta cuestión se ocupa la Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria⁸⁷.

Con carácter general, corresponde tal competencia a las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, que, dirigidas por el Jefe de la Dependencia Regional, se estructuran en varias unidades administrativas⁸⁸. Concretamente, la Unidad, Servicio o Sección “Gestión Tributaria”, está estructurada en diversas Secciones, entre las que se encuentra la “Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades”, a la que compete tramitar los expedientes relativos al IVA que precisen de acuerdo expreso de la Administración⁸⁹. Corresponderá, por tanto, al titular de la Sección determinar la devolución del IVA y, en su caso, exigir la prestación de garantías suficientes de conformidad con lo establecido en el art. 118 LIVA⁹⁰.

No obstante, la citada Resolución de 19 de febrero de 2004 atribuye a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, concretamente al Área Ejecutiva de esta Oficina, la gestión de los expedientes relativos a exenciones o devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos, representaciones diplomáticas y consulares y organismos internacionales, así como el acuerdo centralizado de devoluciones tributarias resultantes de aquellos procedimientos iniciados mediante la presentación de

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se autoriza, en determinados supuestos, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante cheque cruzado (BOE de 13 de febrero de 2004).

⁸⁶ Vid. capítulo IV.2.3. “Garantías de las devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido: el art. 118 LIVA” y la jurisprudencia allí citada.

⁸⁷ Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria (BOE de 2 de marzo de 2004). Dicha Resolución ha sido modificada por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 21 de septiembre de 2004 (BOE de 29 de septiembre de 2004), por la Resolución de 12 de diciembre de 2007 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 26 de diciembre de 2007), y por la Resolución de 31 de julio de 2009 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 10 de agosto de 2009).

⁸⁸ Tal y como dispone la Resolución de 19 de febrero de 2004, apartado Quinto, 3º. 4. “El Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria o su Adjunto podrán asumir directamente la Jefatura de las Áreas, Servicios o Secciones Regionales existentes previstas en esta Resolución”, de lo que se deduce que la competencia corresponderá bien al Jefe de la Dependencia Regional, bien a la persona que haya asumido la Jefatura de Área, Servicio o Sección.

⁸⁹ Resolución de 19 de febrero de 2004, apartado Quinto.4º.D.4).2.A)c).

⁹⁰ La Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria (BOE de 13 de marzo de 2006), en su Anexo IV, aprueba el Modelo de aval presentado en garantía de devoluciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido (Código de aval “4”).

autoliquidación, siempre que su gestión no se realice por otras unidades administrativas⁹¹.

3.2. Los elementos objetivos del acto de adopción de la medida cautelar.

3.2.1. El *fumus boni iuris* o la existencia de una deuda tributaria y el momento en el que puede adoptarse la medida cautelar.

El *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho es, junto con el *periculum in mora*, presupuesto necesario para la adopción de cualquier medida cautelar, o, como afirmase Calamadre, condición para la misma⁹².

La medida cautelar se presenta así, en palabras de Calderón Cuadrado, como una vía intermedia entre la simple afirmación de un derecho y la certeza absoluta de su existencia, de ahí que se pueda adoptar cuando una situación jurídica se presente como “probable con una probabilidad cualificada”⁹³, debiendo ser, en todo caso, alegado y justificado por los medios oportunos que permitan corroborar su presencia en el supuesto concreto –Montero Aroca-⁹⁴.

Siendo el *fumus boni iuris*, en palabras de García de Enterría, el criterio al que se debe atender para el otorgamiento de medidas cautelares⁹⁵, conviene advertir, tratándose de las medidas cautelares que estamos estudiando -esto es, las dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo-, que la apariencia de buen derecho podría entenderse en cierto modo sustituida por la presunción de legalidad del acto administrativo; concretamente, por la presunción de legalidad de la liquidación tributaria cuyo cobro pretende asegurarse con la adopción de la medida cautelar⁹⁶.

En efecto, como ya hemos señalado, las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo son medidas cautelares administrativas que, aun participando de algunas características propias de las medidas cautelares jurisdiccionales, constituyen manifestación de una autotutela cautelar, cuyo fundamento constitucional se sitúa en los art. 31.1 y 103 de la CE.

El lógico interés existente en la satisfacción del crédito tributario, concretado en un interés en una justa recaudación, motivan la existencia de ciertos mecanismos de

⁹¹ Resolución de 19 de febrero de 2004, apartado Tercero.1.A) 9º y 18º.

⁹² CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936, p. 71.

⁹³ CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1992, p. 42.

⁹⁴ MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 695.

⁹⁵ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares*, 3ª edición, Thomson, Civitas, Madrid, 2004, p. 208.

⁹⁶ Vid., en este sentido, CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 106 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, p. 141.

aseguramiento del crédito tributario, como las medidas cautelares que estamos estudiando⁹⁷.

Precisamente por ello, porque lo que se está tratando de asegurar es el cobro de una deuda tributaria, sería posible pensar que la apariencia de buen derecho necesaria para adoptar una medida cautelar está presente, en todo caso, al finalizar el procedimiento con una liquidación tributaria, que, al tratarse de un acto administrativo, goza de la presunción de validez y eficacia propia de ellos (art. 57.1 LRJAPyPAC), y de sus secuelas de ejecutividad inmediata y autotutela administrativas (art. 56 y 94 LRJAPyPAC)⁹⁸.

Conviene señalar, en este sentido, que hasta la entrada en vigor de la nueva redacción dada al art. 81.5 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, este precepto recogía la posibilidad de adoptar una medida cautelar cuando, no estando liquidada la deuda tributaria, se hubiera comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección. Es más, añadía el mismo precepto que, tratándose de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podían adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

En la actualidad, el art. 81.5 de la LGT en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ni siquiera exige que exista propuesta de liquidación pudiendo adoptarse la medida cautelar “durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”.

Por tanto, no ha sido intención del Legislador sustituir el *fumus boni iuris* por la presunción de legalidad de los actos de liquidación tributaria –aun cuando en estos supuestos pudiera acudir a dicha presunción para justificar la apariencia de buen derecho-, básicamente porque es posible adoptar la medida cautelar cuando dicha liquidación no existe.

Para resolver esta cuestión, necesariamente debemos detenernos en el momento en que es posible adoptar la medida cautelar para asegurar el cobro de la deuda tributaria, ya que es, en ese preciso instante, cuando debe apreciarse la concurrencia del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*. En este sentido, caben dos posibilidades, según la deuda se encuentre o no liquidada.

Las medidas cautelares se podrán adoptar cuando la deuda tributaria se encuentre liquidada, dentro del periodo voluntario de pago, pero antes del inicio del periodo ejecutivo –iniciado el periodo ejecutivo ya no procede adoptar medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda, sino su ejecución por la vía de apremio⁹⁹. En

⁹⁷ Sobre su naturaleza y fundamento constitucional vid. el capítulo III.4 del presente trabajo.

⁹⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición, Tecnos, Madrid, 2011, p. 323.

⁹⁹ Podrá adoptarse la medida también si ya se ha dictado el acto de liquidación y todavía se estuviese dentro del periodo voluntario para pagarlo, pues, como afirma la STSJ de Andalucía, de 7 de marzo de 2008: “Del mismo modo debe rechazarse que el hecho que las deudas aseguradas se

este caso, serán los órganos de Recaudación los que, como consecuencia de la información recabada sobre los contribuyentes, podrán proponer la adopción de la medida cautelar.

Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, el art. 81.5 de la LGT proponía un momento para adoptar la medida cautelar que, a nuestro juicio, era correcto. Según la redacción de este precepto anterior a la reforma de la LGT efectuada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con carácter general, era posible adoptar la medida cautelar cuando, no estando la deuda liquidada, se hubiera comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o de inspección.

Conviene no perder de vista que la finalidad de las medidas cautelares que estamos estudiando es asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando dicho cobro pueda ser frustrado o gravemente dificultado, debiendo ser, en todo caso, y por imperativo legal, proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, no pudiendo producir un perjuicio de difícil o imposible reparación (art. 81.3 LGT).

Corolario lógico de lo que acabamos de decir es la imposibilidad de adoptar una medida cautelar proporcionada al daño que se pretende evitar si no se ha notificado una propuesta de liquidación en el marco de un procedimiento tributario previo; esto es, si, al menos, no se ha cuantificado y notificado, aunque sea como propuesta, el importe de dicha deuda.

En efecto, la Administración tributaria, en el ejercicio de las potestades legalmente conferidas, puede iniciar bien un procedimiento de inspección, bien un procedimiento de verificación de datos, de comprobación de valores o de comprobación limitada. Todos estos procedimientos pueden finalizar, entre otras maneras, con una liquidación, provisional o definitiva, según los casos, que siempre irá precedida por una propuesta de liquidación que habrá de ser motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta en la misma (art. 132.4, art. 134.3, art. 138.3, art. 156.2 y art. 157.2, todos ellos de la LGT).

Dicha propuesta de liquidación existe porque la Administración ha podido constatar la existencia de una deuda tributaria al haber sido realizado el hecho imponible indicativo de capacidad económica del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria principal. Devengada la obligación tributaria, existe ya una

encontrasen en período voluntario de pago suponía un impedimento legal para la adopción de medidas cautelares, conclusión que extraemos de una interpretación sistemática de los textos legales al uso (en la LGT vigente a las actuaciones, artículo 128; en la Ley 58/2003, artículo 81), pues si autorizan el aseguramiento cautelar de deudas no liquidadas -con la única salvedad, ahora suprimida, de que el texto legal derogado sometía la medida a autorización judicial-, con mayor razón debe aceptarse que cabe asegurar cautelarmente el cobro una deuda liquidada, pero aun incurso en el período voluntario de pago. Es más, la previsión legal -art. 128.4 LGT- de conversión en definitivas de las medidas cautelares en el marco del procedimiento de apremio abona la interpretación que sostenemos, porque admite su adopción en una fase anterior al inicio de la recaudación ejecutiva de la deuda". STSJ de Andalucía de 7 de marzo de 2008 (JUR 2008\378649), F.D. primero. Aunque no con tanto tino, la STSJ de Andalucía de 26 de enero de 2009 (JUR\2009\252259), F.D. segundo, afirma lo siguiente: "no es requisito exigible la previa providencia de apremio para poder acordar medidas cautelares. Es más, la propia naturaleza de las medidas cautelares, tanto en el ámbito de que tratamos como en otros, implica la posibilidad de su adopción en cualquier momento o estado del procedimiento, incluso desde el inicio, en tanto en cuanto existan razones que así lo justifiquen, con la única finalidad del aseguramiento de la deuda".

situación digna de protección jurídica cautelar; máxime si lo que se trata es de proteger el efectivo cumplimiento del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que, en ese momento, ya ha nacido.

Ahora bien, como acabamos de señalar, cualquier medida cautelar debe ser proporcionada al daño que se pretende evitar, de ahí la necesidad de que exista, al menos, una propuesta de liquidación por parte de la Administración para poder adoptar la medida. Si esto no fuese así, ¿en qué cuantía se podría adoptar la medida cautelar y sobre qué bienes o derechos?

Tal propuesta de liquidación, además, gozará, en tanto que acto administrativo, de la presunción de validez y eficacia que anteriormente mencionábamos, y, en este sentido, de la apariencia de buen derecho necesaria para adoptar la medida cautelar. Ahora bien, entendemos que la causa última de este *fumus boni iuris* se sustenta en el hecho de que el tributo se ha devengado, naciendo la obligación tributaria correspondiente; hecho que habilita a la Administración a practicar la correspondiente liquidación, considerándose, en principio, tal situación como correcta y conforme al ordenamiento jurídico.

Por todo ello, consideramos incorrecta la redacción del vigente art. 81.5 LGT que permite adoptar la medida cautelar en cualquier momento de la tramitación de un procedimiento de aplicación de los tributos, por mucho que en el precepto se indique la Administración debe acreditar y motivar que se cumplan los límites del apartado 3 relativos a la proporcionalidad de la medida cautelar.

Cuestión distinta, que analizaremos al estudiar la impugnación de la medida cautelar, es la posibilidad de su adopción si la liquidación ha sido notificada, está recurrida y se ha suspendido su ejecución.

Por lo demás, el propio art. 81.5 de la LGT alude, de manera genérica, a que dichas medidas cautelares podrán adoptarse en un procedimiento de aplicación de un tributo.

En la redacción del apartado 5 del art. 81 de la LGT anterior a la reforma efectuada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se hacía alusión a que la propuesta de liquidación debía haberse comunicado en un “procedimiento de comprobación o de inspección”. Con esa redacción, considerábamos que se refería, exclusivamente, a un procedimiento de comprobación limitada o a un procedimiento de inspección, y no a un procedimiento de verificación de datos o de comprobación de valores. Entendemos que la naturaleza de estos procedimientos y las facultades que ostenta la Administración tributaria no son suficientes para valorar la presencia del *periculum in mora*.

Por el contrario, toda vez que un procedimiento de comprobación limitada puede llevarse a cabo por los órganos de inspección, los mismos podrán proponer la adopción de medidas cautelares a los órganos con competencia para adoptarlas –que, como ya hemos indicado, son los órganos de recaudación, tal y como está dispuesto en la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria (como ya señalamos, debe entenderse referida al vigente art. 81 de la LGT)-.

La tesis que mantenemos, referente a la adopción de la medida cautelar desde el momento en que existe propuesta de liquidación –pero que no es la legalmente prevista en el vigente art.81.5 LGT, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre-, es acorde con la posibilidad prevista en el art. 41.5 de la LGT, según la cual es posible adoptar medidas cautelares frente al responsable antes de la declaración de responsabilidad, pero una vez iniciado el procedimiento de tal declaración, de conformidad con lo establecido en los artículos 174 y siguientes de la LGT.

En efecto, tal y como dispone el artículo 174.1 de la LGT, la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación. En estos casos, realizado el hecho imponible por el deudor principal, nacida la obligación tributaria principal y liquidada la misma, se está ya en condiciones de poder adoptar medidas cautelares no sólo frente a éste, sino también frente a posibles responsables que, teniendo conocimiento de un procedimiento de declaración de responsabilidad frente a ellos, puedan poner en peligro el efectivo cobro de la deuda tributaria.

Mayores problemas plantea el hecho de la adopción de medidas cautelares en los supuestos de declaración-liquidación o autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo sin ingreso; posibilidad no prevista en el artículo 81 de la LGT, y motivo por el cual Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero consideran que no es posible su adopción en estos supuestos¹⁰⁰.

Como es sabido, la presentación de una autoliquidación sin ingreso y sin solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación del pago, una vez vencido el periodo voluntario de pago, determina el inicio del periodo ejecutivo (art. 161.1

¹⁰⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición..., op. cit., p. 478.

Luque Mateo considera que tal posibilidad es factible atendiendo a la previsión contenida en el art. 49 del RGR y a la referencia explícita que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 establece en este sentido. Vid. LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 147.

No consideramos tales argumentos suficientes por los siguientes motivos. Por lo que respecta al artículo 49 del RGR, es cierto que, en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago y cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo (art. 82.1. LGT). Pero, como indica dicho artículo, la iniciativa parte de quien solicita el aplazamiento o fraccionamiento del pago, operando en estos casos las medidas cautelares a modo de sustitución de la garantía que, en principio, debe aportarse. Por este motivo, CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2007, p. 91, considera que, en estos supuestos, las medidas cautelares podrían considerarse como una garantía en sentido técnico.

Por lo que afecta a la previsión del Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005, el mismo contempla la presentación sistemática de declaraciones sin ingreso de la deuda como uno de los supuestos habituales de fraude en la fase recaudatoria, recomendando en estos supuestos la “Agilización de los procedimientos en la respuesta a este tipo de situaciones con objeto de intentar la adopción de medidas cautelares”. Como puede deducirse, el Plan no propone la adopción de medidas cautelares sin más –de hecho, no podría por carecer de sustento legal-, sino la puesta en marcha de los procedimientos necesarios para poder adoptar medidas cautelares, debiendo entenderse, a nuestro juicio, que lo que procede es iniciar el procedimiento de apremio y dirigirse contra los bienes del obligado tributario. Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005, p. 166 (http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Planificacion.shtml).

LGT), pudiendo la Administración tributaria, a partir de este momento, efectuar la recaudación por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago y disponiendo para ello de las facultades reguladas en el art. 162 de la LGT; entre las que se encuentran la de adoptar las denominadas “medidas cautelares” previstas en el art. 146 de la LGT. Pero ya hemos indicado que tales medidas, aún siendo denominadas por el Legislador “cautelares”, no lo son, sino que se trata de medidas de naturaleza ejecutiva, no coincidiendo además con las reguladas en el artículo 81 de la LGT¹⁰¹.

Por ello, presentada una autoliquidación sin ingreso y sin solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación del pago, vencido el periodo voluntario, y existiendo indicios racionales de que se frustrará o dificultará gravemente el cobro, lo que procede en estos supuestos es la apertura inmediata del procedimiento de apremio y el ejercicio de las potestades previstas en el artículo 162 de la LGT, entre las que se encuentran las recogidas en el artículo 146 de la LGT y desarrolladas en diversos preceptos del RGR¹⁰².

Es necesario también pronunciarse sobre la apariencia de buen derecho en la adopción de medidas cautelares frente a cantidades retenidas o repercutidas a terceros.

No plantea problema alguno el hecho de que estas medidas cautelares puedan adoptarse sin que exista propuesta de liquidación, en cualquier momento; el *fumus boni iuris* vendría dado por el simple hecho de haber practicado el propio obligado tributario tal acto de retención o de repercusión. Es lógico. En estos supuestos, aun estando también ante deudas tributarias, su nacimiento no está originado por la realización de ningún hecho imponible, sino por la realización de presupuestos distintos previstos legalmente, que generan las denominadas obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 24 LGT). Una vez el obligado tributario practica una retención o una repercusión debe ingresar dicha cantidad en la Hacienda Pública. Por ello, las medidas cautelares puedan adoptarse en cualquier momento de un procedimiento de comprobación o de inspección, puesto que tales cantidades están determinadas por el propio obligado tributario y, en este sentido, la proporcionalidad de la medida estaría asegurada¹⁰³.

Ciertas particularidades presenta el momento de adopción de la medida cautelar prevista en el artículo 81.7 de la LGT, relativa a los embargos preventivos en los supuestos de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y de los ingresos de los espectáculos públicos no declarados¹⁰⁴.

Zabala-Rodríguez Fornos, Llopis Giner y Dago Elorza consideran que, en estos supuestos, al estar ante créditos tributarios “imprecisos”, o al menos carentes de

¹⁰¹ Vid. capítulo IV.3.2. del presente trabajo.

¹⁰² Vid. capítulo IV.3.4. del presente trabajo.

¹⁰³ Al respecto, la Resolución del TEAC de 4 de mayo de 2006 afirma lo siguiente: “A tal respecto es de indicar que el artículo 81 de la Ley 58/2003, referido a las medidas cautelares, dispone en su apartado 4 in fine que en el caso de que se trate de deudas retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección. Por ello y tratándose de deudas por provenientes de Retenciones del IRPF de diversos ejercicios, es clara la posibilidad que asiste a la Administración tributaria, de adoptar medidas cautelares aun con anterioridad a haberse emitido las liquidaciones correspondientes.” Resolución del TEAC de 4 de mayo de 2006 (JUR\2006\204863), F.D. tercero.

¹⁰⁴ Vid. sobre el tema capítulo IV.4.2.1.3.6. de este trabajo.

“estabilidad”, sería posible la adopción de medidas cautelares aun cuando la deuda no fuese exigible ni estuviese liquidada¹⁰⁵. Posteriormente, Corcuera Torres y Luque Mateo recogieron esta misma idea¹⁰⁶.

En el supuesto que ahora tratamos, supeditado al hecho de que las actividades no hayan sido declaradas -y entendiendo, como ya hemos indicado, que tal declaración se refiere al incumplimiento de obligaciones de alta en la actividad y, en general, de obligaciones censales¹⁰⁷-, tal comprobación ha de realizarse a través del correspondiente procedimiento regulado en los artículos 144 y siguientes del RGGI (Actuaciones de comprobación censal); procedimiento para el que está previsto “el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario” (art. 144.1 RGGI).

Parece claro, por tanto, que la única manera de verificar que un obligado tributario ha incumplido con dicha obligación censal es a través de la personación por parte del órgano competente en esos lugares, puesto que si la actividad no ha sido declarada, no es posible notificación alguna.

¿Cómo adoptar en estos casos una medida cautelar proporcionada respecto de las deudas de una actividad que no han sido declaradas? Lo normal será que el procedimiento de rectificación censal finalice mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de rectificación de la situación censal, tal y como prevé el art. 143.3 d) del RGGI. Dichos procedimientos conllevan la notificación de una propuesta de liquidación, siendo a partir de ese momento cuando la Administración estuviese en condiciones de adoptar la medida cautelar para cumplir escrupulosamente con el principio de proporcionalidad.

Ninguna dificultad plantea a nuestro juicio el momento de adopción de una medida cautelar cuando se solicita el aplazamiento o el fraccionamiento del pago de una deuda tributaria (art. 49 RGR) o cuando se interpone reclamación previa de tercería en vía administrativa (art. 165 LGT); en ambos supuestos nos encontramos ante deudas liquidadas, existiendo, por tanto, apariencia de buen derecho suficiente. Algo similar ocurre con las garantías de las devoluciones en el IVA, ya que, en estos casos, la medida cautelar que en su caso se adopte viene determinada por la propia solicitud de devolución del obligado tributario.

Expuesta nuestra tesis sobre el momento en que puede adoptarse una medida cautelar, y mantenida, con carácter general, la necesidad de que exista una propuesta de liquidación, ello nos lleva a no admitir en el ámbito tributario la posibilidad de adoptar medidas cautelares *ante causam*, es decir, antes del inicio del procedimiento tributario correspondiente –posibilidad no contemplada en el art. 81 de la LGT, pero prevista en el art. 72.2 de la LRJAP y PAC¹⁰⁸. Entendemos, por los motivos que acabamos de

¹⁰⁵ Cfr. ZABALA-RODRIGUEZ FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*, 2ª edición, Ciss, Valencia, 1991, p. 537.

¹⁰⁶ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 181 y LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 58.

¹⁰⁷ Vid. capítulo IV.2.1.3.6. de este trabajo.

¹⁰⁸ Art.72.2 LRJAP y PAC: “2. Antes de la iniciación del procedimiento administrativo, el órgano competente, de oficio o a instancia de parte, en los casos de urgencia y para la protección provisional de los intereses implicados, podrá adoptar las medidas correspondientes en los supuestos

explicar, que es sumamente difícil cumplir en estos casos con las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad; es más, se nos antoja difícil que la Administración tributaria pueda valorar la existencia de *fumus boni iuris* si no ha realizado actuaciones mínimas de comprobación de la situación del obligado tributario.

Por cuanto acabamos de afirmar no estamos de acuerdo con la nueva redacción del art. 81.5 de la LGT dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude¹⁰⁹, según la cual será posible la adopción de medidas cautelares sin necesidad de que exista una propuesta de liquidación, siendo suficiente acreditar la concurrencia de los presupuestos legalmente establecidos y respetando los límites derivados de la proporcionalidad de la medida cautelar¹¹⁰.

previstos expresamente por una norma de rango de Ley. Las medidas provisionales deberán ser confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento, que deberá efectuarse dentro de los quince días siguientes a su adopción, el cual podrá ser objeto del recurso que proceda”.

¹⁰⁹ BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A, 13 de julio de 2012, nº 15-1. La redacción que se propone para el art. 81.5 de la LGT es la siguiente: “5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”.

Obsérvese, por lo demás, que la nueva redacción habla de “procedimientos de aplicación de los tributos”, lo que permitiría, a nuestro juicio, adoptar las medidas cautelares previstas en el art. 81.7 de la LGT consistentes en embargos preventivos en los supuestos de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y de los ingresos de los espectáculos públicos no declarados dentro del procedimiento de comprobación censal previsto en los artículos 144 y siguientes del RGGI.

¹¹⁰ Respecto de este Proyecto de Ley, el Grupo Parlamentario Socialista ha presentado idénticas enmiendas en el Congreso y en el Senado (enmiendas núm. 73 en ambas Cámaras), proponiendo la siguiente redacción al art. 81.5 de la LGT: «5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de comprobación e inspección de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.» Para este grupo parlamentario “Aunque no se exija para la adopción de medidas cautelares que se haya comunicado la propuesta de liquidación, es necesario precisar en qué procedimientos tributarios son aplicables dichas medidas”. Cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, p. 59 y BOCG, Senado, X Legislatura, 5 de octubre de 2012, Núm. 104, p. 65.

El Grupo Parlamentario Convergència i Unió ha presentado una enmienda de supresión en el Congreso por entender que “no será posible implantar las medidas cautelares antes de elaborar una propuesta de liquidación, ya que habrá que adoptarla sin contravenir el apartado 3 de este mismo artículo en el que claramente se prevé que se haga «en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda». Es difícil pensar que se pueda cumplir con este requisito si se desconoce la deuda tributaria”, cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, p. 75.

Este mismo grupo parlamentario ha presentado en el Congreso y en Senado las enmiendas núm. 98 y 108, respectivamente, proponiendo la siguiente redacción al art. 81.5 de la LGT: «5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración Tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.

3.2.2. El *periculum in mora*: el procedimiento de aplicación de los tributos y la existencia de indicios racionales de cobro frustrado o gravemente dificultado. Su relación con el delito de alzamiento de bienes.

El *periculum in mora* constituye, juntamente con el *fumus boni iuris*, presupuesto necesario para la adopción de la medida cautelar.

En el caso de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, el peligro por la mora vendría dado, en principio, por la necesaria duración de un procedimiento tributario, ya sea un procedimiento de “comprobación o inspección” -art. 81.5 LGT-, un procedimiento de sustanciación de tercería de dominio -en el caso de las medidas cautelares previstas en el artículo 165 de la LGT-, de solicitud de devolución del IVA -art. 118 de la LGT-, o de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de un tributo -art. 49 RGR-.

Conviene subrayar, en este momento, que el *periculum in mora* no viene constituido sin más por el inevitable desarrollo temporal de un procedimiento, sino por la conjugación de dicho factor con otro de capital importancia: el aprovechamiento de dicho lapso temporal, por parte del obligado tributario, para realizar actuaciones encaminadas a dificultar gravemente o a frustrar el cobro de la deuda tributaria, tal y como establece el artículo 81.1 de la LGT. Esto es, la finalidad de las medidas cautelares es asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando existe un peligro por el necesario transcurso del tiempo en el desarrollo de un procedimiento; si éste no existe, no es posible adoptar tales medidas.

Corcuera Torres entiende que es posible diferenciar un elemento subjetivo dentro del *periculum in mora*, que es la apreciación por el órgano que adopta la medida cautelar de indicios racionales suficientes de que el cobro va a ser frustrado o gravemente dificultado, y, además, un elemento objetivo, que sería la realización de

Si el embargo se practicase antes de que el órgano de gestión o liquidación dictase propuesta de liquidación, la cuantía del mismo no podrá superar el 10 por 100 de la cifra de negocios en el caso de que el obligado tributario tuviese la condición de empresario o profesional o del 10 por 100 de la base imponible del impuesto personal sobre la renta del obligado tributario correspondiente al último período anterior a la práctica del embargo, en los demás casos.

En estos casos, deberá dictarse liquidación provisional en el plazo máximo de tres meses, debiendo levantarse el embargo en caso contrario.

Reglamentariamente se regulará el recurso económico administrativo sumario contra la procedencia de la medida cautelar, que deberá resolverse por órgano unipersonal en un plazo no superior a diez días.»

Para este Grupo parlamentario “El régimen de las medidas cautelares debe regirse por los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. La previsión de medidas a adoptar antes de que la deuda tributaria esté perfectamente cuantificada plantea un problema en cuanto a la posibilidad de que la medida que se adopte sea excesiva. Se prevé un límite al embargo y un plazo para la práctica de la liquidación provisional, decayendo la medida cautelar si no se adoptase en este período temporal. El derecho a la tutela judicial efectiva requiere también la implementación de una vía sumaria de recurso”. Cfr. BOCG, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 13 de julio de 2012, Núm. 15-2, pp. 75 y 76 y BOCG, Senado, X Legislatura, 5 de octubre de 2012, Núm. 104, p. 108.

En idéntico sentido a la enmienda de este Grupo Parlamentario se ha pronunciado la Asociación Española de Asesores Fiscales en el documento elaborado en el que se recogen una serie de observaciones y propuestas de mejora al texto del Proyecto de Ley de 11 de septiembre de 2012 (http://www.aedaf.es/gestion_documental/documentos/enmiendas%20ley%20contra%20el%20fraude.pdf), p. 9.

actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública¹¹¹.

Ello se debe a que la redacción del art. 128 de la LGT de 1963 -regulador de las medidas cautelares, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria- establecía, en su apartado 2, 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”. Dicho apartado, sin embargo, se suprimió con la reforma efectuada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tras la cual únicamente se hace referencia a la existencia de indicios racionales de frustración o dificultad grave en el cobro de la deuda tributaria, manteniéndose tal redacción en el vigente artículo 81 de la LGT.

Obviamente, tal supresión no significa que dicho requisito haya desaparecido, ya que, para adoptar la medida cautelar, es necesario apreciar tal circunstancia, y la misma no puede derivarse de otras conductas que no sean las de ocultar, gravar o disponer bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, en el amplio sentido de cada uno de estos términos; motivo por el cual es probable que el Legislador haya preferido dejar en blanco la determinación de las conductas conducentes a tal resultado.

Como señalan Pérez Royo y Aguillo Avilés, lo determinante para adoptar medidas cautelares es que existan actos positivos del deudor en perjuicio de la Hacienda Pública¹¹². A juicio de estos autores, para el órgano que adopta la medida cautelar pueden existir dificultades, no sólo a la hora de determinar la existencia de indicios racionales, sino, lo que es más importante, al tener que discernir cuándo el deudor está disponiendo de sus bienes para obtener una eventual declaración de fallido y así sustraerse del pago de la obligación, y cuándo tiene como objetivo obtener recursos dinerarios suficientes para satisfacer la deuda tributaria¹¹³.

Sin embargo, para la Administración tributaria no debe apreciarse intencionalidad en la conducta, sino tan sólo que las actuaciones se realicen en perjuicio de la Hacienda Pública, tal y como ha afirmado la Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2008: “Asimismo, según se desprende del expediente existen indicios racionales de que en caso de no adoptarse dichas medidas cautelares, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, tal y como exige el apartado 1 del citado artículo 128 de la Ley General Tributaria y de que ha existido el dolo en la conducta de la recurrente, aunque no lo exija expresamente dicho precepto”¹¹⁴.

En un sentido similar, la Resolución del TEAC de 20 de julio de 2000 considera que se trata de “conductas realizadas por el obligado al pago de la deuda que puedan provocar su insolvencia o la modificación fraudulenta de la composición de su patrimonio”¹¹⁵.

¹¹¹ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 97.

¹¹² PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 513.

¹¹³ Ídem, p. 513.

¹¹⁴ Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2008 (NFJ031623), F.D. tercero.

¹¹⁵ Resolución del TEAC de 20 de julio de 2000 (NFJ009764), F. D. segundo.

Por lo demás, tales conductas deben apreciarse individualmente. Así, para el supuesto de medidas cautelares adoptadas frente a varios responsables, las circunstancias que las justifican deben apreciarse individualmente para cada uno de ellos, tal y como mantuvo la Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1998¹¹⁶.

La Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, en vigor, aunque referida a la anterior regulación de las medidas cautelares, contempla, en su Instrucción segunda, una serie de actuaciones u operaciones del contribuyente que se considera pueden implicar la frustración o dificultad en el cobro de la deuda tributaria y que justificarían la inclusión del contribuyente en la relación de los señalados como “de riesgo recaudatorio”¹¹⁷.

Como ya hemos señalado, dicha Instrucción regula las actuaciones a seguir para adoptar medidas cautelares, siendo tanto los órganos de la Inspección del sistema tributario estatal y aduanero con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación, como por los órganos de Recaudación como consecuencia de la información recabada sobre contribuyentes, los que deben ocuparse de proponer su adopción¹¹⁸.

Para ello, la Instrucción introduce una categoría nueva, la de “contribuyente de riesgo recaudatorio”; esto es, la de aquellos contribuyentes que, a juicio de los órganos de inspección o de recaudación, están llevando o han llevado a cabo actos dirigidos a frustrar o dificultar el cobro de la deuda.

De este modo, tal y como precisa la Instrucción segunda, si en el curso de actuaciones inspectoras que se realizasen se apreciase actuaciones u operaciones que, de producirse, podrían frustrar o dificultar gravemente el cobro de la deuda tributaria, “los Jefes de las Dependencias Regionales de Inspección, Recaudación y en su caso, Aduanas, podrán decidir la incorporación de tales contribuyentes a la relación de los

¹¹⁶ Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1998 (JT\1999\35), F.D. segundo: “la adopción de medidas cautelares, hacia diversos sujetos pasivos, aun si se fundamenta como en este caso en un mismo y futuro acto de gestión -el acuerdo de derivación de responsabilidad- tiene su origen en razones subjetivas apreciadas por el órgano de gestión a partir de las conductas de cada uno de los interesados, como explícitamente señala el artículo 14.4 del Reglamento General de Recaudación (RCL 1991\6 y 284). Por lo tanto, de que un órgano revisor aprecie que en un sujeto pasivo para el que se ha iniciado la apertura de un expediente de revisión de responsabilidad, no se encuentran actuaciones que justifiquen la adopción hacia él de medidas cautelares, no puede deducirse sin más que tampoco se apreciarían necesariamente en otros sujetos que se encuentren en igual situación.”

¹¹⁷ El Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, considera, en este sentido, que “la gestión de la información sobre riesgos fiscales es una prioridad para la Agencia y establece el procedimiento para que dicha información se incorpore al sistema informático y se utilice en los procedimientos de control”, p. 32. También hace referencia a la necesidad de disponer de un perfil de riesgo recaudatorio “respecto de aquellos obligados tributarios que presenten deudas o que presumiblemente vayan a ser deudores por estar incurso en alguna actuación de control tributario”, p. 169.

¹¹⁸ Instrucción primera de la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria.

señalados como de riesgo recaudatorio que vayan a ser objeto de tratamiento específico”¹¹⁹.

Se añade, en este sentido, que los órganos de Inspección, cuando lleven a cabo actuaciones inspectoras sobre contribuyentes de riesgo recaudatorio, “deberán prever desde el comienzo de sus actuaciones la posibilidad de proponer la adopción de medidas cautelares”¹²⁰. Esto significaría que, incluido el obligado tributario en la categoría de “contribuyente de riesgo recaudatorio”, la Administración tendrá la obligación de valorar la propuesta de adopción de medidas cautelares basándose en actuaciones del obligado tributario que permitan, de manera razonable, prever dificultad o posible frustración en el cobro de tales deudas.

Quisiéramos señalar, en este sentido, que la inclusión de un contribuyente en dicha categoría (contribuyente de riesgo recaudatorio), aún tratándose de una actuación que entra dentro de la autonomía organizativa de la Administración tributaria –motivo por el cual entendemos que no debe ser notificada al contribuyente–, comporta importantes consecuencias para el obligado tributario. En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005 consideró que “esta información de riesgo debe ser gestionada adecuadamente, puesto que su permanencia en el sistema informático sólo está justificada en tanto se mantengan las circunstancias que hicieron que se tomase razón de ella”, añadiendo, a renglón seguido, que “la Agencia Tributaria debe contar con un procedimiento reglado para la gestión de la información de riesgo”¹²¹.

Las actuaciones a tener en cuenta y que, en principio, justificarían la adopción de medidas cautelares, por entender que son reveladoras del ánimo de frustrar o dificultar el cobro de la deuda tributaria, son las siguientes (las enumeramos literalmente)¹²²:

- “Actuaciones preparatorias para el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales, de tal modo que conduzcan a atribuir al cónyuge del sujeto inspeccionado aquellos bienes o derechos patrimoniales de mayor valor y/o más fácil localización y traba.
- El sujeto inspeccionado se dispone a aportar sus bienes a una sociedad de la que son accionistas mayoritarios sus familiares directos –en caso de tratarse de una persona física–, personas de escasa solvencia atendiendo a su renta y patrimonio conocidos u otras entidades o personas vinculadas con éste por tratarse de personas jurídicas, pudiendo además, el sujeto inspeccionado haber constituido recientemente sociedades con esta finalidad.
- Aportaciones de ramas de actividades a otras empresas.

¹¹⁹ Cfr. Instrucción segunda de la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria.

¹²⁰ Cfr. Instrucción tercera de la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria.

¹²¹ Cfr. Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005, pp. 141 y 142.

¹²² Instrucción segunda de la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria.

- Operaciones a través de las cuales se pueda producir la cesión de bienes o actividades económicas a otras empresas mediante contratos en exclusiva, objetivamente consideradas sitúen los ingresos de la actividad económica ejercida por la persona que es objeto de comprobación o investigación, en otra persona o entidad, sin una equilibrada contraprestación.
- Actuaciones preparatorias para la enajenación de una parte significativa de los elementos de su activo o patrimonio.
- Operaciones preparatorias para el vaciamiento patrimonial semejantes a las anteriores, que puedan razonablemente perjudicar los derechos de la Hacienda Pública.
- Venga incumpliendo o comience a incumplir de las obligaciones tributarias corrientes, o presentación reiterada de autoliquidaciones con solicitud de aplazamientos con dispensa de garantía.
- Comienzo de incumplimiento de sus obligaciones con el resto de acreedores.
- Que oponga resistencia, negativa u obstrucción a las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos que puedan dilatar las actuaciones y la práctica de liquidaciones, con riesgo de perjudicar los derechos de la Hacienda Pública”.

Del elenco de indicios que la Administración contempla, podemos comprobar cómo, en algunos casos, se trata de supuestos varios que suelen estar relacionados entre sí, pero que, a nuestro juicio, aisladamente no deben ser considerados como habilitantes para adoptar medidas cautelares. No olvidemos, en este sentido, que tanto la redacción del anterior art. 128 de la LGT de 1963, como el actual art. 81 de la LGT habla claramente de “indicios” en plural, debiendo interpretarse, a nuestro juicio, que debe realizarse por la Administración una valoración del conjunto de la circunstancias concurrentes en caso concreto, y no de datos concretos o aislados.

Ocurre, por ejemplo, con el hecho de comenzar a incumplir las obligaciones tributarias y las obligaciones con terceros acreedores o la falta de colaboración con las actuaciones de comprobación e investigación. Así lo afirmó la STSJ de Andalucía de 29 de enero de 2009 que ratificó unas medidas cautelares adoptadas ante la ausencia de presentación de declaraciones del IRPF de varios ejercicios comprobados, unidas a la existencia de numerosos expedientes por deudas del actor canceladas por incobrables, de deudas pendientes en vía de apremio y de numerosos intentos requerimientos de información a diversas entidades bancarias a fin de intentar cobrar tales deudas, de modo que “todas estas circunstancias, no alguna de ellas por separado, sino el conjunto de todas, permite afirmar que el juicio de riesgo efectuado por la Administración no resulta ni ilógico ni caprichoso sino mas bien responde a datos concretos y objetivos de los que racionalmente es posible deducir el riesgo”¹²³.

Por el contrario, la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2008 anuló unas medidas cautelares -consistentes en un embargo cautelar y aprehensión de un pagaré- que se habían adoptado al concurrir una serie de motivos que, a juicio del Tribunal, no eran indicios suficientes por sí mismos si no se motivaban. Tales indicios consistían en el elevado importe de la deuda tributaria descubierta, así como la ausencia de activos de la empresa suficientes, la existencia entre tales activos de un pagaré con fecha de

¹²³ STSJ de Andalucía de 26 de enero de 2009 (JUR\2009\252259), F.D. tercero.

vencimiento próxima, cuya volatilidad y liquidez inmediata aconsejaba su embargo o aprehensión física y el carácter de disconformidad del acta de la inspección¹²⁴. El TEAC afirma que “en modo alguno se expone ni se justifica en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, la necesidad o conveniencia de adoptar dichas medidas cautelares. Sin embargo tal justificación es absolutamente necesaria para la procedencia de la adopción de dichas medidas cautelares, ya que del contenido del artículo 81 de la Ley General Tributaria se deduce que no basta para ello la existencia de unas deudas tributarias de elevado importe o la firma del acta en disconformidad, sino que es necesario además la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda, actuaciones éstas, a las que, como se ha dicho anteriormente, no se hace siquiera alusión en el acuerdo de adopción de medidas cautelares”.

En otros supuestos, nos encontramos ante actuaciones de vaciamiento patrimonial que, en sí mismas, son reveladoras de la intencionalidad de eludir el pago de la deuda tributaria.

Un análisis exhaustivo de la jurisprudencia y de las Resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos sobre la materia nos permiten verificar el empleo de tales criterios por la Administración.

Así, entre los supuestos que, considerados en conjunto, y no aisladamente, revelan la existencia de un *periculum in mora*, nos encontramos los siguientes.

- La existencia de trece deudas tributarias pendientes parte de una entidad frente a la Hacienda Pública (STSJ de Madrid de 20 de mayo de 2010)¹²⁵.

- Situación de absoluta insolvencia por una sociedad dedicada al cultivo en arrendamiento de fincas, propiedad de otras sociedades del grupo familiar, unida a la ausencia de pago de las diversas deudas frente a la Agencia Tributaria (STSJ de Andalucía de 19 de diciembre de 2008 y de 15 de junio de 2009)¹²⁶.

- Ausencia de presentación de declaraciones del IRPF de varios ejercicios comprobados, unidas a la existencia de numerosos expedientes por deudas del actor canceladas por incobrables, de deudas pendientes en vía de apremio y de numerosos intentos de requerimientos de información a diversas entidades bancarias a fin de intentar cobrar tales deudas, de modo que, como afirma la STSJ de Andalucía de 26 de enero de 2009: “todas estas circunstancias, no alguna de ellas por separado, sino el conjunto de todas, permite afirmar que el juicio de riesgo efectuado por la Administración no resulta ni ilógico ni caprichoso sino mas bien responde a datos concretos y objetivos de los que racionalmente es posible deducir el riesgo”¹²⁷.

- Los indicios se consideran suficientes para adoptar medidas cautelares frente al administrador de una sociedad desde el momento en que la deudora principal

¹²⁴ Resolución del TEAC de 9 de julio de 2008 (JUR\2008\326466), F.D. segundo.

¹²⁵ STSJ de Madrid de 20 de mayo de 2010 (JUR\2010\238569), F.D. cuarto.

¹²⁶ STSJ de Andalucía de 19 de diciembre de 2008 (JUR\2009\160206), F.D. cuarto y STSJ de Andalucía de 15 de junio de 2009 (JUR\2009\419926), F.D. cuarto.

¹²⁷ STSJ de Andalucía de 26 de enero de 2009 (JUR\2009\252259), F.D. tercero.

desapareció varios años antes, y fue declarada fallida en el pago de sus obligaciones (STSJ Murcia de 16 de septiembre de 2002)¹²⁸.

- La falta de colaboración con la actuación de la inspección, unida al ejercicio de la actividad a través de una sociedad domiciliada en el extranjero que no ejerce actividad económica real, cuyos administradores son meramente nominales y cuyos accionistas son dos sociedades residentes en un paraíso fiscal; formando tal sociedad, además, parte de una trama junto con otra empresa residente en otro paraíso fiscal (Resolución del TEAC 19 de diciembre de 2007)¹²⁹.

- Falta de colaboración con la actuación inspectora por parte del sujeto pasivo, traspasos de saldos a sus futuros herederos, y, una vez fallecido, falta de colaboración en el procedimiento parte de sus herederos (Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2006)¹³⁰.

- No estar al corriente de las obligaciones fiscales y negarse a firmar las garantías ofrecidas en el aplazamiento inicialmente concedido (TEAR de la Comunidad Valenciana, de 28 de julio de 2006)¹³¹.

- Presentación de liquidaciones complementarias por una sociedad con cantidades muy superiores a las inicialmente presentadas, sin ingreso, solicitando aplazamiento, ofreciendo garantías con bienes ya ofrecidos en aplazamientos anteriores, y negándose a formalizar garantías ofrecidas en el aplazamiento inicialmente concedido (Resolución del TEAR de Valencia de 28 de julio de 2006)¹³².

Por otro lado, como actuaciones de vaciamiento patrimonial dirigidas a frustrar el cobro de la deuda, se ha contemplado jurisprudencial y administrativamente las siguientes.

- Se considera previsible el impago de la deuda con base en la actividad de la empresa deudora tendente a vender bienes inmuebles susceptibles de embargo, retirar depósitos de las entidades financieras, hacer desaparecer vehículos embargados, y el cese de hecho en las actividades comerciales, no presentándose nadie en la Hacienda Pública para poner al corriente a la empresa de sus obligaciones tributarias, no obstante los requerimientos efectuados (SAN de 5 de abril de 2004)¹³³.

- La Administración entiende que existen indicios racionales tras constatar la transmisión de diversos inmuebles a sociedades vinculadas en presunto fraude de acreedores, así como la dilación indebida de las actuaciones inspectoras y con existencia de deuda en período ejecutivo (SAN de 25 noviembre de 2004)¹³⁴.

- Se fundamentan las medidas cautelares frente a una sociedad en el hecho de que las declaraciones presentadas inicialmente por el Impuesto sobre Sociedades no se corresponden con los registros comprobados, y las complementarias son producto de los

¹²⁸ STSJ Murcia de 16 de septiembre de 2002 (JUR\2002\255083), F.D. tercero.

¹²⁹ Resolución del TEAC 19 de diciembre de 2007 (NFJ028073), F.D. tercero, se adopta la medida frente a un agente de jugadores de fútbol que ejerce la actividad a través de una sociedad británica, concurriendo todas las circunstancias anteriormente mencionadas,

¹³⁰ Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2006 (JUR\2006\204841), F.D. segundo.

¹³¹ Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de 28 de julio de 2006, F.D. séptimo.

¹³² Resolución del TEAR de Valencia de 28 de julio de 2006, F.D. sétimo

¹³³ SAN de 5 de abril de 2004 (JT\2004\1006), F.D. sexto.

¹³⁴ SAN de 25 noviembre de 2004 (JT 2005\1301), F.D. segundo.

registros que no recogen adecuadamente los costes de las existencias cuyas normas están especialmente previstas a sociedades, así como la modificación de registros contables respecto de ejercicios prescritos, por lo que no es posible comprobar los beneficios obtenidos anteriormente; y por no haberse ingresado cantidad alguna desde años anteriores al inicio de las actuaciones de comprobación (SAN de 24 de noviembre de 2008)¹³⁵.

- Utilización, en el conjunto de operaciones, de sociedades instrumentales, así como el incumplimiento de obligaciones tributarias sucesivas, la ausencia de contabilidad o la no localización de la empresa (STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007)¹³⁶.

- Falseamiento de gastos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, unido al desvío de cobros por ventas de la sociedad hacia el patrimonio de sus administradores, y la realización de operaciones de ocultación realizadas por uno de ellos con el dinero obtenido de las referidas ventas con la finalidad de lograr un vaciamiento patrimonial de la sociedad y sus administradores, colocando determinados fondos fuera del alcance de la Hacienda Pública (Resolución del TEAC de 20 de julio de 2000)¹³⁷.

- Cesiones de patrimonio de una sociedad residente a otra no residente, sin actividad, sin patrimonio en territorio nacional y vinculada al grupo familiar (Resolución del TEAC de 4 de mayo de 2006)¹³⁸.

- Actitud obstruccionista por parte de los deudores principales en el seno de un procedimiento de recaudación manifestada en diversas actuaciones, tales como no prorrogar un contrato del alquiler de local comercial al trabar la Hacienda la renta percibida, evitar el embargo de salarios modificando los contratos laborales en el seno de sociedades familiares, o la venta de bienes y acciones para evitar la ejecución de los mismos (STSJ de la Rioja de 7 de junio de 2004)¹³⁹.

- Operaciones de cambio de administrador de una sociedad para eludir el pago derivado de la responsabilidad subsidiaria (Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 1997)¹⁴⁰.

- Utilización indebida de los beneficios y ventajas que produce la separación de patrimonios para debilitar el principio de la personalidad patrimonial creando sociedades con fines fraudulentos de eludir el pago de deudas (Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 2006)¹⁴¹.

- Venta de bienes por parte de la sociedad deudora principal a un precio inferior al real no abonando las correspondientes liquidaciones de impuestos y que, paralelamente, constituye una nueva sociedad para continuar con la actividad empresarial, con clara vinculación entre ambas, de modo que se inicia una derivación de

¹³⁵ SAN de 24 de noviembre de 2008 (JUR\2009\3357), F.D cuarto.

¹³⁶ STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007 (JT\2007\750), F.D. séptimo

¹³⁷ Resolución del TEAC de 20 de julio de 2000 (NFJ009764), F. D. segundo

¹³⁸ Resolución del TEAC de 4 de mayo de 2006 (JUR\2006\204863), F.D. cuarto.

¹³⁹ STSJ de la Rioja de 7 de junio de 2004 (JUR\2004\198163), F.D. segundo.

¹⁴⁰ Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 1997 (NFJ006198), F.D. tercero

¹⁴¹ Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 2006 (JUR\2007\37101), F.D. tercero.

responsabilidad (Resoluciones del TEAC de 24 de julio de 2007 y 10 de septiembre de 2008)¹⁴².

- Cese en la actividad de una sociedad que, por causa del administrador, queda vacía de contenido patrimonial (Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2008)¹⁴³.

- Carencia de bienes embargables por parte de una sociedad, cese en la actividad y constitución de una nueva sociedad que continúa con el negocio empresarial que generaron las deudas (Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008)¹⁴⁴.

- Otorgamiento de capitulaciones matrimoniales en el caso de que ambos cónyuges sean administradores de una misma sociedad, ante la sospecha de que se vaya a proceder a una derivación de responsabilidad (SAN de 5 de noviembre de 2003)¹⁴⁵.

- Vaciamiento patrimonial de una sociedad mediante la creación de una nueva sociedad para evitar el pago de deudas por la sociedad principal, con la que existen vínculos personales en cuanto a los administradores y con los clientes proveedores, y respecto de cierto número de trabajadores, habiéndose transmitido ciertos bienes materiales, incluso después de haber sido embargados por la Administración (SAN de 19 de noviembre de 2010)¹⁴⁶.

- Sociedad disuelta en proceso de liquidación que no hace aportación del balance, ni de la última cuenta de pérdidas y ganancias, ni del inventario, que permitieran la más mínima aproximación a la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad, y frente a la que se siguen numerosos procedimientos de recaudación en vía ejecutiva (STSJ de Madrid de 18 de octubre de 2007)¹⁴⁷.

Como puede observarse, y como conclusión, será el acto por el que se adopta la medida cautelar, debidamente motivado y notificado, el que permita corroborar que nos encontramos ante un indicio racional de frustración o dificultad en el cobro provocado por conductas del obligado tributario dirigidas a tal fin, y que justifiquen la adopción de tal medida. Dicha motivación será la que permitirá, en última instancia, su control, primero en vía administrativa y, finalmente, en la vía jurisdiccional¹⁴⁸.

Además de esta exigencia de motivación y notificación, el órgano administrativo deberá hacer acopio de todas las pruebas que permitan acreditar la realidad del indicio racional e incorporarlas al expediente administrativo para que puedan ser, en su caso, conocidas por el afectado; pues, como afirmase la Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996: “En todo caso, corresponde al órgano de recaudación probar que concurren elementos de hecho suficientes para la adopción de dichas medidas, hechos que habrán de quedar suficientemente acreditados en el acuerdo que al respecto se adopte”¹⁴⁹.

¹⁴² Resolución del TEAC de 24 de julio de 2007 (JUR\2007\345268), F.D. tercero. También Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008 (JT\2008\1155), F.D. tercero.

¹⁴³ Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2008 (JUR\2008\237961), F.D. tercero.

¹⁴⁴ Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008 (JT\2008\1155), F.D. tercero.

¹⁴⁵ SAN de 5 de noviembre de 2003 (JUR\2004\131701), F.D. segundo

¹⁴⁶ SAN de 19 de noviembre de 2010 (JUR\2010\403008), F.D. quinto

¹⁴⁷ STSJ de Madrid de 18 de octubre de 2007 (NFJ027914), F.D. segundo.

¹⁴⁸ Sobre el tema vid. el capítulo V.4 del presente trabajo.

¹⁴⁹ Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ 004834), F.D. quinto.

La existencia de indicios racionales de cobro frustrado o gravemente dificultado exige hacer una referencia a su posible conexión con el delito de alzamiento de bienes.

Pérez Royo y Aguallo Avilés señalaron, en este sentido, que la posibilidad de adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de la deuda tributaria tiene, como finalidad, evitar que se realicen las acciones tipificadas como delitos de defraudación en el Código Penal, y, más concretamente, el delito de alzamiento de bienes en perjuicio de los acreedores y la insolvencia fraudulenta o culpable¹⁵⁰. En la actualidad, tal referencia debe entenderse hecha a las insolvencias punibles previstas en el Capítulo VII de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), y, concretamente, al delito de alzamiento de bienes del art. 257.1.1º del CP, según el cual: “1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses: 1. El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores”.

Compartimos con tales autores que la adopción de medidas cautelares ha de ser previa a la realización de tal conducta delictiva, y, por tanto, va encaminada a evitar aquellas conductas del obligado tributario realizadas en perjuicio de la Hacienda Pública y dirigidas a frustrar o a dificultar el cobro de la deuda tributaria.

Pero no por ello debe descartarse la posibilidad de que, en el ejercicio de las facultades de que dispone la Administración Tributaria, ésta pueda verificar que tales conductas ya han sido llevadas a cabo por los obligados tributarios, y que las mismas pueden ser constitutivas del tipo básico previsto en el artículo 257.1. 1º del CP: “alzarse con sus bienes en perjuicio de sus acreedores”, ya que dicha conducta supone colocarse dolosamente en situación de insolvencia frente a los acreedores o agravar fraudulentamente la insolvencia sobrevenida de manera fortuita, mediante la ocultación física o jurídica de los bienes, cualquiera que sea el procedimiento utilizado y sin que sea precisa la huida del deudor¹⁵¹.

En efecto, muchas de las conductas que hemos analizado como constitutivas de indicios racionales de cobro frustrado o gravemente dificultado pueden llegar a ser conductas encuadrables en este tipo delictivo. Desde este punto de vista, Pérez Royo y Aguallo Avilés entienden que se podría llegar a plantear la necesidad de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal¹⁵².

Aunque tal cuestión no está expresamente prevista en la normativa reguladora de las medidas cautelares, conviene fijarse en la solución propuesta por la Resolución de 7 de marzo de 1991 de la Secretaría General de Hacienda por la que se dictan Instrucciones a los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda

¹⁵⁰ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 513.

¹⁵¹ Cfr. GONZÁLEZ RUS, J.J.: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (VII). Las insolvencias punibles”, en AA.VV. (dir. por COBO DEL ROSAL, M.): *Derecho Penal Español. Parte Especial*, 2ª edición, Dykinson, Madrid, 2005, p. 547.

Sobre el tema vid. MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes*, 2ª edición, Bosch, Barcelona, 1999, pp. 113 y ss. y VIVES ANTÓN, T.S. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.: *Los delitos de alzamiento de bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 54 y ss.

¹⁵² PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., 513.

sobre el modo de proceder ante actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública¹⁵³.

Dicha Resolución establece los criterios a seguir cuando los órganos de recaudación de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda tengan conocimiento de actuaciones de los obligados al pago de una deuda dirigidas a eludir su cobro, frustrando, en último término, la vía administrativa de apremio. En tales casos, podrían ejercerse tanto acciones civiles como perseguirse por la vía penal el posible delito de alzamiento de bienes. En cualquier caso, la recaudación de la deuda tributaria por la vía de apremio es perfectamente compatible con el ejercicio de tales acciones civiles o penales, las cuales, además, se ejercerán siempre con carácter subsidiario.

Ya hemos indicado que el ámbito de aplicación de esta Resolución parece circunscribirse a la vía de apremio, tal y como se deduce de su contenido. Y también ya hemos dicho que el momento de adopción de las medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria es anterior al inicio de la vía de la apremio, sencillamente porque estando en vía de apremio ya no procede adoptar medida cautelar alguna, sino ejecutar directamente los bienes.

Ahora bien, ello no impide, a nuestro juicio, que, valorando la Administración tributaria la concurrencia del *periculum in mora*, pudiera encontrarse con actos constitutivos de delito de alzamiento de bienes, debiendo ponerlo en conocimiento del Ministerio Fiscal a través del Servicio Jurídico del Estado, y mediante una tramitación similar a la prevista en la Instrucción quinta de esta Resolución¹⁵⁴. En este sentido, la Instrucción segunda en su apartado 2 establece lo siguiente: “La realización de actuaciones de recaudación ejecutiva o la adopción de acuerdos de declaración o derivación de responsabilidad o de exigencia del pago de la deuda a otros obligados, son compatibles, en general, con el ejercicio de acciones civiles o penales. No obstante, cuando se hayan realizado aquellas actuaciones administrativas y sea razonable prever que conduzcan al cobro íntegro de la deuda, debe entenderse improcedente el inicio de la vía penal”.

¹⁵³ Resolución de 7 de marzo 1991 de la Secretaría General de Hacienda por la que se dictan Instrucciones a los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el modo de proceder ante actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública, Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda nº 14 de 4 de abril de 1991 (RCL\1991\1163).

¹⁵⁴ Instrucción Quinta: “Tramitación de expedientes ante posibles delitos de alzamiento de bienes y otros conexos.

1. Cuando los órganos de recaudación estimen que los hechos acaecidos en relación con un procedimiento de apremio pueden ser constitutivos de delito, remitirán copia de los aspectos fundamentales del expediente, formado de acuerdo con la instrucción segunda, por conducto del Delegado de Hacienda y del Delegado de Hacienda Especial respectivo, a la Dirección General de Recaudación. Esta Dirección General, de hallarse completo el expediente, solicitará informe de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, que a la vista de aquél informará acerca de la procedencia de la vía civil o penal.

2. Una vez recibido el informe de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, la Dirección General de Recaudación comunicará la decisión que adopte al Delegado de Hacienda Especial respectivo, quien:

a) En caso de seguirse la vía penal, formulará denuncia de los hechos al Ministerio Fiscal, acompañando el expediente tramitado al efecto, y comunicará al Servicio Jurídico del Estado de la provincia que se ha efectuado la denuncia, y

b) En caso de seguirse la vía civil, actuará según lo indicado en la instrucción tercera de esta Resolución.”

Esta solución es, a nuestro juicio, la más adecuada.

No debemos olvidar que el bien jurídico protegido en este tipo delictivo es el derecho de crédito¹⁵⁵, y que, precisamente por ello, la doctrina mayoritaria estima que no debe incluirse el pago de la deuda dentro de la responsabilidad civil derivada del delito, sino que la sentencia condenatoria debe, ante todo, restituir el orden jurídico perturbado por la infracción, o, lo que es igual, reintegrar al patrimonio del deudor los bienes indebidamente sacados del mismo¹⁵⁶ -por todas, STS de 15 de noviembre de 2002 y la jurisprudencia en ella citada¹⁵⁷-.

En efecto, una cosa es el cobro de la deuda tributaria, para lo cual la Administración dispone de una serie de potestades entre las que se encuentra la potestad de autotutela cautelar, amén de la potestad de autotutela ejecutiva -necesarias todas ellas para hacer realidad el deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos-, y otra cosa es la posibilidad de perseguir este delito de alzamiento de bienes.

En definitiva, el procedimiento de aplicación del tributo debe continuar -aún sin la posibilidad material de adoptar medidas cautelares-, y la Administración tributaria debe intentar el cobro de la deuda tributaria incluso por la vía de apremio, debiéndose proceder únicamente a la persecución de este delito de alzamiento de bienes cuando el cobro de la misma no sea posible por haber realizado el obligado tributario conductas encuadrables en este tipo delictivo.

Muñoz Conde entiende, en este sentido -y dadas las peculiaridades del delito de alzamiento de bienes, para el que no existe cuantía mínima, como ocurre en el delito de defraudación tributaria del art. 305 del CP-, que la única solución es restringir la aplicación del delito de alzamiento de bienes, en el ámbito del impago de las deudas fiscales, a la frustración de la ejecución de la misma y siempre que la Hacienda no tenga otros medios de cobrar la deuda tributaria¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Vid. en este sentido GONZÁLEZ RUS, J.J.: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (VII). Las insolvencias punibles”..., op. cit., p. 547 y QUINTERO OLIVARES, G.: “De las insolvencias punibles”, en AA.VV. (dir. por QUINTERO OLIVARES, G.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 9ª edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 712 y 713. Muñoz Conde precisa que no se trata de un delito pluriobjetivo, pues en su actual regulación legal sólo se ha tenido en cuenta la protección del derecho de crédito; pero con su realización pueden lesionarse, al mismo tiempo, otros bienes jurídicos, que deben ser tenidos en cuenta para una más completa visión de este delito, cfr. MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes...*, op. cit., p. 69.

Es interesante la opinión que mantiene GARCÍA SÁNCHEZ, A.: *La función social de la propiedad en el delito de alzamiento de bienes*, Comares, Granada, 2003, pp. 138 y ss., para quien, a través de esta figura, se tutelan también intereses colectivos, al poder considerarse la función social de los derechos patrimoniales como bien jurídico protegido.

¹⁵⁶ MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes...*, op. cit., p. 235.

¹⁵⁷ STS de 15 de noviembre de 2002 (RJ 2002\10484), F.D. sexto: “Es asimismo constante doctrina de esta Sala, como son exponentes, entre otras, las Sentencias de 4 noviembre 1981, 3 diciembre 1983, 11 junio 1984, 14 diciembre 1985, 19 enero 1988 y 27 enero 1990, 16 marzo y 12 junio 1992 y 26 de marzo de 1993, que la responsabilidad civil derivada del delito de alzamiento de bienes no debe comprender el montante de la obligación que el deudor quería eludir, debido a que esta obligación no nace del delito y porque la consumación de esta figura delictiva no va unida a la existencia de lesión o perjuicio patrimonial, sino a la colocación en un estado de insolvencia en perjuicio de los acreedores; por ello, lo que procede es la restauración del orden jurídico alterado”.

¹⁵⁸ MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes...*, op. cit., p. 215. En un sentido similar URÍA FERNÁNDEZ, F.: “La protección penal de los derechos de crédito de la Hacienda Pública: el delito de alzamiento de bienes. ¿Novedades en el Código Penal de 1995?”, *CT*, nº 80, 1996, p. 131,

3.2.3. La finalidad de la medida cautelar: asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Ya hemos indicado que la potestad para adoptar medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria es una potestad discrecional, debiendo la Administración valorar si procede o no la adopción de tales medidas cuando, lógicamente, concurran los presupuestos legalmente establecidos.

En el ejercicio de potestades discrecionales siempre existen elementos que vienen determinados por la norma; elementos que están reglados y respecto de los cuales la Administración no tienen poder de decisión. Así, la existencia de la propia potestad discrecional y su extensión, la competencia del órgano, el procedimiento y el propio fin que el Legislador persigue cuando otorga a la Administración una potestad de estas características. Como ya hemos tenido ocasión de analizar, la potestad, en cuanto habilitación de origen legal que tiene la Administración para actuar, siempre estará determinada, en mayor o menor medida, por la norma. Nunca una potestad discrecional es una habilitación en blanco para la Administración¹⁵⁹.

En este sentido, nos interesa destacar que el ejercicio de una potestad discrecional está íntimamente ligado a la satisfacción del fin, que es, a la vez, razón de su atribución. La consideración del fin del acto que motivó la atribución de la potestad discrecional da lugar a la técnica de control de la desviación de poder, según la cual debe respetarse el fin expreso o tácito que la norma establece cuando regula una potestad discrecional¹⁶⁰.

En el caso de las medidas cautelares previstas, con carácter general, en el art. 81 de la LGT, ese fin no puede ser otro que el de asegurar el cobro de la deuda tributaria, porque el mismo puede llegar a ser frustrado o gravemente dificultado por el obligado

donde afirma: “el ejercicio de una acción penal no puede considerarse un trámite más de un procedimiento administrativo. La Administración tributaria debe hacer un uso prudente de este instrumento jurídico, ajustado a los principios de proporcionalidad e intervención mínima, reservándolo para los supuestos en que auténticamente se haya producido una vulneración de la garantía patrimonial universal que supone el artículo 1911 del Código Civil, y no una última reacción frente a la falta de pago de las obligaciones tributarias”.

¹⁵⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La lucha contra las inmunidades del poder*, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1974, p. 26 especifica que la existencia misma de la potestad, la extensión y su fin son elementos necesariamente reglados; luego estarán, normalmente -aunque puedan no darse-, las formas determinantes para el ejercicio de la potestad, y el fondo parcialmente reglado. Entre otras, puede consultarse, la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1998, (Ar. 1823), en su fundamento jurídico sexto.

¹⁶⁰ Sobre la desviación de poder puede consultarse ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La desviación de poder: un recurso inédito”, *REDF*, nº 3, 1970, pp. 689 y ss.; CLAVERO AREVALO, M. F.: “La desviación del poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Administración Pública*, nº 30, 1959, pp. 105 y ss.; CHINCHILLA MARÍN, C.: *La desviación de poder*, Civitas, Madrid, 1989; GUICHOT REINA, E.: “Control de la discrecionalidad y responsabilidad en el Derecho Comunitario”, AA.VV.: *Discrecionalidad Administrativa y control judicial, I Jornadas de Estudio del Gabinete Jurídico de Andalucía*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 265 y ss.; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: “La desviación de poder en el derecho español”, *Revista de Administración Pública*, nº 22, 1957, pp. 129 y ss.; MARTÍN PEREZ, P.A.: “La desviación de poder en el ordenamiento jurídico español (I)”, *Actualidad Administrativa*, nº 42, 1991, pp. 527 y ss. y “La desviación de poder en el ordenamiento jurídico español (y II)”, *Actualidad Administrativa*, nº 43, 1991, pp. 539 y ss. y SÁNCHEZ ISAC, J.: *La desviación de poder en los derechos francés, italiano y español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1973 y *La desviación de poder en la reciente jurisprudencia*, Bayer Hermanos, Barcelona, 1999.

tributario al realizar actos tendentes a lograr dicho resultado *–periculum in mora–*. En última instancia, estaría en juego la efectiva realización del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La adopción de medidas cautelares con finalidad distinta a la que acabamos de mencionar permitiría, a nuestro juicio, impugnar el acto de adopción de la medida por desviación de poder.

El control judicial de las potestades discrecionales a través de la técnica de la desviación de poder tiene fundamento constitucional en el artículo 106.1 CE, aunque la misma fue incorporada en nuestro ordenamiento jurídico por la anterior Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, manteniéndose por la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, cuyo artículo 70.2 dispone que: “la sentencia estimará el recurso contencioso-administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieren en cualquier infracción del Ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”¹⁶¹.

Por otro lado, esta técnica de control recibió pronta acogida por el Tribunal Supremo. Ya la Sentencia de 24 de octubre de 1959 tenía en cuenta el siguiente considerando: “Que la teoría de la desviación de poder se basa en la idea de que la Ley, de donde arranca la facultad de decisión de la Autoridad Administrativa, tiene un fin determinado que cumplir y que el acto que dicte sólo será válido si realiza este fin, el cual es el elemento que determina la validez de la actuación del órgano público y si el acto en que ésta se concreta no lo cumple, la decisión administrativa no expresará la voluntad de la Ley, estando desvinculado de su espíritu (...), imponiendo la exigencia de anular el acto administrativo cuando ha cumplido con preceptos formales, pero no lleve en su entraña el elemento anímico que justifica su existencia en el ordenamiento jurídico”¹⁶².

Aún tratándose de un vicio de estricta legalidad¹⁶³, el mayor problema de esta técnica de control es, sin embargo, la prueba de su existencia¹⁶⁴. El motivo se debe a la concepción subjetiva que, en nuestro ordenamiento, existe sobre la desviación de poder. Esta concepción subjetiva significa que, para apreciar la existencia de desviación de

¹⁶¹ En términos idénticos estaba redactado el artículo 83.2 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁶² Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1959 (Ar. 4024). Desde entonces, esta jurisprudencia se ha mantenido. Así, entre otras, la Sentencia del TS de 8 octubre de 1993 (RJ 1993\7225), F.D. segundo, afirma: “Es reiterada la doctrina de esta Sala -SS. 15 enero, 14 febrero, 6 marzo, 3 y 30 abril y 14 diciembre 1992 (RJ 1992\217, RJ 1992\949, RJ 1992\1759, RJ 1992\2836, RJ 1992\2932 y RJ 1992\9972), 24 junio y 15 julio 1993 (RJ 1993\5137 y RJ 1993\5639), entre otras muchas- que declara que el vicio de desviación de poder, consagrado a nivel constitucional en el art. 106.1 en relación con el art. 103 de la CE y definido en el art. 83.3 de la LJCA como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el Ordenamiento Jurídico, precisa, para poder ser apreciado, que quien lo invoque alegue los supuestos de hecho en que se funde y los pruebe cumplidamente, sin que pueda fundarse en meras presunciones, ni en suspicacias o amplias interpretaciones del acto de autoridad y de la oculta intención que lo determine, siendo presupuesto indispensable para que se dé, que el acto esté ajustado a la legalidad extrínseca pero sin responder su motivación interna al sentido teleológico de la actividad administrativa, que ha de orientarse siempre a la promoción del interés público y a ineludibles principios de moralidad”.

¹⁶³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 493.

¹⁶⁴ Vid. BOCANEGRA SIERRA, R.: *Lecciones sobre el acto administrativo*, Civitas, Madrid, 2002, p. 74. También señala este problema respecto de su aplicación en el Derecho Tributario, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La desviación de poder: un recurso inédito...”, op. cit., p. 692.

poder como vicio de un acto administrativo, es necesario probar una intencionalidad o voluntariedad. Es decir, la desviación de poder debe haber sido querida, buscada o pretendida por la Administración¹⁶⁵, correspondiendo tal prueba a quien ejercita su pretensión. En este sentido, la STS de 9 de diciembre de 2000 afirma: “En cuanto a la prueba de los hechos en la desviación de poder, siendo genéricamente grave la dificultad de una prueba directa, resulta viable acudir a las presunciones que exigen unos datos completamente acreditados al amparo del artículo 1249 del Código Civil, con un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano y a tenor del artículo 1253 del Código Civil se derive en la persecución de un fin distinto del previsto en la norma la existencia de tal desviación”¹⁶⁶.

Por ello, no faltan voces que propugnan un giro hacia una concepción objetiva de la misma, prescindiendo del elemento de la intencionalidad, centrándose exclusivamente en la adecuación del acto administrativo discrecional al fin legalmente atribuido¹⁶⁷.

Como señalan García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, la lógica impone que la prueba de su existencia no puede ser plena y la exigencia de un excesivo rigor probatorio privaría totalmente de virtualidad a esta técnica de control¹⁶⁸, de ahí que la jurisprudencia reciente, habida cuenta de las dificultades probatorias, acepta la prueba mediante presunciones siempre que estén debidamente acreditadas. En este sentido la STS de 18 de junio de 2001 afirma que “es grave la dificultad de una prueba directa de la desviación de poder, por lo que resulta perfectamente viable acudir a las presunciones. Mediante ellas, partiendo de unos datos acreditados, puede llegarse, apreciando la existencia de un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, a la conclusión de que la Administración ha perseguido un fin distinto del previsto en la norma (sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 10 de octubre de 1987 y 12 de diciembre de en 2000”¹⁶⁹.

3.3. La proporcionalidad de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo.

Como ya hemos señalado, la proporcionalidad es característica predicable de la institución cautelar, en general, y de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, en particular, pues expresamente dispone el art. 81.3 de la LGT que: “Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la

¹⁶⁵ Vid. CHINCHILLA MARÍN, C.: *La desviación de poder...*, op. cit., pp. 118 y 119. A este modo de concebir la desviación de poder entendemos que se refiere GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1989, p. 41, cuando dice que se trata de un supuesto patológico en el que la anormalidad del acto se concreta en el uso que la Administración hace en un caso concreto de tal potestad, ya que “la Administración realiza una actividad contraria al Ordenamiento jurídico utilizando como cobertura la norma reguladora del ejercicio de una potestad que utiliza para un fin contrario a otra norma jurídica”.

¹⁶⁶ STS de 9 de diciembre de 2000 (RJ 2000\10684), F.D. quinto.

¹⁶⁷ Así, DESDENTADO DAROCA, E.: *Discrecionalidad administrativa y planeamiento urbanístico*, 2ª edición, Aranzadi, Pamplona, 1999, pp. 218 y 219.

¹⁶⁸ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 494.

¹⁶⁹ STS de 18 de junio de 2001 (RJ 2001\6066), F.D. sexto. Vid. también en idéntico sentido STS de 11 de octubre de 1993 (RJ 1993\7552), F.D. cuarto.

cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

El principio de proporcionalidad se configura, a nuestro juicio, como requisito esencial de cualquier medida cautelar. Dicho requisito, unido al hecho de que no pueden adoptarse medidas que puedan producir un perjuicio de imposible o difícil reparación, son parámetros que determinarán la validez de su adopción y que permitirán, posteriormente, efectuar un adecuado control tanto en vía administrativa como judicial.

En este sentido, no debe olvidarse que una de las técnicas de control de las potestades discrecionales es el control a través de los principios generales del Derecho, y, en especial, a través del principio de proporcionalidad¹⁷⁰. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de julio de 1982, establece: “Que la actividad discrecional de la administración, con independencia de los límites derivados del fin para cuya consecución se le otorgaron las correspondientes potestades y cuya vulneración puede implicar una desviación de poder, viene, también, limitada por los principios generales del derecho como fuente del ordenamiento jurídico y como principios informadores del mismo, debiendo destacarse, entre ellos, el de proporcionalidad consagrado por constante jurisprudencia”¹⁷¹.

Así pues, para desentrañar su virtualidad jurídica en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria resulta necesario, en primer

¹⁷⁰ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La lucha contra las inmunidades del poder...*, op. cit., p. 44.

¹⁷¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1982 (RJ 1982\5259), considerando primero, que, a su vez, remite a las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 27 de octubre de 1962 (RJ 1962\3973 y RJ 1962\3945), 25 de marzo de 1972 (RJ 1972\1472), 30 de mayo de 1975 (RJ 1975\2512), 14 de marzo de 1981 (RJ 1981\2811). También la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1999 (RJ 1992\9299), F.D. tercero, establece: “Por último, frente al criterio del recurrente, el principio de proporcionalidad forma parte de nuestro ordenamiento jurídico para condicionar la actuación de la Administración, no sólo en el ámbito estrictamente sancionador, donde la jurisprudencia se ha hecho eco de la necesidad de la adecuada correlación entre la gravedad de la infracción y la importancia de la sanción dentro, incluso, de los márgenes de que la norma permite, sino también en el más general de la intervención administrativa, modulando la intensidad de ésta en favor de la medida menos restrictiva posible”. Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 1991 (RJ 1991\3286), F.D. segundo, mantuvo: “Recuérdese que las exigencias del principio de proporcionalidad -art. 106.1 de la Constitución (...) imponen una armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida”. La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 febrero 1987 (RJ 1987\2908), F.D. primero, resulta especialmente interesante porque destaca la estrecha relación que existe entre la adecuación de la potestad al fin con que ha sido otorgada y el principio de proporcionalidad: “La idea del fin aparece como elemento rigurosamente esencial en toda potestad administrativa, que, por tanto, ha de actuarse siempre en atención a dicho fin. Así lo destaca nuestro ordenamiento con reglas de todos los rangos normativos: arts. 106.1 de la Constitución, art. 83.3 de la Ley Jurisdiccional (...). Este principio finalista opera en tres direcciones distintas, pero ligadas entre sí: A) En primer lugar, constituye una «regla psicológica» que exige que el objetivo que la Administración trata de conseguir resulte subsumible en la finalidad acuñada por el ordenamiento jurídico al atribuir la potestad de cuya actuación se trate. B) En segundo lugar, los medios utilizados por la Administración han de ser proporcionados, no excesivos, en relación con la finalidad perseguida. C) En último término, las medidas puestas en juego han de ser idóneas, aptas, para la realización del concreto fin perseguido”. Y la Sentencia de 30 de enero de 1987 (RJ 1987\ 2034), en su F.D. segundo, afirmó que: “El contenido de las potestades administrativas no es limitado. Su actuación, regida siempre por el principio de la proporcionalidad -art. 6.º del Reglamento de Servicios y hoy art. 84.2 de la Ley de Bases del Régimen Local de 2 de abril de 1985-, ha de contemplar los distintos intereses en juego, en cuanto tengan relevancia bastante para merecer una protección jurídica”.

lugar, analizar cuál ha sido la recepción normativa, interna y comunitaria, de este principio y cómo lo han interpretado las respectivas decisiones judiciales, tanto de los Tribunales de Justicia internos, como por el TC, el TJCE y, especialmente por lo que atañe al ámbito fiscal, por los pronunciamientos del TEDH. A continuación, nos adentraremos en tratar de desentrañar su contenido, tal y como el mismo ha sido construido por la doctrina y la jurisprudencia. Finalmente, atenderemos a su aplicación efectiva en el caso de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

3.3.1. El principio de proporcionalidad como principio orientador de la actuación de la Administración tributaria a la hora de adoptar medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Sin tener el principio de proporcionalidad un reconocimiento constitucional expreso, ello no impide afirmar su virtualidad jurídica –especialmente por la jurisprudencia del TC, como posteriormente analizaremos-, del que hay que resaltar su importancia no sólo en el ámbito del Derecho interno, sino también en el comunitario¹⁷².

Centrándonos, en primer lugar, en el ámbito comunitario, este principio ha sido expresamente recogido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, y en su protocolo anejo añadido por el Tratado de Ámsterdam, sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad¹⁷³.

Obviamente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas reconoce la eficacia de este principio, considerándolo uno de los principios generales del Derecho comunitario que debe ser observado por las instituciones comunitarias. Así, entre otras, la Sentencia del Tribunal de Justicia, de 12 de marzo de 2002, afirma: “A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, exige que los actos de las instituciones comunitarias no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una

¹⁷² En el ámbito comunitario vid. AA.VV.: *Manual de Derecho Administrativo Comunitario*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pp. 79 y ss.; BARNÉS, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario”, *Revista de Administración Pública*, nº 135, 1994, pp. 495 y ss.; CHUECA SANCHO, A.: “Los principios generales del Derecho en el ordenamiento comunitario”, *Revista de instituciones europeas*, nº 3, 1983, pp. 863 y ss.; FASSBENDER, B.: “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 51 y ss.; FERNÁNDEZ NIETO, J.: *La aplicación judicial europea del principio de proporcionalidad*, Universidad Rey Juan Carlos, Dykinson, Madrid, 2008 y *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el Derecho Público común europeo*, Universidad Rey Juan Carlos, Dykinson. Madrid, 2008 y GALETTA, D.U.: “El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario”, *Cuadernos de derecho público*, nº 5, 1998, pp. 75 y ss.

¹⁷³ El art.5.1: “1. La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. El ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad (...).4. En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados. Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.».

elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deberán ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos”¹⁷⁴.

Este principio opera, así mismo, en el ámbito comunitario respecto de las posibilidades que tienen los Estados a la hora de alcanzar los objetivos comunitarios – entre ellos, la lucha contra el fraude fiscal-. Así, como recordó la STJCE de 10 de julio de 2008, el principio de proporcionalidad impide que un Estado, con el único fin de permitir los controles necesarios para evitar la evasión y los fraudes fiscales, amplíe de 60 a 180 días el plazo del que dispone la Administración fiscal nacional para devolver el excedente del IVA, salvo si éstos constituyen una garantía por determinados importes¹⁷⁵.

El principio de proporcionalidad se encuentra recogido, además, en la Carta de los Derechos Fundamentales en materia de limitación del ejercicio de derechos y libertades allí reconocidos -art.52-, y, también, en materia sancionadora –art. 49-¹⁷⁶.

Por su parte, el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, en su art. 18, establece que las restricciones a los derechos no podrán ser aplicadas más que con la finalidad para la cual han sido previstas¹⁷⁷.

Ha sido la jurisprudencia del TEDH, la que ha consolidado el principio de proporcionalidad en el específico ámbito tributario en pronunciamientos referentes al artículo 1 del Protocolo número uno, que permite la intromisión en el derecho a la propiedad del ciudadano para garantizar el pago de impuestos, siempre que tal limitación del derecho de propiedad sea proporcionada¹⁷⁸. En palabras del propio Tribunal, es necesario el “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo –STEDH de 9 de octubre de 2008, Caso Forminster Enterprises Limited

¹⁷⁴ STJCE de 12 de marzo de 2002, as. C-27/200, Caso The Queen contra Secretary of State for the Environment y otros, par. 60. En idéntico sentido STJCE de 23 de septiembre de 2009, as. asunto T-341/05, España contra Comisión de las Comunidades Europeas, par. 64.

¹⁷⁵ STJCE de 10 de julio de 2008, as. C-25/07, Caso Alicja Sosnowska contra Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Osrodek Zamiejscowy w Walbrzychu, par. 34.

¹⁷⁶ El tenor literal del art. 52 es el siguiente: “Art. 52. Alcance e interpretación de los derechos y principios. 1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”.

Por su parte el art. 49 de la Carta establece lo siguiente: “Principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas (...). 3. La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción.

¹⁷⁷ “Artículo 18. Limitación de la aplicación de las restricciones de Derechos. Las restricciones que, en los términos del presente Convenio, se impongan a los citados derechos y libertades no podrán ser aplicadas más que con la finalidad para la cual han sido previstas.”

¹⁷⁸ “Artículo 1. Protección de la propiedad. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.”

contra República Checa¹⁷⁹. En esta Sentencia, el Tribunal considera desproporcionado el embargo de unas acciones durante más de doce años, en el marco de una investigación por delitos económicos. La excesiva duración de dicho embargo supuso, a juicio del Tribunal, una clara ruptura del justo equilibrio entre el interés general de la sociedad y los de la empresa demandante.

El principio de proporcionalidad ha tenido también acogida del TEDH en el campo de los procedimientos tributarios (STEDH de 23 de julio de 2009, Caso Joubert contra Francia)¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Cfr. STEDH de 9 de octubre de 2008 Caso Forminster Enterprises Limited contra República Checa (JUR 2008\312136), par. 75. En un sentido similar la STEDH de 9 de enero de 2007, Caso Intersplav contra Ucrania (JUR 2007\6934), considera que los retrasos sistemáticos en el reembolso del IVA abonado en el transcurso de actividades empresariales suponen una injerencia desproporcionada en el derecho de propiedad de sus bienes: “En tales circunstancias, por tanto, el Tribunal considera que la injerencia en el derecho de la demandante al pacífico disfrute de sus bienes, fue desproporcionada. De hecho, los retrasos constantes en la devolución del IVA y en la compensación, sumadas a la falta de un remedio efectivo para evitar o terminar con dicha práctica administrativa, además del estado de incertidumbre con relación a cuándo se le devolverían dichos fondos, desequilibró el «equilibrio adecuado» entre las exigencias del interés público y la protección del derecho al disfrute pacífico de sus bienes”, par. 40.

De igual modo, la STEDH de 8 de octubre de 2009, caso Caso Adzhigovich contra Rusia (JUR 2009\413742), consideró desproporcionado el decomiso de determinada cantidad de dinero a su paso por asuana al no haber sido declarado, porque las autoridades rusas no probaron el origen ilícito del dinero. No existió a juicio del Tribunal justificación legal suficiente y por tanto se produjo una ruptura del justo equilibrio entre los intereses en conflicto.

La STEDH de 9 de marzo de 2006, Caso Eko-Elda AVEE contra Grecia (TEDH 2006\20), estimó la violación del derecho de propiedad condenando al estado griego por la negativa al pago de los intereses de demora en la devolución de unos ingresos indebidos que tardaron cinco años en ser reembolsados. En su par. 35 el Tribunal “constata que el reembolso del impuesto pagado indebidamente tuvo lugar el 12 de noviembre de 1993, a saber unos cinco años y cinco meses después del 24 de junio de 1988, fecha en la que la sociedad demandante solicitó ante la Administración fiscal de las Sociedades Anónimas de Atenas el reembolso de la suma que había pagado indebidamente. A la vista de lo que antecede, el Tribunal considera que la negativa de la Administración a pagar intereses de demora por un período tan largo rompió el equilibrio justo que debe existir entre el interés general y el interés del individuo.”.

¹⁸⁰ La STEDH de 23 de julio de 2009, Caso Joubert contra Francia (JUR 2009\338603), resuelve un recurso interpuesto frente a un procedimiento de inspección recurrido por unos contribuyentes franceses. Dicho procedimiento fue llevado a cabo por un órgano manifiestamente incompetente, sin embargo mediante una ley de presupuestos generales posterior, se subsanó dicha falta de competencia con carácter retroactivo, de modo que las inspecciones realizadas por la Administración Tributaria e impugnadas por pretendida incompetencia territorial o material del servicio que procedió a las mismas, se consideraban legales a condición, sin embargo, de que tales inspecciones se hubieran efectuado de conformidad con las nuevas normas de competencia. Los demandantes estimaban que el carácter retroactivo de la ley francesa les privó de sus bienes en la medida en que esta disposición puso fin definitivamente al litigio que les enfrentaba a la Administración. El Tribunal, sin embargo, estima que dicha Ley llevó consigo una injerencia en el ejercicio de los derechos que los demandantes podían invocar y, en consecuencia, de su derecho al respeto de sus bienes. El Gobierno francés, por su parte, había defendido dicha reforma legal basándose en que de este modo, se evitarían previsibles y abundantes contenciosos. Sin embargo el Tribunal estimó “que la finalidad invocada por el Gobierno, a saber la reducción de los contenciosos ante los tribunales administrativos, perseguía en realidad preservar únicamente el interés económico del Estado reduciendo el número de procedimientos fiscales anulados por los tribunales administrativos” (par. 62), de ahí la duda por su parte de que realmente existiese una causa de utilidad pública suficiente. Concluye el Tribunal afirmando lo siguiente “la aprobación del artículo 122 de la Ley de Presupuestos para 1997 hizo recaer una «carga anormal y exorbitante» sobre los

Como expone la STEDH de 31 de enero de 2006, Caso Dukmedjian contra Francia, refiriéndose precisamente a medidas tendentes a garantizar el pago de la duda tributaria, “la imposición fiscal es en principio una injerencia en el derecho que garantiza el primer párrafo del artículo 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio”; sin embargo, debe garantizarse la existencia de un “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales de la persona. Por ello, reconociendo el Tribunal que el Legislador nacional goza de un amplio margen de apreciación en el diseño de sus políticas fiscales, el mismo debe tener una base razonable que lo sustente¹⁸¹.

En el ámbito interno, también nuestro Tribunal Constitucional, desde su Sentencia 62/1982, reivindicó su existencia y virtualidad en tanto que principio general del Derecho¹⁸². A su vez, las Sentencias del TC 55/1996 y 49/1999 establecen que el mismo puede inferirse a través de diversos preceptos constitucionales (en especial, de la proclamación constitucional del Estado de Derecho en el artículo 1.1 CE y de la referencia del artículo 10.2 CE a los artículos 10.2 y 18 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Fundamentales y las Libertades)¹⁸³. Además, como también ha afirmado el mismo Tribunal, en su Sentencia 136/1999¹⁸⁴, se trata de un principio derivado del valor “justicia”, del principio del Estado de Derecho, del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o de la dignidad de la persona.

En un sentido similar, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2002 afirmó que “el principio de proporcionalidad expresa, en general, la necesidad de una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se

demandantes y el ataque a sus bienes tuvo un carácter desproporcionado que rompe el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la salvaguardia de los derechos fundamentales de las personas (véase, mutatis mutandis, Sentencia Lecarpentier y otro, previamente citada, aps. 48 a 53). En consecuencia, considera que el margen de apreciación de que disponen las autoridades, más amplio incluso cuando se trata de un litigio de naturaleza fiscal, se ha excedido en este caso” (par. 68). El TEDH condena al Estado a abonar a los demandantes diez mil euros en conceptos de gastos y costas, más las cargas fiscales inherentes, aunque no admite indemnización moral por considerar en el fallo que “la constatación de violación constituye en sí misma una indemnización justa suficiente por el daño moral sufrido por los demandantes”.

¹⁸¹ Cfr. STEDH de 31 de enero de 2006, Caso Dukmedjian contra Francia (TEDH 2006\11), par. 52 a 54: “la imposición fiscal es en principio una injerencia en el derecho que garantiza el primer párrafo del artículo 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio, y que esta injerencia está justificada por el segundo párrafo de dicho artículo, que prevé expresamente una excepción en lo que respecta al pago de impuestos u otras contribuciones (Buffalo S.r.l. en liquidación contra Italia, núm. 38746/1997, ap. 32, de 3 julio 2003).

Sin embargo, tal cuestión no escapa a todo control del Tribunal, que debe verificar que toda injerencia, incluida la resultante de una medida tendente a garantizar el pago de impuestos, debe mantener un «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad, y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales de la persona (véase, entre muchas otras, Sentencia Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Holanda de 23 febrero 1995, serie A núm. 306-B, pg. 49, ap. 62).

Además, se reconoce que un Estado Contratante, especialmente cuando elabora y pone en práctica una política en materia fiscal, goza de un amplio margen de apreciación, y el Tribunal respeta la apreciación del legislador en tales materias, salvo si está desprovista de una base razonable (Sentencia Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH anteriormente citada, pgs. 48-49, ap. 60)”

¹⁸² Cfr. STC 62/1982, de 15 de octubre, F.J.5.

¹⁸³ STC 55/1996, de 28 de marzo, F.J. 3 y STC 49/1999, de 5 abril, F.J. 7.

¹⁸⁴ STC 136/1999, de 20 julio, F.J. 39.

empleen para alcanzarlo. Dicho principio es esencial en el Estado social de Derecho (artículo 1.1 CE), con un relieve constitucional que se manifiesta especialmente en el ámbito de las intervenciones públicas en la esfera de los particulares. En el Derecho administrativo, en que se concreta el Derecho constitucional, la proporcionalidad se manifiesta asimismo en distintos ámbitos, permitiendo una interpretación equilibrada del concepto de interés público”¹⁸⁵.

Con un fundamento constitucional evidente, tal y como reconoce nuestra jurisprudencia y también la doctrina¹⁸⁶, su aplicación y trascendencia en el Derecho Público español y, por ende, en materia tributaria es incuestionable.

No debemos olvidar que este principio nació precisamente como técnica de control de las potestades discrecionales de la Administración, y de ahí se trasladó al resto de sectores del Derecho Público¹⁸⁷, de modo que, en la actualidad, los destinatarios del principio de proporcionalidad son todos los poderes públicos, tanto el Legislador, como el Gobierno y la Administración -en sus funciones ejecutivas-, así

¹⁸⁵ STS de 15 de enero 2002 (RJ 2002\609), F.D. sexto.

¹⁸⁶ BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005, pp. 593 y ss.; GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2003, p.106 y SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 365 y ss.

¹⁸⁷ Sobre el principio de proporcionalidad en el derecho comparado vid. AA.VV.: *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza Della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici. Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, nei giorni 13 e 14 ottobre 1992*, Giuffrè, Milano, 1994; BASTRESS, R.M.: “El principio de la alternativa menos restrictiva en Derecho constitucional norteamericano”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 239 y ss.; BERGE, J.B.J.M. y BOK, A.J.: “El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo holandés”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 287 y ss.; ELLIS, E.: *The principle of proportionality in the laws of Europe*, Hart Publishing, Oxford, 1999; GALETTA, D.U.: “El principio de proporcionalidad en el Derecho Público italiano”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 299 y ss.; GOESEL-LE BIHAN, V.: “Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel”, *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, nº 22, 2007, pp. 141 y ss.; HIMSWORTH, C.M.G.: “La proporcionalidad en el Reino Unido”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 273 y ss.; KLUTH, W.: “Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 219 y ss.; PHILIPPE, X.: *Le contrôle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelle & administrative françaises*, Economica-PUAM, Paris, 1990 y “El principio de proporcionalidad en Derecho público francés”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 255 y ss.; SANDULLI, A.: “Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati”, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, nº 2, 1995, pp. 329 y ss. y *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Cedam, Padova, 1998 y XYNOPOLOUS, G.: *Le contrôle de proportionnalité dans le contentieux de la constitutionnalité et de la légalité en France, Allemagne et Angleterre*, LGDJ, Paris, 1995. Vid. también la bibliografía citada sobre el principio de proporcionalidad en el Derecho Público Europeo BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 38 y ss.

Sobre el principio de proporcionalidad en otros sectores del ordenamiento vid.: AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal*, Edersa, Madrid, 1999; CORDÓN MORENO, F.: “Principio de proporcionalidad y congruencia de la resolución que adopta las medidas cautelares”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 674, 2005, pp. 1 y ss.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N.: *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*, Colex, Madrid 1990 y “El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español”, *Cuadernos de derecho público*, nº 5, 1998, pp. 191 y ss. y LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A.: “La proporcionalidad de la norma penal”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 159 y ss.

como los Tribunales ordinarios -en su función de interpretación y aplicación de las normas jurídicas-¹⁸⁸.

Aunque el artículo 3 de la LRJAP y PAC no lo recoge expresamente como criterio básico de actuación de las Administraciones Públicas¹⁸⁹, sí que hacen referencia al mismo el art. 96, en cuanto a los medios de ejecución forzosa¹⁹⁰, y el art. 131, en el ámbito sancionador¹⁹¹. El art. 53.2 del citado Texto legal, además, establece que “el contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquellos”¹⁹²; artículo que permite afirmar la recepción de dicho principio por esta norma¹⁹³. De igual modo, la jurisprudencia ha acogido el principio de proporcionalidad como principio general de la actuación administrativa -SSTS de 30 de enero de 1987¹⁹⁴, 7 de febrero de 1987¹⁹⁵, de 4 de abril

¹⁸⁸ Cfr. GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, op. cit., p.118.

¹⁸⁹ Art. 3 LRJAPyPAC: “1. Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

2. Las Administraciones públicas, en sus relaciones, se rigen por el principio de cooperación y colaboración, y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos.

3. Bajo la dirección del Gobierno de la Nación, de los órganos de gobierno de las Comunidades Autónomas y de los correspondientes de las Entidades que integran la Administración Local, la actuación de la Administración pública respectiva se desarrolla para alcanzar los objetivos que establecen las leyes y el resto del ordenamiento jurídico.

4. Cada una de las Administraciones públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única.

5. En sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación”.

¹⁹⁰ Art. 96 LRJAPyPAC: “1. La ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se efectuará, respetando siempre el principio de proporcionalidad, por los siguientes medios...”.

¹⁹¹ Art. 131.3 LRJAPyPAC: “3. En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada”.

¹⁹² Sobre dicho precepto vid. comentarios de AA.VV. (coord. por PENDÁS GARCÍA, B.): *Administraciones Públicas y ciudadanos (Estudio sistemáticos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993, pp. 435 y ss., GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común: (ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 4ª edición..., op. cit., pp. 1437 y ss. y PARADA, R.: *Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común: (estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Barcelona, 1993, pp. 245 y ss.

¹⁹³ Vid. en idéntico sentido SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa...*, op. cit., pp. 411 y 412. Vid. también, del mismo autor, el exhaustivo análisis del Derecho administrativo especial, donde se recoge expresamente el principio de proporcionalidad, pp. 416 y ss.

¹⁹⁴ STS de 30 de enero de 1987 (RJ 1987\2034), F.D. 2º: “El contenido de las potestades administrativas no es limitado. Su actuación, regida siempre por el principio de la proporcionalidad -art. 6.º del Reglamento de Servicios y hoy art. 84,2 de la Ley de Bases del Régimen Local de 2 de abril de 1985 -, ha de contemplar los distintos intereses en juego, en cuanto tengan relevancia bastante para merecer una protección jurídica”

¹⁹⁵ STS de 7 de febrero de 1987 (RJ 1987\2908), F.D. 2º cuando proclama “las consecuencias del criterio finalista que dan lugar al principio de la proporcionalidad que debe existir entre los medios utilizados -contenido del acto administrativo- y la finalidad perseguida”.

de 1991¹⁹⁶, de 15 de noviembre de 1999¹⁹⁷, de 6 de octubre de 2004¹⁹⁸ o STSJ de Madrid de 7 de noviembre de 2000¹⁹⁹.

En el ámbito tributario, el artículo 2.2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes²⁰⁰ lo recogió, por primera vez, como principio ordenador de la

¹⁹⁶ STS de 4 de abril de 1991 (RJ 1991\3286), F.D. 2º: “Recuérdese que las exigencias del principio de proporcionalidad -art. 106.1 de la Constitución- imponen una armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida. Y así las cosas, no se ve claro en qué medida la «conservación ambiental» -ésta es la calificación de la zona desde el punto de vista que aquí importa- puede reclamar la supresión de un letrero entre los numerosos que en la calle figuran.”

¹⁹⁷ STS de 15 noviembre de 1999 (RJ 1999\9299), F.D. 2º “el principio de proporcionalidad forma parte de nuestro ordenamiento jurídico para condicionar la actuación de la Administración, no sólo en el ámbito estrictamente sancionador, donde la jurisprudencia se ha hecho eco de la necesidad de la adecuada correlación entre la gravedad de la infracción y la importancia de la sanción dentro, incluso, de los márgenes de que la norma permite, sino también en el más general de la intervención administrativa, modulando la intensidad de ésta en favor de la medida menos restrictiva posible”.

¹⁹⁸ Vid. STS de 6 de octubre de 2004 (RJ 2004\6550), en cuyo F.D. 6º se afirma que dicho principio es “principio general del derecho, que está reconocido implícitamente en el artículo 103 de la Constitución, en la cláusula de «servir con objetividad los intereses generales», y que vincula a la Administración a ejercer sus potestades de ordenación minera conforme a cánones de racionalidad”.

¹⁹⁹ STSJ de Madrid de 7 noviembre de 2000 (RJCA 2000\2376), FD. 2º: “El principio de proporcionalidad tiene su fundamento general en la importancia del «fin» como elemento del acto administrativo –art. 106,1 de la Constitución, art. 70.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13-7-1998, núm. 29/1998–. Las potestades administrativas deben en su ejercicio armonizar y ser adecuadas a los fines que las fundamentan.

Los arts. 84.2 de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local 7/1985 y 6º del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales hacen referencia al principio de proporcionalidad al establecer que la actividad de intervención municipal se debe ajustar, en todo caso, a los principios de igualdad de trato, congruencia con los motivos y fines justificativos y respecto a la libertad individual.

Cuando de lo que se trata, como sucede en las licencias urbanísticas, es de proyectar un control preventivo sobre actos de uso del suelo de los particulares, el principio de proporcionalidad es aplicable con carácter general en aquellos casos en los que el ordenamiento jurídico admite la posibilidad de elegir uno entre varios medios utilizables.

Pero, con carácter excepcional, en conexión con los principios de buena fe y equidad, el principio de proporcionalidad es también aplicable en los supuestos en los que aun existiendo en principio un único medio éste resulta claramente inadecuado y excesivo en relación con las características del caso contemplado.”

²⁰⁰ Art.2.2 Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: “2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley”.

Sobre este artículo vid. comentario de ALONSO MURILLO, F., en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw Hill, Madrid, 1998, pp. 21 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C.: “Principios generales de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, en AA. VV.: *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 33 y ss.; FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, pp. 61 y ss.

La introducción de este principio en el Estatuto del Contribuyente ha sido valorada muy positivamente por parte de la doctrina. Puede verse, en tal sentido, AA.VV. (coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.): *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, p. 63, donde se afirma: “puede considerarse que el artículo 2.2 de la Ley 1/1998 da un paso respetuoso con el texto constitucional, en un conveniente control de la Administración que va más allá de la Ley General Tributaria en cuanto que eleva a regla general lo que en esa norma aparecía como criterios específicos de actuación de determinadas actuaciones de concretos procedimientos; en incluso más allá de la Ley 30/1992, que sólo cita expresamente el llamado principio

aplicación del sistema tributario. No obstante, ya la LGT de 1963 contenía referencias aisladas al mismo en determinados preceptos, como el art. 131 relativo al embargo de los bienes²⁰¹; el artículo 128, regulador de las medidas cautelares en sede de recaudación²⁰²; y el artículo 142, sobre las “medidas cautelares” que pueden adoptar los órganos de la inspección de los tributos²⁰³.

La vigente LGT, recogiendo el testigo del Estatuto del Contribuyente, en su art. 3 acogió el principio de proporcionalidad como principio inspirador de la entera ordenación y aplicación del sistema tributario²⁰⁴. El mismo aparece, además, expresamente, en el art. 81.3 LGT regulador de las medidas cautelares tributarias²⁰⁵; en el art. 146.2 LGT, regulador de las denominadas “medidas cautelares” en sede de

de proporcionalidad en relación con el derecho sancionador y la ejecución forzosa, como hemos visto, sin aludir al mismo en el artículo 3 que formula los principios generales”.

²⁰¹ Art. 131 de la LGT de 1963: “1. 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 del ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, con respeto, siempre al principio de proporcionalidad”.

²⁰² Art. 128.2 LGT de 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: “2. 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”.

²⁰³ Art. 142.3 LGT de 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: “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 o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate”.

²⁰⁴ Art. 3.2 LGT: “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”. Sobre comentarios a dicho precepto vid. CALVO ORTEGA, R.: “Capítulo I. Ordenamiento Tributario”, en AA.VV. (dirigida por CALVO ORTEGA, R.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pp. 18 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y SANTABÁRBARA RUPEREZ, J.: “Capítulo I. Génesis, ámbito de aplicación, principios generales de la Ley”, en AA.VV.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (coord. por PALAO TABOADA, C.), CEF, Madrid, 2004, pp. 39 y ss. y MENÉNDEZ MORENO, A.: “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Landwell, Valladolid, 2006, pp. 52 y ss.

²⁰⁵ Art. 81.2 LGT: “Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

inspección²⁰⁶; en el art. 169, sobre la práctica del embargo de bienes²⁰⁷, y en el art. 178, como principio de la potestad sancionadora tributaria²⁰⁸.

Nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado, en varias ocasiones, sobre la virtualidad del principio de proporcionalidad específicamente en el ordenamiento tributario.

Así, el TC ha mantenido que opera como principio de inexcusable cumplimiento en la actuación de la Administración en el ámbito de la inspección (SSTC 110/1984 y 50/1995)²⁰⁹; en el diseño de medidas que sirvan a la eficiencia de la gestión de los tributos (STC 73/1996)²¹⁰; en el establecimiento de obligaciones formales para el obligado tributario (STC 146/1994²¹¹), o también en la regulación de los elementos esenciales del tributo (STC 146/1994²¹²).

Así lo han reconocido, además, no sólo los Tribunales de Justicia -STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 febrero de 2003²¹³-, sino también la práctica administrativa -Resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2007²¹⁴-.

²⁰⁶ Art. 146.2 LGT: “2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

²⁰⁷ Art. 169.1 LGT: “Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente...”.

²⁰⁸ Art. 178 LGT: Art. 146.2 LGT: “2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

²⁰⁹ STC 110/194, de 26 de noviembre, F.J. 4 y STC 50/1995, de 23 de febrero, F.J. 7.

²¹⁰ STC 73/1996, de 30 de abril, F.J.4: “La eficiencia en la gestión tributaria puede implicar restricciones a derechos o ciertos gravámenes para el contribuyente siempre que la medida sea proporcional”.

²¹¹ STC 146/1994, de 12 de mayo, F.J 6, en donde se admite que el legislador puede exigir que se acredite la existencia de contratos verdaderos entre los miembros de la unidad familiar, pero, en todo caso, ha de tratarse de “requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida”.

²¹² STC 146/1994, de 12 de mayo, F.J 6, donde afirma que el establecimiento de determinados límites mínimos de deducción es inconstitucional por desproporcionado, no así el valor de mercado.

²¹³ Cfr. STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 febrero de 2003 (JT 2004\961). Esta Sentencia aprecia la caducidad del procedimiento y la prescripción del derecho de la Administración a liquidar de nuevo, anulando unas actas de disconformidad notificadas por el Inspector Jefe transcurrido el plazo de un mes desde las alegaciones del contribuyente. En su F.D. 3º se afirma : “los principios a los que debe ajustarse toda actividad administrativa se concretan en los artículos 9.3, 1103.11, 105 y 106 de la Constitución, así como los ya consagrados en el Derecho Público –economía, celeridad y eficacia–, amén del principio de proporcionalidad, reconocido expresamente por el Tribunal Constitucional, y, además, de aplicación en las actuaciones de la Administración Tributaria según ha querido instaurar explícitamente el artículo 2 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y comparte la Sala el criterio de que la proyección sobre el artículo 31 RGIT de los principios de sujeción de la actividad inspectora al fin que la justifica y al principio de proporcionalidad, implica que la paralización del procedimiento se halla justificada por la obtención de resultados proporcionados con los perjuicios que la misma entraña, lo que supone una prohibición patente de retraso, más allá de un mes –por parte del Inspector Jefe– en la finalización del procedimiento de inspección.”

²¹⁴ La Resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2007 (JUR 2008\79998), tras reconocer que el principio de proporcionalidad es uno de los que -ex art. 3.2 LGT- “deben regir toda actuación de la Administración Tributaria”, anula un requerimiento de información efectuado por la ONIF, por tratarse de un requerimiento genérico y manifiestamente desproporcionado. En sentido muy similar, la Resolución del TEAC de 10 de junio de 2009 (JUR 2009\423358).

Como acabamos de comprobar, en el ordenamiento tributario, el principio de proporcionalidad ha adquirido un especial protagonismo, como criterio guía, no sólo en la ordenación del sistema, sino también en su aplicación²¹⁵.

Sin dejar de reconocer la importancia de este principio en el campo de la producción normativa, por razones obvias, nos centraremos en el estudio del principio de proporcionalidad en la aplicación normativa por la Administración -Tejerizo López²¹⁶-.

En el ámbito normativo, como señala Tejerizo López²¹⁷, las leyes deben dictarse de modo que tengan el equilibrio adecuado con los fines perseguidos. Por citar un ejemplo, el Legislador puede –y debe- establecer determinadas exenciones o

²¹⁵ Sobre el principio de proporcionalidad en el ordenamiento tributario vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad”, *Quincena fiscal*, nº 13, 2003, pp. 1 y ss.; MOSCHETTI, G.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *REDF*, nº 140, 2008, pp. 727 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”, conferencia pronunciada en las XI Jornadas de Estudios Tributarios: “Procedimientos tributarios nacionales y tutela comunitaria del contribuyente” organizadas por el Ilustre Colegio Provincial de Abogados de Almería, 6 y 7 de noviembre de 2008 y VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, pp. 9 y ss.

Vid. también CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: “Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de la legalidad y proporcionalidad”, *Estudios de derecho judicial*, nº 138, 2007, pp. 9 y ss.; DUARDO SÁNCHEZ, A.: “El principio de proporcionalidad: dimensión comunitaria e incidencia en el Derecho Tributario español”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 302, 2010, pp. 73 y ss.; FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M^a L.: “El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (coord. por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., JUAN RAMALLO MASSANET, J., LEJEUNE VALCÁRCEL, E. Y YÁBAR STERLING, A.), Dykinson, Madrid, 2007, pp. 317 y ss.; FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M.A.: “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista chilena de derecho*, nº 2, 2000, pp. 357 y ss.; FORNIELES GIL, A.: “El principio de proporcionalidad y la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas”, *Hacienda Canaria*, nº 22, 2008, pp. 235 y ss.; IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “Delito fiscal y principios de proporcionalidad y de intervención mínima”, *Actualidad Penal*, nº 1, 1993, pp. 331 y ss.; “Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 276, 2008, pp. 73 y ss.; MELONCELLI, A.: “Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale”, *Rivista di diritto tributario*, nº 7-8, 2005, pp. 779 y ss.; MORILLO MÉNDEZ, A.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”, *Información Fiscal*, nº 29, 1998, pp. 9 y ss.; “El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios”, *Impuestos*, II, 1999, pp. 198 y ss.; “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, *Tribuna Fiscal*, nº 108, 1999, pp. 55 y ss.; PITTEN VELLOSO, A.: “Eguaglianza tributaria e proporzionalità”, *Rivista di diritto tributario*, nº 11, 2006, pp. 821 y ss. y SÁNCHEZ BARRIO, J. Y UCELAY SÁNCHEZ, A.: “Principio de proporcionalidad y recaudación tributaria: aplicación del citado principio en el embargo de planes de pensiones o de previsión social”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, nº. 2, 2005, pp. 145 y 22.

²¹⁶ Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”..., op. cit., p. 3. En idéntico sentido BOSCH CHOLBI, J.L.: La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir, Tesis Doctoral, Universidad de Valencia, 1999, pp. 501 y ss., reconociendo que su ámbito de aplicación es no solo el de los derechos fundamentales sino que también se atiende a este principio en el ámbito tributario, al analizar la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de los concretos derechos constitucionales de los ciudadanos.

²¹⁷ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”..., op. cit., p. 3.

deducciones fiscales, pero, como ha subrayado el Tribunal Constitucional, las mismas deben superar el triple juicio de igualdad. Juicio que incluye, en primer lugar, la existencia de términos de comparación homogéneos; en segundo lugar, justificación objetiva y razonable, y, finalmente, y no por ello menos importante, la proporcionalidad de la medida –SSTC 209/1988, 76/1990, 214/1994, 134/1996, ATC 289/1999, SSTC 47/2001, 212/2001, 21/2002, 96/2002, 193/2004, 255/2004 y 295/2006-²¹⁸.

Cuando el principio de proporcionalidad no es respetado en estos casos, la restauración del “equilibrio perdido”, señala Tejerizo López, sólo puede llevarse a cabo por el Tribunal Constitucional²¹⁹.

Sin embargo, y con la finalidad de completar el estudio del régimen jurídico de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, debemos detenernos en el estudio del principio de proporcionalidad en relación con la aplicación del sistema tributario, y, concretamente, en la adopción de medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

El principio de proporcionalidad es fundamental a la hora de enjuiciar la intervención de la Administración tributaria -lo que Tejerizo López denomina “nivel de aplicación normativa”²²⁰-, tanto en lo que se refiere a la interpretación de las normas, como en lo que atañe a sus actuaciones propiamente dichas en la aplicación de los tributos. En estos casos, no será el Tribunal Constitucional sino la propia Administración -a través de la revisión de oficio o a través de la revisión en vía administrativa a instancia de parte-, o los Tribunales del orden Contencioso-administrativo, quienes podrán valorar la desproporción en la actuación de la Administración²²¹.

3.3.2. Contenido del principio de proporcionalidad: el principio de idoneidad, el principio de necesidad y principio de proporcionalidad en sentido estricto.

Por lo que respecta al contenido concreto del principio de proporcionalidad, en ambos casos –aunque con diferente virtualidad, como se ha encargado de destacar el TC, en su Sentencia 55/1996²²²-, el mismo aparece como un conjunto articulado de tres

²¹⁸ STC 209/1988, de 10 de noviembre, F.J. 8; STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 9 A); 214/1994, de 14 de julio, F.J. 5; STC 134/1996, de 22 de julio, F.J. 7 y 8; ATC 289/1999, de 30 de noviembre, F.J. 4; STC 47/2001, de 15 de febrero, F.J. 6 y 7; STC 212/2001, de 19 de octubre, F.J. 5; STC 21/2002, de 28 de enero, F.J. 4; STC 96/2002, de 25 de abril, F.J. 8; STC 193/2004, de 4 de noviembre, F.J. 4, 6 y 7; STC 255/2004, de 23 de diciembre, F.J. 4 y 5 y STC 295/2006, de 11 de octubre, F.J. 6 y 7.

²¹⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”..., op. cit., p. 4.

²²⁰ *Ibidem*.

²²¹ *Ibidem*.

²²² Vid. STC 55/1996, de 28 de marzo, F.J. 6º, precisa en este sentido que “La posición constitucional del legislador a la que antes aludíamos obliga a que la aplicación del principio de proporcionalidad para controlar constitucionalmente sus decisiones deba tener lugar de forma y con intensidad cualitativamente distinta a las aplicadas a los órganos encargados de aplicar e interpretar las leyes”.

sub principios o juicios: principio o juicio de idoneidad, principio o juicio de necesidad y principio o juicio de proporcionalidad en sentido estricto²²³.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1998, “para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)”²²⁴.

De acuerdo con el principio de idoneidad (también llamado juicio de idoneidad o juicio de adecuación)²²⁵, cualquier intervención en un derecho por parte de los poderes públicos debe ser adecuada para contribuir a la consecución de un fin constitucionalmente legítimo²²⁶. Como puede comprobarse, se imponen dos exigencias a toda medida restrictiva de un derecho: en primer lugar, que tenga un fin constitucionalmente legítimo, y, en segundo lugar, que la medida sea apropiada o adecuada para ello.

Si se demuestra que dicha intervención no es apta para conseguir dicho resultado, no podrá superar el juicio de idoneidad y, por tanto, habrá infringido el principio de proporcionalidad.

²²³ Cfr. BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales...*, op. cit., p. 35.

²²⁴ STC 37/1998, de 17 de febrero, F.J. 8. Es ya desde el año 1995, con la STC 66/1995, de 8 de mayo, cuando se comienza a perfilar de forma definitiva lo que en la actualidad es la aplicación por nuestro Tribunal Constitucional del principio de proporcionalidad respecto de las resoluciones administrativas y judiciales. Desde ese momento, y, especialmente, a partir de la STC 55/1996, de 28 de marzo (considerada por nuestra doctrina como el “leading case” en la materia, vid. MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, p. 123), esta doctrina se ha venido aplicando por el Tribunal Constitucional hasta nuestro días. Entre otras, SSTC 126/2000, de 16 de mayo, F.J. 6; 186/2000, de 10 de julio, F.J. 6; 103/2001, de 23 de abril, F.J. 10; 202/2001, de 15 de octubre, F.J. 2; 281/2006, de 16 de noviembre, F.J.4; 301/2006, de 23 de octubre, F.J.4 y 206/2007, de 24 de septiembre, cuyo fundamento jurídico 6 reproducimos por su claridad expositiva: “la estricta observancia del principio de proporcionalidad, concretado en tres requisitos o condiciones: idoneidad de la medida para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido (juicio de idoneidad), que la misma resulte necesaria o imprescindible para ello, esto es, que no existan otras medidas menos gravosas que, sin imponer sacrificio alguno de derechos fundamentales o con un sacrificio menor, sean igualmente aptas para dicho fin (juicio de necesidad), y, por último, que se deriven de su aplicación más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto o, dicho de otro modo, que el sacrificio impuesto al derecho fundamental no resulte desmedido en relación con la gravedad de los hechos y las sospechas existentes (juicio de proporcionalidad en sentido estricto). Del mismo modo y reproduciendo esta doctrina, SSTC 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9; 70/2002, de 3 de abril, FJ 10; y 25/2005, de 14 de febrero, FJ 6.”

²²⁵ Sobre el tema vid. BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales...*, op. cit., pp. 687 y ss. y SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa...*, op. cit., pp. 317 y ss.

²²⁶ Sobre la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre el juicio de necesidad, vid. MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”..., op. cit., p. 122 y ss.

En cuanto al principio o juicio de necesidad, constatada la idoneidad de la adopción de una medida, a continuación se deberá optar por aquella que sea más benigna con el derecho afectado en cuestión; o, dicho de otro modo, ha de ser la medida menos lesiva para los intereses del individuo, de cuantas pudieron ser elegidas.

De este modo, y en el ámbito tributario, la STC 141/1988 -relativa al entonces vigente art. 57.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre-, declara la inconstitucionalidad de dicho precepto por no superar el juicio de necesidad y suponer, por tanto, una restricción desproporcionada del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE. En virtud de dicho precepto, no podía producir efecto alguno ante los Tribunales cualquier documento respecto del cual no se pudiera justificar el pago, la exención o la no sujeción a dicho impuesto. Y, aunque el fin perseguido por la norma es constitucionalmente lícito –evitar la defraudación tributaria en este tipo de impuestos-, como afirma el Tribunal con total lucidez, se constata “una falta de proporcionalidad entre el objetivo que se persigue -la recaudación del impuesto- y el modo en que se opera. Aquél podría lograrse por otros medios, entre los que cabría incluir la simple obligación por parte del Juez de comunicar a la Administración tributaria la existencia del documento sin liquidar y, sin embargo, se establece una medida que por de pronto interfiere en el ejercicio del derecho fundamental, obstaculizando el derecho a la acción que forma parte del contenido esencial del mismo”²²⁷.

Finalmente, por lo que atañe al principio de proporcionalidad en sentido estricto, una vez constatada la idoneidad de la medida y que la misma implica la intervención mínima en un derecho, debe de tratarse de una limitación ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Como afirma Medina Guerrero, debe “procederse a una valoración confrontada de los intereses particulares y colectivos contrapuestos, lo que exige tomar en consideración todas las circunstancias relevantes del caso concreto”²²⁸.

3.3.3. La aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Conocido el contenido del principio de proporcionalidad en su triple vertiente - juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto-, conviene precisar su alcance respecto de las concretas medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo previstas en la LGT.

El juicio de idoneidad obliga, en primer lugar, a la Administración tributaria a decidir si es necesario o no adoptar una medida cautelar en tanto que medio adecuado para asegurar el cobro de la deuda tributaria, y, por tanto, para lograr el efectivo cumplimiento del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de la primera actuación valorativa que debe realizar la Administración, tras

²²⁷ Cfr. STC 141/1988, de 12 de julio, F.J. 7.

²²⁸ MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, McGraw Hill, Madrid, 1996, p. 132.

constatar, por supuesto, que concurren los requisitos relativos al *fumus boni iuris* y *periculum in mora*.

Como explica Sarmiento Ramírez-Escudero, consiste en una apreciación taxativa sobre la eficacia absoluta de la medida para conseguir el resultado perseguido, y no cabe aplicarlo cuando la medida plantee cuestiones de matiz sobre su mayor o menor idoneidad en la consecución del objetivo²²⁹. En definitiva, se trata, como mantiene este autor, de un control de manifiesta desproporción, pues solamente aquellos supuestos en los que la medida sea claramente inadecuada para conseguir los objetivos citados entrarían dentro de este juicio de idoneidad²³⁰.

Este juicio, en principio, no plantea mayores problemas en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, toda vez que éstas se presentan como el medio idóneo o adecuado para asegurar el cobro de la deuda tributaria en caso de que el mismo pueda verse frustrado o gravemente dificultado por actos del obligado tributario aprovechándose del tiempo necesario que implica el desarrollo temporal de un procedimiento de aplicación del tributo.

Por tanto, puede llegarse a la conclusión de que la Administración respetará este juicio de idoneidad si ejercita una de las potestades legalmente establecidas y hace un uso correcto de cualquiera de las medidas cautelares existentes.

Eso sí, entendemos que el juicio de idoneidad debe reflejarse, sobre todo, en relación con los presupuestos que deben concurrir para adoptar la medida cautelar, y así se deberá reflejar en el expediente de adopción de la medida cautelar y en su motivación.

Determinada la idoneidad de una medida cautelar, en segundo lugar, la Administración tributaria deberá, en virtud del juicio de necesidad, elegir la medida cautelar menos restrictiva, basándose en las circunstancias presentes en el caso concreto, teniendo en cuenta que deberá optar por aquella menos gravosa para los intereses del obligado tributario de cuantas pudieron ser elegidas, pero con igual eficacia para conseguir la finalidad perseguida.

Así, por ejemplo, a la hora de elegir entre un embargo preventivo de bienes o una retención de devoluciones, dependerá del caso concreto el determinar qué medida perjudica menos los intereses del obligado tributario (piénsese en una empresa para la que una devolución supone un medio de liquidez necesario para continuar con su actividad, frente a un embargo preventivo de bienes que podría afectarle en menor medida). De ahí la conveniencia de atender a las circunstancias del caso concreto ante el que se encuentra la Administración tributaria, y de que exista, al menos, una propuesta de liquidación para poder adoptar la medida cautelar, ya que la cuantificación del importe de la deuda tributaria prevista en dicha propuesta garantiza que la medida cautelar se corresponde con el importe de la deuda que se pretende garantizar²³¹.

²²⁹ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa...*, op. cit., p. 318.

²³⁰ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa...*, op. cit., pp. 318 y 319.

²³¹ Vid. Capítulo V. 3.2.1. de este trabajo sobre el 3 *fumus boni iuris* o la existencia de una deuda tributaria y el momento en el que puede adoptarse la medida cautelar.

Una manera de lograr la efectividad de este juicio de necesidad es la previsión del art. 81.6 de la LGT, que permite, a solicitud del interesado, la sustitución de la medida cautelar por otra garantía que se estime suficiente²³², debiendo levantarse, en todo caso, “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”.

Bien puede pensarse, en este sentido, que el trámite de audiencia –sobre el que volveremos más adelante–, en tanto que participación del obligado tributario en el proceso de toma de decisiones por parte de la Administración, puede ser de gran utilidad, pues ayudará a la Administración a elegir aquella medida cautelar menos gravosa para el obligado tributario²³³.

En este sentido, la STSJ de Madrid de 18 de octubre de 2007, no considera desproporcionada una medida cautelar consistente en un embargo preventivo cuyo valor de subasta -360.000 €, no es igual o parecido al importe de la deuda cuyo cobro se pretendía asegurar -7.678,54 €. Dicha Sentencia concluye del siguiente modo: “Pues bien, en garantía del principio de la proporcionalidad, el art. 128.4 de la LGT 63 permite al interesado proponer la sustitución del embargo por otro tipo de garantía (art. 128.4), lo que aquí no se produjo. Con todo, lo cierto es que el embargo no se dirige a las propias fincas a que se referían las subastas, sino al producto de la enajenación hasta alcanzar el importe de las deudas perseguidas, coincidiendo, por consiguiente, el importe del crédito con el de la garantía perseguida por la traba, por lo que es insatisfactorio aducir que se vulnera el principio de adecuación”²³⁴.

También es importante, dentro de esta vertiente del principio de proporcionalidad, la duración de la medida cautelar, pues entendemos que la misma deberá cubrir el tiempo estrictamente necesario para cumplir con su finalidad. En este sentido, tan desproporcionado, por contrario al juicio de necesidad, es que la Administración tributaria acuerde siempre la vigencia temporal máxima de seis meses a cualquier medida cautelar, como que, automáticamente, acuerde la ampliación de dicho plazo por otros seis meses, sin atender a las circunstancias del caso concreto. Sobre esta cuestión, no obstante, volveremos con posterioridad al analizar la duración temporal de las medidas cautelares²³⁵.

Finalmente, y, en tercer lugar, una vez constatada la idoneidad y la necesidad o intervención mínima, es necesario realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, lo que significa que la medida cautelar ha de suponer una restricción de derechos ponderada o equilibrada, de la que se derivan más beneficios para el interés general que perjuicios para el obligado tributario. En este sentido, el artículo 81.3 LGT establece expresamente que “En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

²³² Lo que no está tan claro es que esto justifique que la medida cautelar pueda, por este motivo, tener una duración superior a la legalmente establecida. Vid. sobre el tema el capítulo V.6 del presente trabajo.

²³³ Vid. en idéntico sentido LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 201.

²³⁴ STSJ de Madrid de 18 de octubre de 2007 (NFJ027914), F.D. segundo.

²³⁵ Vid. capítulo V.6 de este trabajo.

Como afirma Sarmiento Ramírez-Escudero, el acto jurídico debe encontrarse en una relación proporcionada con el fin al que se aspira, una vez ponderados los fines públicos y los intereses sacrificados²³⁶. En efecto, se exige, mediante este juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que la Administración lleve a cabo una labor de ponderación, similar, pero no idéntica, a la ponderación que se realiza en el campo de los principios jurídicos²³⁷.

Para llevar a cabo de manera adecuada esta ponderación, es necesario identificar los bienes o derechos en conflicto. En el caso de las medidas cautelares, el conflicto es claro: el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está en peligro porque existen indicios racionales de que el cobro va a ser frustrado o gravemente dificultado; por otro lado, se encuentra el derecho de propiedad del obligado tributario en el más amplio sentido del término, o, incluso, la libertad de empresa.

Identificado este conflicto, a continuación, se debe analizar si la necesaria efectividad del deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos justifica la adopción de una medida cautelar provisional o de garantía ante la existencia de un *fumus boni iuris* y de un *periculum in mora*, o, por el contrario, la adopción de tal medida cautelar puede causar al obligado tributario un perjuicio de tal calado que su reparación sea difícil o imposible.

Supongamos un ejemplo extremo: una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro del Impuesto sobre el Valor Añadido, tratándose de cuotas repercutidas por el sujeto pasivo, pero no cobradas, en el que la Administración adopta el embargo preventivo de bienes y derechos de una empresa que le impide continuar con el ejercicio de su actividad, de modo que se le está privando de la posibilidad de obtener cualquier tipo de ingresos en un futuro. Por mucho que, en este supuesto, el cobro de la deuda tributaria estuviese realmente en peligro, entendemos que la adopción de la medida cautelar, teniendo presente que el obligado tributario no ha cobrado el IVA repercutido pero que él ha tenido que ingresar en la Hacienda Pública, podría causar un perjuicio de tan difícil reparación que no debería adoptarse.

Otro ejemplo puede ser el supuesto analizado por la STSJ Canarias de 15 de diciembre de 2006, la cual declara desproporcionada una medida cautelar consistente en el embargo preventivo y depósito y precinto de unos vehículos y de maquinaria de una entidad porque, “si bien el solo embargo preventivo de los vehículos y maquinaria de la entidad, podría considerarse proporcionado, su precinto y depósito en cuanto impiden a la sociedad continuar con la normal actividad empresarial debe considerarse desproporcionada y causante de daños de difícil reparación”²³⁸.

En este sentido, quisiéramos hacer referencia a cierta orientación jurisprudencial con la que no estamos en absoluto de acuerdo, por el peligro que la misma entraña al implicar una clara vulneración del principio de proporcionalidad en la actuación administrativa.

Respecto de los daños patrimoniales o económicos que puede suponer una actuación de la Administración y que, en principio, podrían considerarse siempre

²³⁶ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa...*, op. cit., p. 346.

²³⁷ Vid. sobre el tema capítulo II.4.1.3. de este trabajo.

²³⁸ STSJ de Canarias de 15 de diciembre de 2006 (JT/2007/1582) F.D. cuarto.

reparables mediante la oportuna indemnización, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 218/1994, ha afirmado lo siguiente: “Esto no significa que cuando el derecho debatido en el proceso principal tenga contenido patrimonial -como el que aquí nos ocupa-, automáticamente deba rechazarse toda medida cautelar respecto de la que se impetire el amparo, alegando que en este caso nunca se producirán daños irreversibles sobre el referido derecho, ya que siempre podrá ser restablecido en su integridad después de la resolución judicial mediante una indemnización económica. Como ya se apuntó en la tantas veces citada STC 238/1992, en algunos supuestos la indemnización a posteriori de los perjuicios producidos por la pendencia del proceso principal en el derecho de contenido patrimonial puede resultar tan insuficiente para preservar la futura integridad del mismo, como cuando se afecta a otro tipo de derecho, ya que puede darse el caso de que la situación anterior del derecho de contenido patrimonial no pueda ser restaurada en su plenitud mediante una reparación pecuniaria”²³⁹.

Compartimos plenamente esta opinión, y sostenemos que no puede mantenerse que, por el hecho de que una situación pueda ser indemnizable económicamente, deba llegarse a la conclusión de que nunca podrá causar perjuicios de difícil o imposible reparación. Eso sería tanto como obviar la aplicabilidad del juicio de proporcionalidad en sentido estricto, y trasladar automáticamente al obligado tributario la carga de la prueba de tal actuación desproporcionada por parte de la Administración tributaria.

Esta orientación del Tribunal Constitucional, sin embargo, no se mantiene en otros de sus pronunciamientos, en los que precisamente se afirma lo contrario.

Así, el ATC 64/2002, respecto de la solicitud de suspensión de ejecución de una sentencia que condenaba al pago de una determinada cantidad de dinero, afirmó: “Este Tribunal también ha declarado de forma reiterada y unánime que los perjuicios que puede producir la ejecución de las resoluciones judiciales consistentes en la condena al abono de determinada cantidad de dinero o con efectos meramente patrimoniales, al tener un contenido eminentemente económico, como regla general, no son perjuicios de imposible reparación (AATC 170/1995, de 6 de junio; 267/1995, de 2 de octubre; 152/1996, de 10 de junio; 344/1996, de 2 de diciembre; 370/1996, de 16 de diciembre; 227/1999, de 27 de septiembre; 61/2000, de 28 de febrero). Ciertamente es, no obstante, que caben excepciones a esta regla general en supuestos en los que el recurrente haya acreditado suficientemente que el pago, atendida su cuantía, así como las circunstancias personales del condenado, o sus efectos indirectos para terceros, es susceptible de entrañar perjuicios irreparables (ATC 18/2001, de 29 de enero)”²⁴⁰.

Por tanto, parece deducirse una vacilante orientación del TC en esta cuestión, que ha tenido reflejo en distintos pronunciamientos jurisprudenciales en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Así, la STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007, respecto de un embargo preventivo y el perjuicio que el mismo podría causar, afirma lo siguiente: “Por lo demás, el perjuicio que a la postre se podría irrogar con el embargo preventivo adoptado es puramente de carácter patrimonial, por lo que, como recuerda el ATC 64/2002, de 22 de abril, “al tener un contenido eminentemente económico, como regla general, no son perjuicios de imposible reparación (...). Aquí se han alegado dichos perjuicios, en

²³⁹ STC 18/1994, de 18 de julio, F.J. 3 y STC 238/1992, de 17 de diciembre, F.J. 5.

²⁴⁰ ATC 64/2002, de 22 de abril, F.J. 2.

relación a la pérdida de confianza que en el sector financiero pudiera causar dicha medida. No obstante y escrupulosa la Administración con el contenido del artículo 81 de la LGT, ante la solicitud de cambio de dichas medidas por bienes muebles (ver acta del 13 de septiembre, documento núm. 13) y preguntado por éstos o por los derechos que se ofrecen como sustitutivos, a fecha 22 de septiembre de 2006 sólo se alega que "se presentará en los próximos días propuesta de otras garantías, incluyendo el balance actualizado y el plan de negocios futuros" (...). En manos de la entidad se encontraba minimizar el posible perjuicio de la medida cautelar mediante ofrecimiento "en forma y no sólo verbal" de garantía suficiente alternativa, al amparo del artículo 81.5, si bien no consta ni que se evaluaran los inmuebles, ni se concretasen las garantías alternativas cuya solicitud se interesaba con anterioridad a la resolución del recurso de reposición, siquiera la presentación de aval"²⁴¹.

Como se puede imaginar, se desestima el recurso interpuesto contra el acuerdo de adopción de medidas cautelares. Ahora bien, el Tribunal parte, en su razonamiento, de la idea de que una medida cautelar, al tener un contenido económico, como regla general, no puede producir un perjuicio de imposible reparación.

De igual modo, la SAN de 29 de junio de 2009 afirma: "el perjuicio que a la postre se podría irrogar con el embargo preventivo adoptado es puramente de carácter patrimonial, por lo que, como recuerda el ATC 64/2002, de 22 de abril, «al tener un contenido eminentemente económico, como regla general, no son perjuicios de imposible reparación (AATC 170/1995, de 6 de junio; 267/1995, de 2 de octubre; 152/1996, de 10 de junio; 344/1996, de 2 de diciembre; 370/1996, de 16 de diciembre; 227/1999, de 27 de septiembre; 61/2000, de 28 de febrero). Ciertamente es, no obstante, que caben excepciones a esta regla general en supuestos en los que el recurrente haya acreditado suficientemente que el pago, atendida su cuantía, así como las circunstancias personales del condenado, o sus efectos indirectos para terceros, es susceptible de entrañar perjuicios irreparables (ATC 18/2001, de 29 de enero)»"²⁴².

Y, respecto de unas medidas provisionales adoptadas al amparo del art. 72 de la LRJAP y PAC, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2003 se pronuncia considerando que: "En suma, no procede acoger la tacha de arbitrariedad ni extralimitación en el recurso al artículo 72 de la Ley 30/1992 por parte de la Administración demandada, sin que se haya acreditado que la adopción de esas medidas provisionales hayan causado perjuicio de difícil o imposible reparación al interesado o que hayan implicado violación de derechos amparados por las Leyes (apartado 3 del citado artículo 72 de la Ley 30/1992, modificada por la Ley 4/1999); justamente, los perjuicios alegados por el recurrente (conforme a su segundo motivo impugnatorio, que se analizará infra, en el Fundamento de Derecho cuarto), de haberse producido, revisten carácter económico y, por tanto, son susceptibles de reparación"²⁴³.

Entendemos que el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, unido a la previsión del art. 81.3 de la LGT, no permiten tener como punto de partida el razonamiento según el cual un perjuicio con efectos meramente patrimoniales, al tener un contenido eminentemente económico, como regla general, no puede ser considerado

²⁴¹ STSJ de Cantabria de 30 de abril de 2007 (JT\2007\750), F.D. octavo.

²⁴² SAN de 29 de junio de 2009 (JUR\2009\318706), F.D. cuarto

²⁴³ STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2003 (JUR\2004\23993), F.D. tercero.

como un perjuicio de imposible reparación. Admitir esta orientación supone situar en una posición de superioridad injustificada a la Administración tributaria, que está obligada a actuar de manera proporcionada y que debe cumplir con el deber de buena Administración, trasladándose una vez más al obligado tributario la carga de la prueba de que esa medida cautelar sí que le provoca daños de imposible o difícil reparación, cuando no debe perderse de vista que es el obligado tributario quien tiene derecho a una actuación proporcionada.

Quisiéramos añadir, finalmente, en relación con el principio de proporcionalidad como técnica de control de la potestad de adoptar medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria que el uso de la misma por la propia Administración o por los Tribunales continúa siendo deficiente, cuando, a nuestro juicio, se trata de un parámetro que permite valorar, con una dosis razonable de seguridad jurídica, la decisión de la Administración tributaria de adoptar una medida cautelar.

En este sentido, conviene destacar que, del análisis de las resoluciones judiciales y administrativas en la materia, si bien se insiste en la necesidad de que la medida cautelar sea proporcionada (por ejemplo, SAN 18 de noviembre de 2002²⁴⁴ o Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2008²⁴⁵), el control que se realiza para verificar que son proporcionadas es mínimo.

Así, la STSJ de la Rioja de 7 de junio de 2004²⁴⁶ se limita a afirmar que la medida cautelar consistente en un embargo de bienes es proporcional, pero no explica por qué.

Por su parte, la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2008, respecto de un embargo cautelar, considera que es proporcionado y “se ajusta a Derecho, dado el elevado importe de la responsabilidad y la carencia de otros bienes del interesado, de manera que, de no producirse, se vería gravemente dificultado o imposibilitado el cobro de la deuda tributaria”²⁴⁷. Y, en un sentido similar, la Resolución del TEAC de 20 de julio de 2000 únicamente refleja que, en el caso enjuiciado, “se aprecia la necesaria proporcionalidad que debe informar la adopción de las mismas, dado el volumen de deuda tributaria pendiente”²⁴⁸.

En definitiva, en la mayoría de ocasiones, los pronunciamientos judiciales y administrativos se limitan a verificar la proporcionalidad de la medida en el único sentido de que debe existir adecuación entre la cuantía de la deuda que se debe asegurar y la medida cautelar adoptada, haciendo recaer sobre el obligado tributario la carga de acreditar que existe tal desproporción cuando recurre. En este sentido, la STSJ de Madrid de 20 de mayo de 2010 afirma que, “respecto de la falta de proporcionalidad del embargo cautelar practicado, debe señalarse que, precisamente, el embargo es cautelar y que, si la parte actora pudo probar que el valor de los vehículos embargados superaba el de la deuda podía levantarse el embargo de alguno de ellos. Nada de eso consta en este recurso, donde no se ha acreditado el valor real de los bienes embargados y de ahí que también deba rechazarse ese motivo de oposición”²⁴⁹. Y, con idéntica

²⁴⁴ SAN 18 de noviembre de 2002 (JT\2003\124), F.D. sexto.

²⁴⁵ Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2008 (NFJ028828), F.D. cuarto.

²⁴⁶ STSJ de la Rioja de 7 de junio de 2004 (JUR\2004\198163), F.D. segundo.

²⁴⁷ Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2008, (JUR\2008\237961), F.D. tercero.

²⁴⁸ Resolución del TEAC de 20 de julio de 2000 (NFJ009764), F. D. segundo.

²⁴⁹ STSJ de Madrid de 20 de mayo de 2010 (JUR\2010\238569), F.D. cuarto.

orientación, la SAN de 19 de noviembre de 2010, por su parte, confirma una medida cautelar adoptada para asegurar el cobro de la deuda y el posible recargo de apremio que pudiese imponerse del siguiente modo: “Lógicamente, si se adopta una medida cautelar de garantía, es porque existen indicios racionales, que el sujeto pasivo puede dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias, bien de forma involuntaria, bien de manera voluntaria, por lo que se justifica que se garantice el importe total de la deuda tributaria en el momento en que puede hacerse, para garantizar tal pago”²⁵⁰.

No estamos de acuerdo con esta orientación apreciada en la mayoría de resoluciones judiciales y administrativas por varios motivos.

En primer lugar, ya hemos destacado la virtualidad jurídica del principio de proporcionalidad, y su aplicabilidad también en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria. Esa exigencia de que la Administración observe dicho principio debe traducirse, por una parte, en que el órgano administrativo explique expresamente, en el concreto acto de adopción de la medida cautelar, que ha apreciado la concurrencia del triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Es decir, el deber de motivación del acto administrativo de adopción o prórroga de la medida cautelar exige reflejar, en ese acto, el cumplimiento del principio de proporcionalidad.

En segundo lugar, consideramos que debe situarse en sus justos términos esa conclusión a la que llegan algunos de los citados pronunciamientos judiciales que admiten que se respeta el principio de proporcionalidad siempre que el afectado no ha probado que la medida cautelar ha sido desproporcionada. La medida cautelar no es correcta dependiendo de si el afectado prueba que no es proporcionada. La medida cautelar es proporcionada si cumple con el triple control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Y, como decíamos, es un deber administrativo reflejar en el propio acto los razonamientos suficientes que permitan conocer el por qué de la actuación administrativa, y el de acompañar, en su caso, en el expediente administrativo aquellas pruebas que así lo justifiquen documentalmente.

Entendemos que, únicamente si la Administración ha motivado la plena observancia en el caso concreto del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, y ha aportado las pruebas que así lo justifiquen, es cuando se traslada al obligado tributario la carga de impetrar el auxilio administrativo o judicial y de probar la incorrección de la medida cautelar. La importancia de la motivación, en tanto que instrumento que permite verificar la concurrencia de todos los requisitos exigidos para la adopción de una medida cautelar, justifica un estudio específico.

3.4. Los elementos formales del acto administrativo de adopción de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.

Al inicio del presente trabajo dejamos constancia, entre nuestras bases metodológicas, de la importancia que tiene, dentro del campo de los procedimientos de aplicación del tributo, el derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido, en tanto que derecho reconocido en el art. 41 de la Carta de

²⁵⁰ SAN de 19 de noviembre de 2010 (JUR\2010\403008), F.D. noveno.

Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y como derecho constitucional implícitamente recogido en el art. 103 CE²⁵¹.

Este derecho, de naturaleza compleja o compuesta (derecho de audiencia o participación, derecho a un pluralismo lingüístico, derecho a una actuación equitativa y en plazo razonable, derecho a una actuación administrativa motivada y derecho a una reparación en casos de mala administración), ha supuesto una revitalización de la institución procedimental que excede de su función garantista para convertirse en el cauce a través del cual debe discurrir el actuar administrativo en su servicio a los intereses generales.

El tránsito hacia esta concepción “sustancialista” del procedimiento²⁵² convierte al mismo en el iter jurídico que permite a la Administración dar cumplimiento a los fines que tiene constitucionalmente encomendados; especialmente, y por lo que a nuestro objeto de estudio atañe, ex art. 103 y 31.1. CE.

Por ello, únicamente a través de un adecuado procedimiento se puede dar satisfacción a los diferentes derechos que integran este derecho más amplio de buena administración. Muchos de estos derechos, como el derecho a una resolución motivada o a una actuación proporcionada y en plazo razonable, tradicionalmente solían ser reconducidos al derecho a la tutela judicial efectiva; derecho este último que tiene su razón de ser en el seno de un proceso judicial.

Por nuestra parte, sin embargo, entendemos que encuentran mejor encaje en el derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido, dada la diferente naturaleza que tienen proceso y procedimiento administrativo²⁵³, al ser, el procedimiento, la institución jurídica más adecuada para dar cumplimiento a la función de la Administración de servir con objetividad al interés general y que, en el caso de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, es el interés general en una justa recaudación²⁵⁴. El procedimiento administrativo, desde esta óptica, es el cauce idóneo no sólo para asegurar dicha función finalista y promocional de la Hacienda Pública, sino también para contribuir a la toma de mejores decisiones²⁵⁵.

²⁵¹ Vid. capítulo II.3.1.1. de este trabajo.

²⁵² Quisiéramos volver a dejar constancia de que aún sabiendo que la palabra “sustancialista” no se encuentra reconocida en el Diccionario de la Real Academia Española de la lengua, es habitual su empleo en la dogmática jurídica -frente a una concepción formal-, basada en la existencia de unos Principios Generales de Derecho que son expresión de una justicia material reconocida en la CE. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, nº 40, 1963, p. 199.

²⁵³ Como señala PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 111: “Mientras el proceso equipa a los órganos judiciales para tutelar los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos y para controlar la actividad de la Administración Pública (arts. 24.1, 106.1 y 117 CE), el procedimiento permite a la Administración servir a los intereses generales (art. 103.1 CE). En consecuencia, proceso y procedimiento responden a finalidades distintas, lo que condiciona sus diferencias estructurales”.

²⁵⁴ Vid. sobre el tema Capítulo II.2 de este trabajo: 2.1. El art. 31.1 de la CE y su proyección en la regulación de los procedimientos de aplicación del tributo.

²⁵⁵ Vid. PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., pp. 114 y 115.

Adicionalmente, no debemos olvidar que la importancia del procedimiento administrativo es mayor cuando estamos ante el ejercicio de potestades discrecionales por parte de la Administración²⁵⁶, como es la potestad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria, puesto que, a través de un adecuado procedimiento, la Administración tributaria estará siempre en mejores condiciones para valorar si es necesaria, o no, su adopción.

Ocurre, sin embargo, que el procedimiento administrativo ha sido tradicionalmente considerado como uno de los elementos formales del acto administrativo²⁵⁷, como diferentes a los elementos materiales o de fondo -objetivos y subjetivos-. Esta distinción, sin embargo, ha comportado consecuencias jurídicas que, sin ánimo de ser exagerados, podríamos calificar de catastróficas para los derechos del contribuyente –que no así para la Administración-.

De hecho, y como seguidamente analizaremos, se aprecia que numerosas resoluciones administrativas e, incluso, judiciales –también del Tribunal Supremo- califican, por ejemplo, un defecto de motivación como vicio formal de un acto administrativo, para, acto seguido, con base en el art. 239.3 LGT, decidir que la Administración puede volver a actuar, subsanando el defecto, en defensa de un supuesto interés público.

En definitiva, con esta previsión legal, los vicios “formales” de un acto administrativo, o la vulneración de algún trámite del procedimiento administrativo, se convierten en defectos “menores” y, por tanto, subsanables, cuando la realidad es que el deber de buena administración y el derecho a un procedimiento administrativo imponen la eliminación de los efectos de tal distinción, y exigen considerar que la adopción de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria es, en tanto que acto administrativo, la declaración de voluntad de la Administración tributaria en el ejercicio de una potestad administrativa dirigida a satisfacer el interés general en una justa recaudación, que debe ser adoptada siguiendo los cauces establecidos legalmente y sometándose plenamente a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), y en la que todos sus elementos, tanto subjetivos, objetivos como formales, son esenciales para la existencia del acto y deben adquirir la misma relevancia jurídica, también cuando son vulnerados²⁵⁸. Sobre esta cuestión volveremos cuando analicemos la impugnación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

²⁵⁶ PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., p. 116. En un sentido similar MALARET I GARCÍA, E.: “Los principios del procedimiento administrativo y responsable del procedimiento”, en AA.VV. (coord. por TORNOS MÁS, J.): *Administración Pública y Procedimiento Administrativo: comentarios a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*, Bosch, Barcelona, 1994, p. 306, para quien en el ejercicio de potestades discrecionales “La obligación de proceder racionalmente se traducirá en la observancia del procedimiento debido, lo que supondrá en cada supuesto concreto, en función de las características de la decisión contemplada y de las circunstancias, la realización de un conjunto más o menos variado de operaciones destinadas a garantizar la toma en consideración de la pluralidad de intereses presentes en el supuesto”, p. 306.

²⁵⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 575.

²⁵⁸ Admitimos, sin embargo, que existen requisitos no esenciales del acto que, por su entidad, no deben afectar a su validez ya que no tienen relevancia jurídica alguna. Serían los supuestos que entran dentro del procedimiento de rectificación de errores del art. 220 de la LGT y que se reconducen a la categoría de “errores materiales, de hecho o aritméticos” (lógicamente el significado de errores

De entre los elementos formales del acto administrativo, es necesario referirse al procedimiento, exigencia constitucional (art. 105 CE) y legal (art. 53.3 LRJAP y PAC), y en especial a la posible participación de los obligados tributarios a través del correspondiente trámite de audiencia. Igualmente, y por lo que respecta a la forma de manifestación, nos detendremos, por la especial relevancia que tiene, en el requisito de la motivación del acto por el que se adopta una medida cautelar. Finalmente analizaremos la notificación del acto como requisito determinante de su eficacia.

3.4.1. La prueba y motivación de las circunstancias que justifican la adopción y prórroga de una medida cautelar: relevancia, justificación y contenido.

Afirman García de Enterría y Tomás Ramón Fernández que la motivación concentra, en un solo instrumento final, todas las exigencias de los requisitos objetivos del acto administrativo²⁵⁹, no siendo un requisito meramente formal del acto, sino también de fondo, pues hace referencia a la perfección del acto más que a formas exteriores del mismo²⁶⁰. A ello, añaden Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero que se trata de una garantía de los ciudadanos conectada con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a la prohibición de indefensión²⁶¹.

De nuevo aparece, en este momento, la referencia a los requisitos formales como diferentes a los requisitos materiales o de fondo, cuando, como ya hemos señalado, de tal distinción no debería derivarse consecuencia jurídica alguna al ser, todos los requisitos del acto administrativo, importantes y determinantes de su validez, como expresión final del derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido, en tanto que integrador de una serie de derechos de distinta naturaleza dirigidos a la mejor satisfacción del interés general que la Administración tiene encomendada, y que se concreta, en el ámbito tributario, en una justa recaudación que haga efectivo el deber solidario de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Como aclaran, en este sentido, Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, más que intentar discernir si la naturaleza de la motivación es un elemento formal o material, y cuáles son los efectos derivados de su incumplimiento – cuestión sobre la que no existe una orientación jurisprudencial clara²⁶², estimamos que

materiales a que se refiere este precepto no tiene nada que ver con el sentido de requisitos materiales o de fondo a que acabamos de hacer referencia). Ejemplos de ello serían errores tales como la equivocación en algún apellido del administrado, los cálculos aritméticos u omisiones en la identificación de inmuebles, por citar algunos de ellos. Lo deseable sería que la Administración tributaria, en el ejercicio de las potestades que tiene atribuidas, dictase actos que observen todos sus requisitos, pero estos errores a los que nos estamos refiriendo son, hasta cierto punto comprensibles, dada la cantidad de datos y cálculos que la Administración maneja para dictar sus propios actos.

²⁵⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 581.

²⁶⁰ Ídem, p. 592.

²⁶¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición..., op. cit., p. 315.

²⁶² La doctrina del Tribunal Supremo califica como formal el vicio en la actuación administrativa consistente en la falta de motivación; consideración que, estimamos, también debe ser objeto de relectura si se tiene presente la necesidad de buscar -como recalcó el voto particular formulado por la STS de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010\3674), por el magistrado Emilio Frías Ponce al que se adhiere el magistrado

la motivación debe considerarse como un elemento esencial o sustancial del acto en la medida en que evita la arbitrariedad de la Administración, evita la indefensión del obligado tributario y permite el control judicial de legalidad de la actuación administrativa (art. 106.1 CE) y su sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE)²⁶³.

Lozano Serrano, en este sentido, afirma que “cabría poner muy en duda su consideración como mera cuestión de forma habida cuenta de su carácter de requisito imprescindible para evitar la indefensión, pero también como fundamento del mismo y garantía de que no responde a arbitrariedad ni a desviación de poder, erigiéndose en elemento esencial del acto”²⁶⁴.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 27/1989 -respecto de determinación de servicios mínimos acordados por la autoridad competente ante una huelga convocada-, afirmó que “la ausencia de motivación y fundamentación impide la justa valoración y el control material o de fondo de una medida que, como la que aquí se

Martínez Micó-, el necesario equilibrio, por un lado, entre la eficacia de la actuación administrativa y del aseguramiento del correcto desarrollo de las actuaciones administrativas y, por otro, la protección de la seguridad jurídica y prohibición de la indefensión de los obligados tributarios, como hizo la Legislación tributaria al incluir la necesidad de motivación de las liquidaciones, y que ahora ha realizado la LGT con la necesidad de motivación de las medidas cautelares. Con idéntica orientación, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 176, advierte que de considerarse que la falta de motivación es un vicio formal que justificaría una retroacción de actuaciones prevista en el art. 239.3 LGT se produciría una innegable involución en la materia, volviendo a los parámetros de la LPA de 1958, desconociendo el papel de la motivación como elemento esencial de los actos administrativos, mostrándose partidario de considerar que, en todo caso, constituiría una razón de derecho sustantivo, que no autorizaría la retroacción de actuaciones.

²⁶³ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición..., op. cit., p. 322. Vid. también Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (JT 2010\1150), F.D. cuarto y quinto.

No hace falta reiterar la importancia de la motivación del acto administrativo como instrumento de protección de diversos principios constitucionales, como garantía inexcusable para el afectado, para el propio órgano administrativo que lo adopta y para los Tribunales de Justicia que tienen que conocer los elementos de juicio necesarios para decidir sobre su adecuación a la Ley y el Derecho, evitando así un abuso de poder por parte de la Administración. Precisamente, aunque el voto particular de la citada STS de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010\3674) descarta que la falta de motivación constituya una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión –pues trae a colación la doctrina del TC sobre la inaplicabilidad genérica de dicho vicio a la vía administrativa-, coincidimos con los firmantes del Voto particular en que “la motivación constituye un requisito fundamental de las liquidaciones tributarias, y no de forma”.

Esta doctrina viene resumida en la STC 17/2009, de 26 de enero, F.J. 2, en la que se recuerda que “el derecho a la tutela judicial, en cuanto es el poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial”, de manera que, “son los Jueces y Tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación” (STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2). Ciertamente, este Tribunal ha destacado también la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales, pero sólo “en aquellos casos que no se permita al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales” (SSTC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; 123/1987, de 1 de julio, FJ 6; 243/1988, de 19 de diciembre, FJ 2; y 36/2000, de 14 de febrero, FJ 4)”

²⁶⁴ Cfr. LOZANO SERRANO, C.: “A vueltas sobre la posibilidad de una segunda valoración administrativa cuando resulta anulada la comprobación de valores” (BIB 2001\1588), Westlaw Es.

combate, restringe el derecho de huelga basándose en su eventual incidencia en servicios esenciales de la comunidad. De ahí que estos requisitos hayan de considerarse esenciales, y no sólo de forma o procedimiento²⁶⁵. Añadiendo, en su Sentencia 7/1998, que: “Frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria, en determinados supuestos excepcionales, tal deber alcanza una dimensión constitucional que lo hace fiscalizable a través del recurso de amparo constitucional. Así ocurre cuando se trate de actos que limiten o restrinjan el ejercicio de derechos fundamentales. También en relación con actos administrativos que impongan sanciones”²⁶⁶.

Como ya hemos señalado, y como tendremos ocasión de profundizar en este momento, el acto por el que se adopta la medida cautelar ha de ser motivado, tal y como impone el art. 81.1 de la LGT: “La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción”, y tal y como han venido destacando los Tribunales de Justicia –entre otras, SSAN de 29 de junio de 2009²⁶⁷ y de 8 de febrero de 2010²⁶⁸-, así como, incluso, la propia Administración –Resoluciones del TEAC de 7 de noviembre de 2006 y de 9 de julio de 2008-²⁶⁹.

3.4.1.1. La prueba y motivación como exigencia de interés general: su relevancia.

Bien puede afirmarse, en sintonía con la concepción expuesta sobre el procedimiento administrativo y el derecho a una buena administración reconocido expresamente en el art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que la prueba y la motivación son dos de las piezas básicas que sostienen gran parte del entramado de derechos y garantías de los ciudadanos que se relacionan con la Administración tributaria, y del conjunto de deberes administrativos que se anudan al ejercicio de potestades administrativas²⁷⁰.

Precisamente, la exigencia de motivación de los actos tributarios es reflejo de esa concepción del procedimiento tributario como conjunto de actos dirigido a lograr el interés general contando con la participación del ciudadano²⁷¹; interés que, en el ámbito tributario, no es otro que el interés en una justa recaudación²⁷². En este sentido, Tejerizo

²⁶⁵ STC 27/1989, de 3 de febrero, F.J. 4 y 5.

²⁶⁶ STC 7/1998, de 13 de enero de 1998, F.J. 6. Esta Sentencia a su vez se remite a las SSTC 36/1982, de 16 de abril, 66/1995, de 28 de marzo y 128/1997, de 14 de julio.

²⁶⁷ SAN de 29 de junio de 2009 (JUR\2009\318706), F.D. cuarto.

²⁶⁸ SAN de 8 de febrero de 2010 (JUR\2010\59979), F.D. sexto.

²⁶⁹ Resoluciones del TEAC de 7 de noviembre de 2006 (JUR\2007\37101), F.D. tercero y de 9 de julio de 2008 (JUR\2008\326466), F.D. segundo.

²⁷⁰ Vid. capítulo II. 3.1.1. de este trabajo.

²⁷¹ Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de febrero de 2009 (JUR 2009\171643), F.D. quinto, ensalzó la importancia del procedimiento como “instrumento fundamental de garantía, en cuanto que, por una parte, es el cauce que la Administración debe utilizar para reunir, justificar en su existencia y ponderar todos aquellos presupuestos fácticos y jurídicos que constituyen el soporte de la decisión recurrida y, por otra parte, posibilita la defensa del interesado y el adecuado control por los órganos revisores”. Sobre el tema, vid. RODRÍGUEZ ARANA, J.: “El interés general como categoría central de la actuación de las Administraciones Públicas”, *Actualidad Administrativa*, nº 8, 2010, pp. 1 y ss.

²⁷² Vid. ALVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1999 y *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria...*,

López considera que la necesidad de que los criterios de la Administración consten por escrito -es decir, que se motive-, es un deber que no sólo incide en los derechos e intereses de los ciudadanos, sino que también redundaría en garantía del propio interés público²⁷³. El TC, afirmó, en este sentido, en su Sentencia 7/1998, que la motivación de las decisiones administrativas es “un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales”²⁷⁴, entre las que se encuentran tanto el derecho a una buena administración como el derecho a la tutela judicial efectiva. Así, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de abril de 2009, afirma una clara relación entre el art. 103 CE y el derecho a una buena administración, anulando por falta de motivación una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores²⁷⁵. Y con una orientación similar la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Santander, de 8 de octubre de 2007 afirma que “la justificación administrativa de sus decisiones se inserta, como elemento esencial, en lo que se viene denominando derecho a la buena administración, que encuentra fundamento en el carácter servicial que la Constitución imprime a la Administración (art. 103.1 CE) y en la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), y que implica la transparencia administrativa, esto es, la necesidad de que la Administración explique el fundamento de su actuación para que sus destinatarios puedan verificar que lo es en servicio objetivo y eficaz de los intereses generales”²⁷⁶.

Igualmente, la atribución a la Administración de la carga de la prueba de sus propias afirmaciones es el pilar sobre el que se edifica el derecho del contribuyente a no ser gravado por una capacidad económica que no se corresponda con la declarada o autoliquidada -declaración que, en principio, se presume veraz, salvo prueba administrativa en contrario-²⁷⁷.

En definitiva, postulamos que la especial posición en que sitúa la Constitución a la Administración Pública y su actuar -ex art. 103.1 y 9.3 CE- debe traducirse en que su actuación debe siempre y, en todo caso, venir enmarcada en la persecución efectiva del interés general, y, obviamente, debe cumplirlo escrupulosamente, de modo que la Administración debe poner de manifiesto, en cada actuación, cuál es ese interés que

op. cit., MORILLO MÉNDEZ, A.: “La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Gaceta Fiscal*, nº165, 1998, pp. 32 y ss. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”, (BIB 1995/1285), Westlaw ES.

²⁷³ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, (BIB 1994/478), Westlaw ES.

²⁷⁴ STC 7/1998, de 13 de enero, F.J. 6.

²⁷⁵ Cfr. STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de abril de 2009 (JUR 2009\304790), F.D. quinto. A raíz del recurso interpuesto contra una liquidación derivada de un acto de comprobación de valores afirma lo siguiente: “Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 Constitución Española (CE) y que también, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 CE, sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). En idéntico sentido que la anterior, y también en materia tributaria, la SAN de 16 de julio de 2009 (JUR 2009\340451), F.D. quinto y la SAN de 5 de febrero de 2009 (JUR 2009\71426), F.D. cuarto.

²⁷⁶ Cfr. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Santander, de 8 de octubre de 2007 (JUR 2008\110826), F.D. primero.

²⁷⁷ Vid. sobre el tema BOSCH CHOLBI, J.L. y URIOL EGIDO, C.: “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 261, 2012, CISSonline.

justifica la utilización de las potestades de que dispone y que forman parte de su régimen jurídico.

En caso contrario, podría llegar a aceptarse la presunción, sin necesidad de justificación alguna, de que cada vez que la Administración actúa, cada vez que dicta un acto administrativo en ejercicio de una potestad existe un interés público general, independientemente de si dicha actuación resulta justificada o no, proporcionada o no, lo que, evidentemente, no puede admitirse. Al contrario, el interés general “se garantiza en la formación de la voluntad de la Administración a través de diferentes trámites, siendo el de la motivación, que es algo más que un elemento formal, el principal espejo de la vinculación de la actuación administrativa al Derecho Administrativo”, como ha puesto de manifiesto Rodríguez Arana²⁷⁸.

Y, precisamente, si hay una situación jurídica en la que la Administración debe proceder con escrupuloso cumplimiento de este deber de probar y motivar es en el ámbito de las medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria por cuanto que, además de manifestar el ejercicio de una potestad discrecional –con lo que deberán ser motivadas, ex art. 54 de la LRJAPyPAC²⁷⁹–, adelantan los efectos exorbitantes del ejercicio de la potestad de autotutela ejecutiva a momentos anteriores al que, en principio, le correspondería, por ejemplo, con el acuerdo de liquidación o con el de declaración de responsabilidad tributaria. Tan es así que Meseguer Yebra ha llegado a calificar la motivación como la piedra clave del arco de las medidas cautelares²⁸⁰.

²⁷⁸ RODRÍGUEZ ARANA, J.: “El interés general como categoría central de la actuación de las Administraciones Públicas”..., op. cit., p. 2 afirma que “el interés público aparece con toda su potencia, con toda su fuerza, con todo su sentido, cuando la Administración actúa discrecionalmente, cuando dispone de un margen de libre apreciación para la toma de decisiones. En estos casos, la exigencia legal de motivación, prácticamente unánime en todos los Ordenamientos administrativos, explica hasta qué punto el manejo del interés público debe hacerse siempre en un contexto de racionalidad. De lo contrario, cuando el interés público se utiliza en abstracto, sin motivación, estamos en el reino de la arbitrariedad, en el reino de la irracionalidad, en el reino del autoritarismo. Una Administración que apela al interés público como si fuera un concepto en blanco es una Administración que alude el control, que actúa consciente de su omnipotencia, que busca la impunidad”.

Y también afirma este autor que: “El problema, el no pequeño problema que ofrece el juicio de interés público es que, según los casos y las posibilidades, hasta podría hacer jueces que por este camino se dedicaran a administrar en lugar de a juzgar. Esto acontece cuando nos hallamos en presencia de sentencias en las que se ordena a la Administración determinados comportamientos o se censuran ciertas actuaciones desde la perspectiva del interés público en presencia. En el caso del poder judicial ha de quedar claro, en mi opinión, que el juicio que hace acerca del interés público en el caso concreto se refiere única y exclusivamente, y no es poco, a determinar si la actuación administrativa ha sido o no realizada de acuerdo con el concreto interés público que vincula a la Administración normalmente por mor de la norma administrativa de la que trae causa”.

²⁷⁹ El artículo 54 de la LRJAP y PAC, modificado por la Ley 4/1999, de 13 de enero establece: “1. Serán motivados, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho: f) Los que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa”.

²⁸⁰ Tan es así que MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*, Bosch, Barcelona, 2000, p. 19, considera que si falta la motivación, de nada sirve respetar el resto de requisitos de las medidas cautelares, como plazos, tipicidad de las medidas cautelares, competencia del órgano que las adopta, etc. En este punto, afirma este autor, es “donde el profesional debe afinar sus dotes para poder demostrar si la base fáctica tomada en cuenta por el órgano decisor para adoptar la medida cautelar es suficiente apoyo (no lo son las presunciones, rumores, sospechas...)”. Por su parte, LUQUE MATEO, M. A., *Las medidas cautelares tributarias*. Atelier, Barcelona, 2009, p. 206, califica la

Como afirmase el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de abril de 1990, “la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones. Ante todo y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. Pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrativo que podrá así impugnar en su caso el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y en último término la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -art. 106.1 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios”²⁸¹.

Definida por Fernando Pablo como una verdadera justificación o motivación interna del acto, exigida por los principios de legalidad y prohibición de la arbitrariedad, y que resulta de los datos de la instrucción incorporados al expediente administrativo²⁸², la motivación del acto por el que se adopta una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria forma parte de una temática más amplia, cual es la de la justificación de los actos de los poderes públicos, encontrando su fundamento último, por tanto, en el artículo 9.3 de la CE²⁸³.

Como puede observarse, buena culpa de esa importancia de la motivación la tienen dos hitos esenciales en el devenir del ordenamiento jurídico español, a los que ya hemos hecho referencia: la entrada en vigor de la CE de 1978 –aunque en ningún precepto concreto se alude al deber administrativo o judicial de motivar las decisiones-, y la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea -concretamente integrado en el derecho a una buena administración-²⁸⁴.

motivación de “elemento típico, inexcusable y esencial en el caso de medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria para garantizar la eficacia de sus actos”.

En un sentido similar PONT CLEMENTE, J.F.: “Una cierta interpretación de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT o la consagración de la barbarie”, documentación del Seminario de Derecho tributario empresarial, Fundación Magín Pont Mestres y Antonio Lancuentra Buerba, XXVIII Jornada Anual, Barcelona, 21 de mayo de 2010, p. 6 afirma que “La adopción de medidas cautelares requiere un acto jurídico sofisticado que determine sin lugar a dudas que la equidad, es decir la justicia en el caso concreto, exige tomar tal decisión”.

²⁸¹ STS de 18 de abril de 1990 (RJ 1990\3600), F.D. cuarto.

²⁸² Cfr. FERNANDO PABLO, M.: *La motivación del acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1993, p. 232.

²⁸³ Vid. FERNANDO PABLO, M.: “La motivación del acto administrativo en la Ley 30/92”, en AA.VV.: *Procedimiento administrativo. Ponencias al I Coloquio hispano-portugués*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, pp. 193 y ss.

²⁸⁴ Ya con anterioridad, en el ámbito comunitario, se puede traer a colación el Anexo a la Resolución (77) 31, adoptada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa, el 28 de septiembre de 1977, sobre la protección del individuo respecto a los actos de la Administración, en el que se hace referencia a la motivación de dichos actos y a su consideración como principio general de los procedimientos administrativos. Concretamente, afirma que “cuando un acto administrativo pueda atentar contra sus derechos, libertades o intereses, deberá informarse al interesado sobre los motivos en que se fundamenta el acto”. Vid. WEBER, A.: “El procedimiento administrativo en el Derecho comunitario”, en AA.VV.: *El procedimiento administrativo en el Derecho comparado*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 82 y ss. Por su parte, CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, p. 339, considera que la motivación está integrada en el derecho reconocido por la UE a una buena administración.

3.4.1.2. La evolución normativa de la exigencia legal de motivación de una medida cautelar.

Aunque, como ya hemos señalado, no se recoge en la Carta Magna ningún precepto expreso que exija el deber de motivar las decisiones administrativas, no podemos desconocer la trascendencia jurídica que tenían disposiciones como el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958²⁸⁵, e, incluso, en el ámbito tributario, entre otros, los artículos 124.3²⁸⁶ y 145.3²⁸⁷ de la LGT de 1963, que, con anterioridad a la entrada en vigor del Texto constitucional, ya destacaban esa necesidad de motivar las decisiones administrativas²⁸⁸. Previsiones legales cuya efectividad, sin embargo, era minimizada jurisprudencialmente, como seguidamente analizaremos, al limitar la falta de motivación a la condición de mero defecto formal siempre que, además, causase indefensión –lo que también era interpretado restrictivamente-, suponiendo, como máximo, un vicio de “anulabilidad” y permitiendo la retroacción de actuaciones para la sanación de la irregularidad –de modo que se reducían los efectos prácticos de la apreciación de ese vicio-.

La existencia, por tanto, de numerosos preceptos en la propia LGT de 1963 –de carácter pre-constitucional-, y, por supuesto, la específica previsión del artículo 54 de la LRJAPyPAC –tras la reforma efectuada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común-, nos permite

²⁸⁵ Art. 43.1: “1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de Derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos.

b) Los que resuelvan recursos.

c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.

d) Aquellos que deban serlo en virtud de disposiciones legales, y

e) Los acuerdos de suspensión de actos que hayan sido objeto de recurso.”

²⁸⁶ Art. 124.3 de la LGT de 1963: “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 edictos 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”.

²⁸⁷ Art. 145.3 de la LGT de 1963: “3. La actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”.

²⁸⁸ En este mismo sentido, podemos traer a colación la cita efectuada por SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”..., op. cit., del trabajo de ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: “Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos”, prólogo al *Manual de Procedimiento tributario* de CARRAL LLARRAURI N. y ARIAS VELASCO, Santillana, Madrid, 1967, p. XVI, donde recoge que la Real Orden de 10 de junio de 1913 exigía que todo acuerdo administrativo contuviese “necesariamente la relación de los hechos que lo originan y los fundamentos de derecho en que se apoya, tanto para conocimiento de la Administración en ulteriores actuaciones y de los mismos interesados para poder formular el correspondiente recurso, como por resultar inmorales e improcedentes denegar una solicitud o denegar una propuesta sin alegar razón o justificación alguna”. Este mismo autor recoge la Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de noviembre de 1914, donde se apuntaba que: “Las resoluciones de la Administración, dictadas en expedientes gubernativos, han de hallarse fundamentadas y apoyarse en disposiciones legales determinadas, pues de otro modo equivale a poner término a los expedientes con un “visto”, fórmula inadmisibles según tiene declarado esta Sala” y también las SSTS de 17 de abril de 1958 o la de 10 de mayo de 1962.

recalcar la importancia que, al menos, el Legislador quiso otorgar a la adecuada motivación de los actos tributarios; importancia destacada también doctrinalmente y, especialmente, por lo que respecta a la adopción de medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria –Martín Queralt, Pérez Royo y Aguillo Avilés²⁸⁹–.

La trascendencia que refleja esa preocupación normativa en el ámbito tributario es lógica si se tiene en cuenta que, normalmente, los actos de gravamen tributarios – actos, pues, que limitan derechos subjetivos o intereses legítimos– implican una decisión administrativa contraria o, cuanto menos, no coincidente con lo declarado por el obligado tributario, de ahí la especial dedicación que se exige al órgano administrativo tanto de exponer su contenido y razón de ser con el detalle necesario, como de aportar la prueba de sus afirmaciones al expediente administrativo, para que cualquier interesado pueda conocerlo y, si es su voluntad, recurrirlo.

Siquiera sea gráficamente, no nos resistimos a poner de relieve que, de un tiempo a esta parte, esta exigencia de prueba y motivación está acaparando importantes decisiones judiciales²⁹⁰, tanto en relación con el propio inicio del procedimiento inspector o sancionador²⁹¹, como sobre su exigencia ante actos reglados o discrecionales de tramitación de los procedimientos de aplicación del tributo, sancionadores o revisores –como los acuerdos de ampliación de la duración de las actuaciones, ex art. 150.1 LGT y 184.2 RGGI²⁹²–, e, incluso, a la hora de considerar la corrección del acto final del procedimiento en cuestión o al exigir la motivación de la liquidación de los correspondientes intereses de demora –SAN 14 de marzo de 2002–²⁹³.

²⁸⁹ Tempranamente lo señalaron MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *Tribunal fiscal*, nº 67, 1996, p.5 y PÉREZ ROYO, A. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p.511. Vid. también posteriormente, entre otros, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 111, CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., pp.122 y 123, MORILLO MÉNDEZ, A.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”..., op. cit., p.23 y REBOLLO PUIG M.: “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”, en AA.VV.: *Estudios de Homenaje al Profesor Jesús González Pérez. La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1993, p.709.

²⁹⁰ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II) hace referencia a numerosos casos donde se suelen producir actuaciones administrativas posteriormente censuradas por falta de motivación. Llega incluso a afirmar que: “la problemática del deber de motivación es más acuciante, quizás, en el ámbito tributario que en el administrativo en general. Ello se debe no sólo a la abundancia de normas que regulan los procedimientos tributarios que son incompletas y que han sido dictadas de un modo sincopado y asistemático sino también a una actuación de los órganos de la Administración que en modo alguno ha contribuido a paliar los defectos de la normativa”.

²⁹¹ Vid., entre otros, LOZANO SERRANO, C.: “La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 277, 2006, pp. 57 y ss. y CARRERAS MANERO, O.: “La motivación del inicio de las actuaciones inspectoras en el ámbito tributario: ¿elemento formal o sustancial?”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 16, 2008, pp. 19 y ss.

²⁹² Vid., sobre el particular, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “El defecto de motivación en el acuerdo ampliatorio del plazo de duración del procedimiento inspector. Comentario a la SAN de 20 de septiembre de 2007 (JT 2007, 1523)”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2008, pp. 75 y ss. y la posibilidad de la Administración de subsanar, posteriormente, la falta de motivación, según este pronunciamiento jurisprudencial.

²⁹³ SAN de 14 de marzo de 2002 (JUR 2002\143301), F.D. sexto.

Por lo que respecta a las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, a diferencia del silencio que, al respecto, mantenía la LGT de 1963, la LGT sí que ha tenido la preocupación jurídica –digna de alabanza- de especificar la exigencia de la motivación cuando se adopten estas medidas cautelares en el precepto que las regula genéricamente -esto es, en su artículo 81.1-.

En efecto, ni el artículo 37.5 ni el artículo 128, ambos en la redacción de la LGT de 1963, aludían expresamente a la necesidad de motivación del acto de adopción de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de una deuda tributaria.

Esta necesidad de motivación tampoco era recogida, expresamente, por la LRJAP y PAC, hasta que se produjo la reforma del art. 54 operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero -materia, no está de más recordarlo, propia del régimen jurídico de las Administraciones Públicas-. Concretamente, la modificación que realizó la citada Ley 4/1999 consistió en la enumeración de un conjunto de actos administrativos que debían ser motivados, y, entre ellos, se hacía referencia expresa, de manera novedosa, al acuerdo de adopción de medidas cautelares²⁹⁴.

Así pues, hasta esa reforma de la LRJAPyPAC producida en el año 1999, la necesidad de motivación de las medidas cautelares adoptadas en el ámbito tributario no tenía cobertura expresa legal, pero era admitida doctrinalmente²⁹⁵. Por ejemplo, Morillo Méndez apuntaba que la carencia, en el artículo 128 de la LGT de 1963, de una exigencia expresa de la motivación se podía suplir por “las referencias directas tanto a presupuestos concretos ineludibles (apartados 1, 2, y 5) como a la proporcionalidad y algunos de sus aspectos (apartados 3 y 4)”²⁹⁶.

También, por aquel entonces, la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, sí que exigía expresamente el deber de motivación suficiente del acuerdo de adopción de una medida cautelar. Sin embargo, como resulta obvio, dicha Instrucción, por reducir su fuerza vinculante a la propia Administración, no era el vehículo normativo adecuado para que una exigencia tan trascendental como ésta fuera convenientemente observada en el ámbito tributario.

Precisamente, fue esta modificación de la LRJAPyPAC por la Ley 4/1999, de 13 de enero, y la introducción expresa del deber de motivar, entre otros, el acto de

²⁹⁴ CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 339, así como en “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 175, 1997, p. 45 y en *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., pp. 122 y 123, estima que el sustento legal de ese deber administrativo de motivación se desprendía del art. 54.1.a) y f) de la LRJAP y PAC, por considerar que una medida cautelar limita derechos subjetivos e intereses legítimos y se dicta en ejercicio de potestades discrecionales.

²⁹⁵ Así lo pone de relieve GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, p. 368, para quien, aunque no se exigiera la motivación antes de la entrada en vigor del art. 81.1 de la LGT, “venía siendo algo plenamente asumido, sin que pudiera entenderse como motivación suficiente una invocación genérica de la existencia de esos indicios”.

²⁹⁶ MORILLO MÉNDEZ A.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”..., op. cit., p.23.

adopción de una medida cautelar la que permitió extrapolar también al ámbito tributario, por aplicación de la Disposición Adicional Quinta de dicho Texto Legal, el deber de motivar la adopción de medidas cautelares cuando se dictaban por la Administración tributaria²⁹⁷. Exigencia que, como decíamos, se ha visto reforzada con la entrada en vigor de la LGT 58/2003, y la inclusión expresa del deber de motivar la adopción de una medida cautelar en su artículo 81.1.

3.4.1.3. La configuración jurídica del deber de motivación de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.

A pesar de que, como poníamos de relieve con anterioridad, en ningún precepto constitucional se establece, expresamente, la obligación administrativa o judicial de motivar suficientemente sus decisiones, ha sido comúnmente admitido, doctrinal y jurisprudencialmente, que la relevancia de la motivación atañe directamente a la realización de diversos derechos y principios constitucionales, que se presentan como las dos caras de una misma moneda. En una parte, encontramos la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos –art. 9 CE-, y la sujeción de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho –art. 103 CE-²⁹⁸. En la otra parte, el derecho a una buena administración –art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y los art. 9.3 y 103.1 CE-, y la protección del derecho fundamental del ciudadano a la tutela judicial efectiva –art. 24 CE-, pues la exigencia de motivación sólo puede entenderse cumplida cuando materialmente posibilita la defensa del contribuyente, en los términos más amplios, y no únicamente con la mera posibilidad de acceso, por parte de éste, a los recursos administrativos y jurisdiccionales.

Precisamente porque cabe anclar el deber administrativo de motivación de sus actos -también tributarios- en dichos principios y derechos constitucionales, disponemos de un conjunto de decisiones del propio Tribunal Constitucional a partir de las que se puede clarificar su contenido e importancia, dogmática y práctica.

Resaltada tempranamente su trascendencia, dicho Tribunal afirmó, en su Sentencia 36/1982, que: “todo acto administrativo debe estar motivado (...), motivación que debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos”²⁹⁹. No en vano, como recalcó la STC

²⁹⁷ Vid. CASANA MERINO, F.: “La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario”, *REDF*, nº 103, 1999, p. 433 y FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Tro, Valencia, 1998, pp. 318 y 319. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 103, 1999, p. 58, recalca la influencia de la redacción del art. 72 Ley 30/1992 a la materia tributaria, que califica de interesante a pesar de la DA 5ª, considera que hay que añadir, al anterior precepto, el artículo 54.1.d, tras la redacción por la Ley 4/1999, con la introducción de la obligatoria motivación de la adopción de dichas medidas provisionales.

²⁹⁸ Sobre el citado art. 103 CE vid. LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, 1990-I, p. 235, ha afirmado que este precepto “dista mucho de contener un mero mandato de adecuación a la legalidad formal o positiva, para abarcar también en su seno la sujeción a los principios generales del ordenamiento”.

²⁹⁹ STC 36/1982, de 16 de junio, F.J. 1.

108/1984, en caso contrario, “una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso”³⁰⁰.

En un sentido similar, la STC 327/2006³⁰¹ considera el derecho a obtener una resolución motivada como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, dada la estrecha relación que existe entre la falta de motivación y sus efectos en relación con el derecho de defensa e indefensión –STC 291/2000-³⁰².

Obviamente, no se trata solo de “una elemental cortesía” (STC 26/1981³⁰³), ni simplemente, siquiera, de una mera declaración de conocimiento emitida por el órgano administrativo, ni tampoco de una manifestación de voluntad del funcionario competente. Al contrario, ambas circunstancias deben verse reflejadas en el acto administrativo que adopte alguna de las medidas cautelares que estamos analizando. Casi podríamos afirmar que si la primera –la declaración de conocimiento debe reflejarse en la medida cautelar- permite el inicio del razonamiento justificativo de su adopción, la segunda –la decisión o manifestación de voluntad- vendría a ser el colofón o conclusión decisivo a que aboca la propia justificación contenida en el acto.

Es más, nos atrevemos a afirmar, apelando a la citada STC 26/1981, que, teniendo en cuenta la propia naturaleza reflejada de una medida cautelar, la motivación no es “sino un requisito del acto de sacrificio de derechos”³⁰⁴, y, en tanto en cuanto que la adopción de una medida cautelar no deja de ser un acto discrecional –aunque sometido al control judicial-, la propia exigencia de motivación “va ínsita en el mismo acto” (STS 18 de mayo de 1991)³⁰⁵.

Por otra parte, no está de más resaltar la importancia que despliega dicha institución jurídica. La decisión o manifestación de voluntad debe ser racionalmente adoptada, debe estar justificada, pero, especialmente, de todo ello debe poder conocer tanto el propio funcionario –para advenir si su actuación es correcta jurídicamente-, como el destinatario del acto y, obviamente también, los propios órganos administrativos o judiciales encargados de enjuiciar su adecuación a Derecho.

En efecto, cualquier acto administrativo -y, con más razón si cabe, el que implica la adopción de una medida cautelar de las que analizamos-, se inserta en un procedimiento administrativo y tiende a una finalidad muy concreta que lo justifica.

Por eso, es deber del órgano administrativo -y un correlativo derecho del destinatario del acto-, dar a conocer, pormenorizadamente, las razones que conducen al ejercicio de una potestad legalmente atribuida ante ese administrado concreto que persigue la realización efectiva de un interés general, expresando racionalmente que se cumplen los requisitos que modulan esta potestad, que se aprecia la concurrencia de las causas que conducen a esa resolución y los motivos fácticos y jurídicos que la justifican (STS de 30 de enero de 2001³⁰⁶), y que se concrete suficientemente cuál es la medida

³⁰⁰ STC 108/1984, de 26 de noviembre, F.J. 2.

³⁰¹ STC 327/2006, de 20 de noviembre, F.J. 3.

³⁰² STC 291/2000, de 30 de noviembre, F.J. 6.

³⁰³ STC 26/1981, de 17 de julio, F.J. 14.

³⁰⁴ STC 26/1981, de 17 de julio, F.J. 14.

³⁰⁵ STS 18 de mayo de 1991 (RJ 1991/4120), F.D. cuarto.

³⁰⁶ STS de 30 de enero de 2001 (RJ 2001\1147), F.D. tercero.

que se adopta en aras de la consecución de ese interés general, que también debe ser especificado.

No se trata, solamente, de revestir de ropaje jurídico una decisión administrativa, más o menos ligada al interés público, y más o menos incisiva respecto de derechos o intereses legítimos del administrado. Se trata, además, de que, de manera suficiente³⁰⁷ y con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos (STC 36/1982³⁰⁸), se explique el por qué de la actuación para que pueda ser conocida. Se trata de que la justificación de la orientación adoptada pueda ser analizada y los efectos que la misma produce puedan ser, en su caso, censurados, tanto por el destinatario –mediante el ejercicio de los oportunos recursos administrativos–, como por los Tribunales de Justicia –cuando resuelvan los recursos que aquellos interpongan–. Como afirma la STS de 9 de febrero de 2012, la Administración tributaria tiene una genérica obligación de motivar “con sucinta referencia de hechos y fundamentos de Derecho, los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 CE de la Constitución y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 CE sino también por el artículo 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa)”³⁰⁹. Se trata, también, en definitiva, de “asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas” –SAN de 14 de marzo de 2002³¹⁰, y, en idéntico sentido, la STSJ País Vasco, 12 de abril de 2002³¹¹–.

³⁰⁷ La motivación ha de ser lo suficientemente indicativa de las razones que han justificado la resolución, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera. En este sentido, la STS de 30 de enero de 2001 (RJ 2001\1147), F.D. tercero afirmaba que “La motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que puede ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones, cuando no son precisas ante la simplicidad de la cuestión que se plantea y que se resuelve”. También en este punto puede llegarse a la circunstancia de tener que censurar la utilización por la Administración de impresos “preformados” en un vano intento de motivar, pues ello sólo resultaría admisible, en su caso, en actos en masa que carecen de complejidad técnica.

Podría citarse aquí cuanto censuró la STC 177/1994, de 10 de junio, F.J. 2: “se echa mano allí –se refiere a la resolución– de cláusulas de estilo, vacías de contenido concreto, tan abstractas y genéricas que pueden ser extrapoladas a cualquier otro caso. En definitiva, la exigencia extrínseca (...) en qué consiste la motivación no ha sido cumplida satisfactoriamente (...). No hay razonamiento concreto en torno al supuesto de hecho, sino frases manidas, válidas para cualquier caso e insuficientes por tanto para todos”. MORILLO MÉNDEZ, A.: “La motivación de los actos de la Administración Tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”..., op. cit., p. 40, dice que la motivación consiste en que “las referencias a los hechos sean completas, de modo que se elimine toda sombra de duda sobre el contenido y los límites de los hechos recogidos, y que los fundamentos jurídicos respalden claramente los presupuestos recogidos. En suma, que no sólo no quepa la menor sombra de duda sobre el contenido descrito, sino que cada punto esencial quede perfilado hasta sus últimas consecuencias”.

³⁰⁸ STC 36/1982, de 16 de junio, F.J. 8.

³⁰⁹ STS de 9 de febrero de 2012 (JUR 2012\184457), F.D. primero.

³¹⁰ SAN de 14 de marzo de 2002 (JUR 2002/143301), F.J. sexto.

³¹¹ STSJ del País Vasco de 12 de abril de 2002 (JT 2002/955), F.D. sexto.

Por eso, coincidimos, plenamente, con la orientación asumida por la Sentencia del TSJ de Canarias, de 30 de junio de 2006³¹², en la que se denuncia que la Administración olvidara que la motivación de una decisión es lo que empieza a marcar la diferencia entre lo discrecional y lo arbitrario, pues si no hay motivación que sostenga el pronunciamiento, el único apoyo de la decisión sería la sola voluntad de quien la adopta; sustento insuficiente en un Estado de Derecho por no haber en él margen para el poder puramente personal.

Y, aplicando estos razonamientos a la hora de atender a su cumplimiento por el acto que adopta una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de una deuda tributaria, podemos traer a colación cuanto afirmó la STS de 20 de marzo de 2001: “justamente por este carácter cautelar e instrumental, y por ser una medida limitativa de derechos, es exigible que su adopción sea adecuadamente motivada, en el sentido de que en la resolución por la que se acuerda aparezcan los motivos que acrediten su razonabilidad y proporcionalidad en atención a la trascendencia de las infracciones imputadas al encartado en el expediente sancionador cuya tramitación se acuerda”³¹³.

De cuanto acabamos de exponer debe concluirse que la trascendencia jurídica de la motivación despliega sus efectos tanto sobre el afectado como, también, sobre el propio Estado de Derecho³¹⁴. Elementos que, a la postre, deben influir en las consecuencias jurídicas que se anuden cuando se aprecia vulnerada dicha obligación de motivación.

3.4.1.4. Exigencias concretas del deber de prueba y motivación en el acuerdo de adopción y de prórroga de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.

Una de las exigencias que entroncan directamente con ese deber de justificar el por qué del acuerdo de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de una deuda tributaria por apreciar la concurrencia de un interés general en su adopción es la necesidad de que la Administración disponga, en el expediente administrativo, de los documentos que justifiquen la concurrencia de los presupuestos exigidos para su adopción que permitan advenir, fehacientemente, el por qué de la actuación administrativa³¹⁵. Pues, como recalcó la SAN de 29 de junio de 2009, el acuerdo de adopción de medidas cautelares debe hacer una exposición razonada de las causas por

³¹² STSJ de Canarias de 30 de junio de 2006 (JT 2006\1665), F.D. segundo.

³¹³ STS de 20 de marzo de 2001 (RJ 2001\2532), F.D. cuarto.

³¹⁴ En este sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de mayo de 2003 (RJCA 2004\116), F.D. tercero, afirma que la motivación de los actos de los poderes públicos y, en concreto, de la Administración, es un elemento basilar del Estado de Derecho.

³¹⁵ Así lo ha apreciado, también, LUQUE MATEO, M. A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 207; MORILLO MÉNDEZ, A: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”..., op. cit., p. 23, quien apuntó que la necesaria motivación “implica la necesidad de que quede suficientemente demostrada la concurrencia de los mismos en el expediente, so pena de defecto procedimental esencial, determinante de nulidad y eventual reposición”, y, asimismo, GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 677: “En cualquier caso, los indicios que se tomen en consideración habrán de estar debidamente probados y conducir racionalmente a la conclusión que de ello se obtiene, constituyendo la apreciación de los mismos el núcleo fundamental de la motivación del acuerdo por el que se adopten medidas cautelares, sujeto en este punto a fiscalización, en su caso, por parte de los órganos jurisdiccionales”.

las cuales se precisa, de manera preventiva, garantizar el importe de la deuda tributaria³¹⁶. En este sentido, Falcón y Tella ya reclamaba que “del expediente administrativo ha de resultar la apariencia de buen derecho *-fumus boni iuris-* a 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 también un papel fundamental”³¹⁷.

En efecto, consideramos que la Administración debe disponer y reflejar, en el expediente administrativo, aquellas pruebas fehacientes que amparen la concurrencia de los presupuestos exigidos legalmente para la adopción de una medida cautelar de este tipo; pruebas a las que tendrá que hacerse referencia en el acuerdo correspondiente.

No en vano, como reflejó Gallardo Castillo³¹⁸, la Jurisprudencia pone en interrelación las exigencias de motivación del acto administrativo con el conjunto que integra los expedientes, a los que atribuye la condición de unidad orgánica (STS de 2 de julio de 1991³¹⁹ y 12 de noviembre de 1992³²⁰, entre otras), debiendo el acto contener razones suficientes para ser dictado, y que éstas se expresen y exterioricen por la Administración y que el destinatario del mismo tenga acceso a ellas.

En este sentido, no son pocas las decisiones judiciales que resaltan el importante papel del expediente administrativo y de ese deber de probar que recae, también, sobre la Administración, pues, como ya puso de relieve la STSJ del País Vasco de 2 de febrero de 2001, “el expediente administrativo propenderá a justificar y dejar constancia de la concurrencia de los elementos tributarios fácticos en la medida en que, como reitera la jurisprudencia, –por todas STS de 2 de febrero de 1993–, la carga de accionar que recae sobre el administrado no supone desplazamiento sobre el mismo de la carga de la prueba, pero sin que sea posible ni le sea exigible al órgano administrativo que lo dicta hacer prueba de la existencia en Derecho del gravamen”³²¹. De igual manera, la SAN de 7 de abril de 2005³²², destaca la importancia del mismo y la necesidad de que esté completo formando lo que denomina una “integridad material”.

³¹⁶ SAN de 29 de junio de 2009 (JUR\2009\318706), F.D. cuarto.

³¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”..., op. cit., p. 10. A la cita de este trabajo sobre esta exigencia se refiere, también, CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 46 y *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p. 123 y en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 340.

³¹⁸ GALLARDO CASTILLO, M. J.: “A vueltas con la motivación de los actos administrativos”, *Actualidad Administrativa*, nº 2, 2010, pp. 1 y ss.

³¹⁹ STS de 2 de julio de 1991 (RJ 1991\6328), F.D. sexto.

³²⁰ STS de 12 de noviembre de 1992 (RJ 1992\9040), F.D. quinto.

³²¹ STSJ del País Vasco de 2 de febrero de 2001 (JT 2001\1691), F.D. segundo. Se refiere a la STS de 2 de febrero de 1993 (RJ 1993\580), que tras resaltar la importancia del expediente administrativo, en su F.D. primero afirma lo siguiente: “la presunción de legalidad de los actos administrativos que privilegiaría a éstos con la dispensa de la prueba, constituye una incorrecta afirmación, ya que tal presunción no supone un desplazamiento de la carga probatoria que en principio corresponde a la Administración, sino que lo único que desplaza es la carga de accionar o de impugnar la resolución para destruir la misma, que podrá fundarse en la falta de prueba de los hechos en que se ampare la decisión administrativa”.

³²² La SAN de 7 de abril de 2005 (JT 2005\1362), F.D. séptimo afirma: “En el caso presente, ni el expediente forma una integridad material, ni se ha acompañado, como la Ley exige, un índice con los documentos que contiene, ni están numerados los folios del desordenado conjunto documental enviado,

Hasta tal punto es así, que incluso el Tribunal Constitucional³²³, en Sentencia 85/2006³²⁴, ha sostenido que, lo que no se halla en el expediente, no puede ser tenido en cuenta por el órgano jurisdiccional en beneficio de la Administración -en orientación reiterada en la STSJ Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2006-³²⁵.

Como decíamos, cuestión íntimamente ligada con la necesidad de prueba y el papel destacado del expediente administrativo, es la exigencia de que, además de esa prueba que justifique el acuerdo de adopción o prórroga de una medida cautelar de este tipo, se tengan que plasmar, en un acto administrativo expreso, que debe notificarse al interesado -para su posible impugnación³²⁶- las afirmaciones y razonamientos necesarios que pongan en conocimiento del afectado qué decisión se ha adoptado y por qué ha sido adoptada la misma, y que se cumplen escrupulosamente los requisitos

por lo que no hay constancia, en modo alguno, de que el expediente esté completo, esto es, que los documentos remitidos al Tribunal en cumplimiento del deber legal que pesa sobre la Administración constituyen la totalidad de los componentes del procedimiento. En cualquier caso, se han enviado documentos repetidos varias veces, sin ningún orden cronológico ni criterio lógico de clasificación, así como otros muchos sueltos. Y, desde luego, no han sido remitidos ninguno de los que supuestamente documenten las afirmaciones y datos citados en las actas de disconformidad ni en el informe complementario, pues en realidad no figura en él ninguna actuación inspectora ni diligencia relacionada con los recurrentes, como tampoco se acompañan las declaraciones tributarias, originarias y complementarias, relativas al IRPF, ni datos o documentos relacionados con la supuesta actividad emprendida, pues no se especifica en qué consiste la actividad de promoción, en qué actuaciones e iniciativas se plasmó, si se trataba de una promoción dirigida al público en general o limitada a un mercado o a unos potenciales adquirentes predeterminados, si se hizo publicidad de la actividad, cuántas viviendas se construyeron, cuándo y a qué precio se enajenaron, etc. Obviamente, no puede la Administración beneficiarse de sus propias torpezas y valerse de la mera indicación del acta y del informe complementario para dar por sentada la existencia de las diligencias inspectoras que ni siquiera se identifican y menos aún se acompañan”.

³²³ Esta Sentencia del TC 85/2006, de 27 de marzo, ha afirmado textualmente en su F.J. 10 lo siguiente: “ha de subrayarse que el proceso seguido ante la jurisdicción contencioso-administrativa integra en su desarrollo como trámite fundamental la remisión del expediente administrativo -art. 61 LJCA 1956, hoy art. 48 LJCA 1998- cuyo contenido queda así vertido en el ámbito de la cognitio judicial, con una especial relevancia respecto de las partes: a) en el terreno de las alegaciones, a su vista, como ya hemos señalado, pueden las partes, y muy concretamente el demandante, invocar motivos nuevos aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso administrativo -art. 69.1 LJCA 1956, hoy art. 56.1 LJCA 1998-; y b) en el campo de la prueba, el expediente sirve de punto de partida para dar por acreditados unos hechos y poder intentar demostrar otros o desvirtuar aquéllos. Interesa ahora la eficacia del expediente para tener por acreditados unos hechos. Sobre esta base, importa subrayar que puede ocurrir que pese a los reiterados requerimientos del órgano jurisdiccional, la Administración no consiga cumplir su "deber" de remitir el expediente completo. Pero entonces las consecuencias desfavorables del incumplimiento de ese “deber” no habrán de ser soportadas por el ciudadano: las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en el art. 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria -hoy, art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre- ponen a cargo de la Administración tributaria el acreditamiento de "los hechos normalmente constitutivos" de su derecho. (...) Si los documentos que faltan en el expediente implican falta de prueba sobre estos extremos, los declarados responsables podrán formular todas las alegaciones que estimen oportunas respecto de aquella falta, punto éste a tener en cuenta por el órgano jurisdiccional a la hora de valorar la prueba”.

³²⁴ STC 85/2006, de 27 de marzo, F.J. 10. También en un sentido similar STC 130/1991 de 6 de junio, F.J. 5.

³²⁵ STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2006 (JT 2007\296), F.D. quinto.

³²⁶ Así ha sido recalcado por MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 5 y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”..., op. cit., p. 275, ha subrayado que esa necesaria motivación redundante en garantía del propio interés público.

necesarios para dicha adopción; de este modo, se evita su consideración como vía de hecho³²⁷.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de julio de 2010, ha recalcado que “si el expediente no está completo en elementos que dejan sin cobertura al acto impugnado, es el defensor de la Administración el que debe pedir su ampliación a fin de que esos efectos no se vuelvan contra la Administración autora del acto. Lo que, desde luego, no es aceptable es que el incumplimiento de una carga que pesa sobre una de las partes produzca efectos desfavorables en la contraparte. Elementales razones procesales exigen que el incumplimiento de las cargas procesales gravite sobre la parte que la incumple y no sobre la contraparte”³²⁸.

Así ha sido exigido legalmente, como decíamos, en el art. 81.1 LGT, en el que se establece que: “La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción”. Igualmente, el art. 81.5 LGT, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, también se exige que la Administración tenga que “acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”. Y, además, en su apartado 6, también se alude a que cabe la ampliación del plazo de 6 meses de duración máxima de las medidas cautelares salvo que: d) “se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses”; preceptos también aplicables al resto de medidas cautelares previstas en nuestro ordenamiento jurídico, pues, como ya hemos señalado, el art. 81 de la LGT regula la genérica potestad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos de aplicación del tributo.

Como se aprecia, la regulación normativa establece la obligación de motivar tanto el acuerdo de adopción de una medida cautelar como la ampliación de su duración o prórroga temporal, aludiendo, únicamente, a que deberán reflejarse, en dicho acuerdo, “los motivos que justifican su adopción”.

No podemos olvidar que si el acto de adopción de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria presenta carácter discrecional para la Administración, precisamente tal carácter discrecional³²⁹ y, como ha resaltado García

³²⁷ Por ejemplo, la STSJ Comunidad Valenciana, nº 211/2000, de 22 de febrero de 2000 (JUR 2001\56248), en recurso de protección de derechos fundamentales, consideró suficientemente motivada la necesidad de adoptar la medida cautelar, pues entendía debidamente justificado que “existen los elementos indispensables para que la interesado conociese el por qué de aquellas; lo que elimina la posible consideración de vía de hecho”.

³²⁸ STS de 14 de julio de 2010 (RJ 2010\6232), F.D. cuarto.

³²⁹ Así, el Tribunal Supremo el 20 de septiembre de 1994 ha afirmado que «como la discrecionalidad no equivale nunca a arbitrariedad, se puntualiza que el ejercicio de la potestad discrecional exige que el acto en que se concreta el ejercicio de esta potestad sea razonado». En sentencia de 5 de mayo del mismo año, el Tribunal Supremo afirma también que «en la discrecionalidad los motivos lícitos no son controlables, pero han de ser conocidos, justamente para que pueda examinarse si la decisión es fruto de la discrecionalidad razonable o del capricho o humor de los funcionarios [...] la Administración debe dejar constancia de las razones que avalan esa finalidad [el mejor servicio de los intereses generales] y descartar cualquier otra ilícita» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de mayo de 2003). En este sentido, MARINA JALVO, B.: *Medidas provisionales en la actividad administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 2007, p. 134, dice que la motivación adecuada permitirá conocer las circunstancias tenidas en cuenta para apreciar el correcto ejercicio de la

Palacios³³⁰, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en la delimitación de las causas que justifican su adopción, exigen una motivación reforzada de dicho acto³³¹. En este sentido, son relevantes las palabras de la STC 108/1984, cuando afirmó que: “la presunción de inocencia es compatible con la aplicación de medidas cautelares, siempre que se adopten por resolución fundada en derecho, por cuanto no es reglada, ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes...”³³².

Siendo conscientes de la dificultad de establecer unas pautas genéricas que puedan servir para considerar suficientemente motivado un acuerdo de adopción de una de estas medidas cautelares del ámbito tributario, o, en su caso, un acuerdo de prórroga de la medida ya adoptada, sí que pueden aportarse unos criterios genéricos que permitan conocer qué circunstancias deben ser adecuadamente reflejados en dicho acuerdo³³³.

En este sentido, es clarificadora la SAN de 8 de febrero de 2010, que afirma lo siguiente: “El Tribunal Constitucional, mediante Auto 188/2004, de 26 de mayo, manifestaba que «las exigencias constitucionales establecidas por la doctrina de este Tribunal (STC 47/2000, de 17 de febrero, por todas) y que se sintetizan en la necesidad de expresar en la resolución motivada que se dicte los indicios imputables a la persona sobre la que sea adoptada la medida, que la misma obedezca a un fin constitucionalmente legítimo, que sea dictada de conformidad con la previsión legislativa correspondiente, y de acuerdo con los cánones de la proporcionalidad que ha señalado de modo repetido ese Alto Tribunal, concretados en la expresión de la idoneidad e indispensabilidad de la medida así como del acompañamiento del necesario juicio de ponderación entre los intereses generales que se tratan de preservar y la limitación del derecho a la libertad personal que ello supone», rechazando las alegaciones relativas a la vulneración del principio de presunción de inocencia (...). No cabe duda que los actos administrativos limitadores de derecho deben estar suficientemente motivados: la medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción, artículo 81.1 de la Ley 58/2003 y con carácter general el artículo 54.1.a) de la Ley 30/92.”³³⁴

Así, obviamente, el acuerdo -bien sea el de adopción, bien sea el de prórroga-, debe comenzar reflejando cuáles son los hechos que justifican el acto que se dicta, y, obviamente, debe indicar, asimismo, cuáles son los preceptos jurídicos que resultan de

discrecionalidad que asiste al órgano competente en la elección –donde sea posible- de la concreta medida adoptada.

³³⁰ GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 676.

³³¹ LUQUE MATEO, M. A.: *Las medidas cautelares tributarias*..., op. cit., p. 206, recalca que, en este tema, “se exige una motivación reforzada con un plus de contenido, en aplicación estricta del principio de proporcionalidad”.

³³² STC 108/1984, de 26 de noviembre, F.J. 2.

³³³ Como ha recalcado MORILLO MÉNDEZ, A., “La motivación de los actos de la Administración Tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”..., op. cit., p. 40, pone de relieve que la motivación “no consiste en que la narración descriptiva desborde la extensión razonable de cualquier documento escrito. Se basa, más bien, en que las referencias a los hechos sean completas, de modo que se elimine toda sombra de duda sobre el contenido y los límites de los hechos recogidos, y que los fundamentos jurídicos respalden claramente los presupuestos recogidos. En suma, que no sólo no quepa la menor sombra de duda sobre el contenido descrito, sino que cada punto esencial quede perfilado hasta sus últimas consecuencias”.

³³⁴ SAN de 8 de febrero de 2010 (JUR\2010\59979), F.D. sexto.

aplicación³³⁵ -incluso, llegado el caso, no estaría de más que hiciera referencia a las decisiones jurisprudenciales que respaldan esa interpretación-.

De este modo, disponiendo de los elementos fácticos y jurídicos necesarios, acto seguido, deben aportarse las razones que justifican la adopción de la medida cautelar³³⁶.

En este punto, el acto administrativo deberá hacer especial hincapié en las siguientes cuestiones:

- en primer lugar, en identificar de qué deuda tributaria se trata –*fumus boni iuris*-.
- En segundo lugar, deberá desglosar, asimismo, qué concretos hechos o actuaciones permiten inferir la existencia de unos indicios racionales de que pueda frustrarse u obstaculizarse gravemente el cobro de la deuda tributaria de no adoptarse, en ese momento, esa concreta medida cautelar –*periculum in mora*-.
- En tercer lugar, se debe recalcar, además, por qué el órgano administrativo considera que, de no adoptarse dicha resolución en ese momento, el cobro de la deuda tributaria podría verse frustrado o gravemente dificultado, en el sentido de que, de lo contrario, podrían crearse situaciones jurídicas irreversibles que hagan ineficaz el cobro de la deuda que se exija; es decir, una justificación de la urgencia de la adopción de la medida –se trata ésta de una vertiente del *periculum in mora*³³⁷-.
- Especial relevancia tiene la motivación por lo que respecta a la concreta medida cautelar que se adopta y la argumentación suficiente que permita verificar que se ha cumplido con el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente–idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto-,

³³⁵ La STSJ Murcia, de 16 de septiembre de 1994 (RJCA 1994\940), señala, con toda claridad en su F.D. tercero que: “no basta para motivar la simple referencia al precepto aplicable, aun cuando se transcriba literalmente, si se omiten los hechos específicos o causas determinantes de la decisión”, acogiendo doctrina del TS de 22 de marzo de 1982 (RJ 1982\2311) y de 9 de junio de 1986 (RJ 1986\3371).

³³⁶ Vid., sobre las exigencias que deben verse reflejadas en la motivación, CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 46; en *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p. 123 y en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 340, GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 697 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”, en AA.VV. (coord. por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 606.

Respecto de las medidas provisionales del art. 72 de la LRJAP y PAC vid. MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*..., op. cit., p. 19; CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo*, Comares, Granada, 2007, p. 33 y PONS CÁNOVAS, F.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo sancionador*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2001, p. 206.

³³⁷ Vid. capítulo III.3.4.2 de este trabajo.

ponderando los intereses generales y del propio interesado y efectuando un juicio comparativo de todos los intereses en juego³³⁸.

En este sentido, no debemos olvidar que el juicio de idoneidad (determinante de la necesidad de adoptar o no la medida cautelar), debe reflejarse, sobre todo, en relación con los presupuestos que deben concurrir para adoptar la medida cautelar. Mediante este juicio se elige, de entre todas las posibles, la medida cautelar menos restrictiva, pero con igual eficacia, basándose en las circunstancias presentes en el caso concreto, teniendo en cuenta que se deberá optar por aquella menos gravosa para los intereses del obligado tributario de cuantas pudieron ser elegidas.

Como ya hemos indicado, dentro de esta vertiente del principio de proporcionalidad, ha de motivarse la duración de la medida cautelar, pues entendemos que la misma deberá cubrir el tiempo estrictamente necesario para cumplir con su finalidad.

Por último, constatada la idoneidad y la necesidad o intervención mínima que supone la medida cautelar, es necesario realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, lo que significa que la medida cautelar supone una restricción de derechos ponderada o equilibrada, de la que se derivan más beneficios para el interés general que perjuicios para el obligado tributario puesto que no se puede olvidar que el artículo 81.3 LGT establece expresamente que “En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”. Únicamente una correcta motivación de los extremos que acabamos de señalar, junto con la incorporación al expediente de las pruebas que así lo justifiquen, permitiría concluir que la medida cautelar ha sido correctamente adoptada.

- Si la Administración tributaria considerase prorrogar la duración de la medida cautelar, de conformidad con lo dispuesto en el art. 81.6 de la LGT, será necesaria una motivación específica, justificando dicha decisión con la precisión de qué hechos y razones, fácticas y jurídicas, abonan la decisión de prorrogar la vigencia temporal de dicho acuerdo, en la que debe estar presente además, el cumplimiento del principio de proporcionalidad; es decir, la medida cautelar se prorrogará por el tiempo estrictamente necesario³³⁹.
- Cuando las medidas cautelares se adopten sobre un posible responsable de la deuda habrá que justificar, también, la imputación de responsabilidad, citando, obviamente, la norma en la que la misma se fundamente³⁴⁰ - SAN de 29 de

³³⁸ CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 349, dice que la motivación es el modo de materializarse el requisito de la proporcionalidad. Cita la STS de 18 de junio de 1992, la cual afirma que la existencia de la proporcionalidad solo puede constatarse a través de la motivación, que proyecta la exigencia que deriva del derecho a la tutela judicial efectiva.

³³⁹ Sobre el tema vid. el capítulo V.4.1 de este trabajo.

³⁴⁰ Así ha sido destacado, por ejemplo, por GARCÍA PALACIOS, J., “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 697.

junio de 2009³⁴¹, SAN de 19 de noviembre de 2010³⁴² y Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996³⁴³.

- Adicionalmente deberá indicarse al obligado tributario expresamente la posibilidad de solicitar la sustitución de esa concreta medida cautelar por otra garantía que estime suficiente, tal y como establece el art. 81.6 de la LGT. En este sentido, y como han desatacado Pérez Royo y Aguallo Avilés, se trata ésta de una garantía necesaria para no perjudicar en exceso los derechos de los deudores³⁴⁴ que permite, a nuestro juicio, cumplir en mejor medida el principio de proporcionalidad en su vertiente de principio o juicio de necesidad, ya que,

³⁴¹ La SAN de 29 de junio de 2009 (JUR\2009\318706) enjuició una medida cautelar adoptada en un supuesto de responsabilidad por sucesión empresarial. Partiendo de la jurisprudencia sentada por el TC en su Sentencia 47/2000, de 17 de febrero, afirma en su F.D. cuarto lo siguiente: “Aplicando la anterior doctrina al supuesto de autos y como se ha analizado en los fundamentos anteriores, la medida adoptada está prevista en el artículo 81 de la LGT en relación con el 41 del mismo texto legal. El acuerdo por el que se adopta está suficientemente motivado, explicitando tanto los indicios de sucesión empresarial como el riesgo de frustración recaudatorio y las razones del mismo, no pudiéndose calificarse de desproporcionada a la vista de las sucesivas elusiones fiscales que se han venido sucediendo en la maraña de negocios jurídicos que expone”. En sentido similar la STSJ de Cantabria de 30 de abril de 2007 (JT\2007\750), F.D. octavo:

³⁴² SAN de 19 de noviembre de 2010 (JUR\2010\403008), F.D. quinto: “En el presente caso, ha quedado probado que la deudora principal ha sido declarada fallida parcial sin que pueda pagar la totalidad de las deudas tributarias que ha sido establecido por la Administración, y que no ha pagado ni tiene bienes suficientes para ello, y además aparecen indicios, racionales, que para evitar este pago, se ha creado otra sociedad, con la que existen vínculos personales en cuanto a los administradores, y con los clientes proveedores, y respecto de cierto número de trabajadores, y desde el punto de vista objetivo, con la transmisión de ciertos bienes materiales, incluso después de haber sido embargados por la Administración, lo que genera la idea de un comportamiento sospechoso, consistente en dejar vacío de contenido el patrimonio de la deudora principal, transmitir los activos existentes a otra sociedad con la que está vinculada, para evitar de esta forma que la Administración pueda hacer traba sobre sus bienes, pero sin hacer desaparecer la actividad, pues es sucedida en la misma por otra empresa vinculada a ella, como queda dicho.

Por tanto ni el precepto conculca la presunción de inocencia, ni los principios tributarios recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, ni tampoco la resolución lo hace, puesto que existen motivos racionales suficientes para pensar que se trata de burlar el derecho de cobro que tiene la Administración mediante la transmisión de los bienes a otra entidad, con personalidad jurídica distinta, pero vinculada o controlada por las mismas personas que lo hacían en la deudora principal. Prueba de ello, es que seguidamente, a la adopción de estas medidas, se dicta el acto declarando la responsabilidad subsidiaria de la recurrente, sin que se haya aportado resolución o sentencia que la deje sin efecto.”

³⁴³ Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ 004834), F.D. sexto: “Debe por tanto hacerse mención en el acuerdo de adopción de medidas cautelares al supuesto legal en que se fundamenta la posible imputación de responsabilidad (habida cuenta que ésta puede proceder en base a distintos supuestos contemplados en la Ley) y exponerse, al menos sucintamente, los hechos constatados en el expediente de los que se derive la concurrencia en el interesado del supuesto de hecho descrito en la norma. La falta de una y otra menciones no puede sino provocar indefensión en el interesado, en cuanto le priva de su derecho a ejercer una defensa adecuada, máxime en casos como el presente en que la deuda tributaria no procede de cuotas tributarias ocultadas a la Administración, sino fundamentalmente de autoliquidaciones presentadas en plazo sin ingreso, sin que se haya apreciado por el órgano competente la comisión de infracciones graves por la entidad deudora que pudieran deberse a una actuación culpable o negligente del administrador.”

³⁴⁴ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 521.

lógicamente, el obligado tributario propondrá una garantía que, a su juicio, sea menos lesiva ser para sus intereses³⁴⁵.

De cuanto acabamos de afirmar, puede apreciarse cómo la motivación no se ciñe únicamente a dejar constancia de la presencia del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora*³⁴⁶, sino también de dar a conocer al afectado el porqué de la decisión atendiendo a todos los referentes jurídicos que hemos entendido que configuran la naturaleza jurídica de una medida cautelar, reflejándolos de manera suficiente en el acto administrativo³⁴⁷.

Precisamente, en relación con esta exigencia de una necesaria motivación en el acuerdo de adopción de una medida cautelar resulta paradigmática la Resolución TEAC de 9 de julio de 2008 en la cual se pone de relieve, en primer lugar, cuál debe ser el contenido del acuerdo de adopción de una medida cautelar, refiriéndose a que en él debe dejarse debida constancia de la concurrencia de los siguientes requisitos: “1º) que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado; 2º) que las medidas adoptadas sean proporcionales al daño que se pretende evitar. La concurrencia en cada caso de los referidos requisitos, debe constar o al menos deducirse del correspondiente acuerdo de adopción de la medida cautelar”³⁴⁸.

Sin embargo, a pesar de la claridad de los requisitos exigidos, cuya concurrencia tiene que verse debidamente plasmada en el acto administrativo para considerar suficientemente motivado el acuerdo de adopción de una medida cautelar, en el caso concreto que enjuiciaba, el TEAC, en dicha Resolución, considera insuficientemente motivado dicho acuerdo.

Concretamente, el TEAC considera que no resulta motivación suficiente la mera alusión al elevado importe de la deuda tributaria descubierta, la ausencia de activos en la empresa suficientes, la existencia entre los activos de la empresa de un pagaré que dada su volatilidad y liquidez inmediata aconsejaban su embargo o aprehensión física y,

³⁴⁵ Sobre el tema vid. el capítulo V.4.4 de este trabajo.

³⁴⁶ Precisamente, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por el mismo autor): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 971, en relación con las medidas a adoptar en el procedimiento de inspección para asegurar pruebas, recalca sobremano la necesidad de motivación de dicho acuerdo, aunque lo ciñe, esencialmente, al “periculum in mora, que en este ámbito se concretará en el peligro de alteración o destrucción de pruebas”. Vid., también, LUQUE MATEO, M. A.: “Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 618. En este sentido, no está de más recalcar que el artículo 181.4 RGAT establece que la adopción de estas medidas deberá documentarse mediante diligencia en la que junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones en los términos del apartado siguiente. Cuando la medida consista en el depósito se dejará constancia 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. Y no puede pasarse por alto el art. 181.6 RGAT, el cual obliga también a documentar el levantamiento de tales medidas.

³⁴⁷ Como afirma el TEAC en su Resolución de 27 de febrero de 2008 (JUR 2008/141403), F.D. tercero, para que no se produzca indefensión, la motivación del acto por el que se adopta una medida cautelar debe permitir que “todos los hechos” sean conocidos por el obligado tributario.

³⁴⁸ Resolución TEAC de 9 de julio de 2008 (JUR 2008/326466), F.D. segundo.

finalmente, el carácter de disconformidad del acta. El TEAC no aprecia, en el acto recurrido, referencia alguna al *periculum in mora*, a la necesidad o conveniencia de la adopción de dichas medidas cautelares; esto es, a que, en caso de no adoptarse tales medidas, el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado.

Al respecto, el TEAC afirma que: “tal justificación es absolutamente necesaria para la procedencia de la adopción de dichas medidas cautelares, ya que del contenido del artículo 81 de la Ley General Tributaria se deduce que no basta para ello la existencia de unas deudas tributarias de elevado importe o la firma del acta en disconformidad, sino que es necesario además la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda, actuaciones éstas, a las que, como se ha dicho anteriormente, no se hace siquiera alusión en el acuerdo de adopción de medidas cautelares. Ello implica que dicho acuerdo deba considerarse falto de la necesaria motivación, lo cual conduce a la anulación del mismo y a la del acuerdo del Tribunal Regional que lo confirmó con la consiguiente estimación del presente recurso de alzada”³⁴⁹.

Tan trascendente idiosincrasia jurídica revela la importancia de la motivación del acto administrativo, en general, y de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en particular, y, por ello su ausencia no puede calificarse como simple o mero requisito de carácter formal si con ello quiere indicarse que se trata de un defecto menor y, por tanto, subsanable. Como ya hemos avanzado, su carencia debe considerarse como un defecto sustancial o material³⁵⁰, por la entidad de los derechos que pretende proteger, como seguidamente analizaremos.

3.4.2. La concesión de un trámite de audiencia ante la adopción de una medida cautelar de aseguramiento de la deuda tributaria: una propuesta normativa.

Como ha quedado reflejado, la potestad de adopción de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria resulta calificada por la excepcionalidad.

Excepcionalidad, en primer lugar, en tanto que la Administración Tributaria aprecia la necesidad de adoptar una de las medidas legalmente establecidas con carácter de urgencia –de ahí el denominado *periculum in mora*– para que, ante la indudable presencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria puede verse

³⁴⁹ Resolución TEAC de 9 de julio de 2008 (JUR 2008/326466), F.D. segundo.

³⁵⁰ NAVARRO EGEA, M.: “Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección”, *Impuestos*, 1988-II, p. 1344, pone de relieve que, pese a la apariencia de que la motivación puede constituirse como una formalidad de obligado cumplimiento, no puede desconocerse su fundamento sustantivo, pues sirve a un doble interés: tiene un valor informativo y fiscalizador, y, además, asegura al particular una información adecuada de la actuación administrativa que le permitirá encauzar su defensa, conectándose con el art. 24 CE. Con idéntica orientación, CARRERAS MANERO, O.: “La motivación del inicio de las actuaciones inspectoras en el ámbito tributario: ¿elemento formal o sustancial?”, Westlaw ES, (BIB 2007\2270) considera que “la motivación debe alejarse de los meros requisitos formales de los actos administrativos –y, por ende, de los tributarios– y tiene que incluirse entre los aspectos sustanciales de los mismos; más aún, debería considerarse la necesidad de la motivación como un elemento indispensable de este tipo de actos. MARINA JALVO, B.: *Medidas provisionales en la actividad administrativa...*, op. cit., pp. 134 y 135, considera que, al igual que hizo la Sentencia del TS de 30 de enero de 2001 (RJ 2001\1147), F.D. tercero, la falta de motivación no es un requisito de forma, sino un requisito material o de fondo.

frustrado o gravemente dificultado, pueda asegurarse su efectividad y pueda satisfacerse el deber de contribuir.

Excepcionalidad también, en tanto que supone adelantar temporalmente los normales efectos del acto que finaliza el procedimiento tributario y cuya ejecución material efectiva se trata de asegurar -normalmente, la liquidación tributaria que implica el inicio del plazo en período voluntario para el cobro de la deuda tributaria o el acto de derivación de responsabilidad tributaria-.

Pero, excepcionalidad, asimismo, porque la adopción de dicha medida implica, cuanto menos, la intromisión en el derecho de libertad y propiedad del obligado tributario, con unas implicaciones económicas y personales que no pueden ser preteridas. No en vano, la STSJ Castilla y León de 6 de mayo de 1998 ha llegado a considerar que: “las medidas cautelares al ser limitativas de derechos deben ser *interpretadas restrictivamente*”³⁵¹.

Todos estos referentes deberían ser tenidos en cuenta a la hora de decidir la conveniencia, o no, de conceder un trámite de audiencia al obligado tributario al que se dirige la medida cautelar para que pueda manifestar y, en su caso, probar, ante el propio órgano administrativo competente para su adopción, las razones que entienda que le asisten para convencerle de que no es necesario adoptar dicha medida, de la inconveniencia de ampliar su duración temporal, o, incluso, de la posibilidad de modificarla por otra que pudiera serle menos gravosa. Esta tercera posibilidad -la de que el sujeto puede solicitar la sustitución de la medida cautelar ya adoptada por otra que también sea suficiente- sí que está prevista, expresamente, en la LGT, en el artículo 81.6 c) de la LGT aunque, como se observa, dicha alegación no tiene que efectuarse en un trámite de audiencia concedido expresamente al efecto, ni resulta anudada a un momento procedimental concreto³⁵².

Adelantamos ya, en este sentido, que en la regulación actual no está previsto un trámite de audiencia previo a la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria. Ahora bien, ello no impide la necesidad de pronunciarse al respecto para valorar o no la conveniencia del mismo.

Para abordar estas cuestiones, analizaremos, en primer lugar, la especial relevancia del derecho de audiencia y participación en la toma de decisiones por la Administración tributaria. Seguidamente, pondremos de relieve si dada la actual configuración legal es posible deducir la necesidad de conceder un trámite de audiencia en la adopción de medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria. Para finalizar, realizaremos una propuesta normativa al respecto.

3.4.2.1. El derecho de audiencia y participación en la toma de decisiones por la Administración tributaria: su análisis desde el derecho a una buena administración y el art. 105 c) de la CE.

El protagonismo que está adquiriendo en la actualidad el derecho de audiencia y participación deriva, entre otros motivos, del reconocimiento, en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, del derecho a una buena administración, dentro del

³⁵¹ STSJ Castilla y León de 6 de mayo de 1998 (RJCA 1998\3815), F.D. quinto.

³⁵² Sobre el tema vid. capítulo V.4.4. de este trabajo.

cual se incluyen expresamente los derechos que estamos analizando. Su apartado 2 dispone expresamente: “2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente”.

No podemos negar, en este sentido, que nos encontramos ante a un aspecto de la institución procedimental que ha ido adquiriendo, en los últimos años, una significativa relevancia y, como señalan García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández “una importante proyección de futuro”³⁵³. Se trata de la colaboración en el procedimiento de aquellos administrados cuyos derechos y obligaciones van a ser afectados por un acto administrativo (pero también por una norma), y respecto de la que Merkl había reclamado en su momento un mayor protagonismo³⁵⁴.

Somos conscientes de que la justificación a tal exigencia, sin embargo, no encuentra sustento en la Carta Magna. Si bien es cierto que el art. 105 CE dispone escuetamente que la Ley regulará “El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”, en su proyecto inicial, como bien destacó Tomás-Ramón Fernández, se preveía la regulación por Ley de “la participación de los ciudadanos a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley en la formación de las decisiones administrativas que les afecten”, calificándola de “formulación novedosa” y “llena de resonancias sugerentes”³⁵⁵.

En cualquier caso, como bien precisa el mismo autor, el derecho fundamental a participar en los asuntos públicos establecido en el art. 23 CE, “obliga ya a retener la conexión de participación y procedimiento, en la medida en que todos los asuntos

³⁵³ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 459. Sobre el tema vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Principios y modalidades de la participación ciudadana en la vida administrativa”, en AA.VV.: *Libro Homenaje al Profesor Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 437 y ss., MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, *Revista Administración Pública* n° 84, 1977, pp. 519 y ss., PAREJO ALFONSO, L.: “La participación en el Estado Social”, *Actualidad Administrativa* n° 5, 1987, pp. 225 y ss. y SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano en la Administración Pública*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.

³⁵⁴ Vid. MERKL, A.: *Teoría general del Derecho Administrativo*, Editora Nacional, Mexico, 1980, p. 283, cuando afirma que “la colaboración de las partes, que han de resultar facultadas y obligadas a consecuencia del procedimiento, hace posible la inspección de actuar de la autoridad, es más previsible el resultado de esa actuación y, en circunstancias, concede al interesado para influir sobre el acto en cuestión”, concluyendo que “la institución fundamental del derecho procesal consiste en la regulación de esta colaboración”.

³⁵⁵ FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.-R.: “Los principios constitucionales del procedimiento administrativo”, AA.VV.: *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, p. 104. Vid. también GARRIDO FALLA, F.: “Artículo 105” en AA.VV. (coord. por GARRIDO FALLA, F.): *Comentarios a la Constitución*, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1985, pp. 1450 y ss.; PARADA VÁZQUEZ, J.R.: “Artículo 105. Los principios de audiencia y publicada en las actuaciones de la Administración”, en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Políticas* (dirigidas por ALZAGA VILLAMIL, O.), Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1985, pp. 295 y ss.

públicos cuya gestión corre a cargo de la Administración debe discurrir a través de un procedimiento determinado”³⁵⁶.

Las alegaciones que pueda realizar cualquier obligado tributario o interesado en el procedimiento, aunque es cierto que no vinculan a la Administración, que tendrá libertad a la hora de concederles valor, sí obligan a que la Administración, al menos, las tenga en cuenta y, por supuesto, estudie su contenido, “so pena de incongruencia determinante de la nulidad de la resolución final que pueda dictarse”, como señalan García de Enterría y Tomás- Ramón Fernández³⁵⁷, y como ha reconocido también el Tribunal Constitucional en su Sentencia 183/1997 respecto de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y las alegaciones de parte³⁵⁸.

La cuestión de la participación en el ámbito de las relaciones entre la Administración y el contribuyente se muestra especialmente relevante en el campo de las facultades discrecionales de la Administración. Y, sin duda alguna, se puede afirmar que el principio democrático consagrado en nuestra CE –art.1.1 CE-, se puede ver reforzado mediante la participación procedimental³⁵⁹, pues, como afirmó el TC, “Se trata de manifestaciones que no son propiamente encuadrables ni en las formas de

³⁵⁶ FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.R.: “Los principios constitucionales del procedimiento administrativo”..., op. cit., p. 104. Conviene aclarar, no obstante, que si bien el art. 105 c) establece un deber legal de articulación de vías de participación procedimental, éste no debe identificarse con el derecho fundamental de participación del art. 23 CE. Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en su STC 119/1995, de 17 de julio, F.J. 6 del siguiente modo: “el derecho de participación que se considera vulnerado no es un derecho de participación política incardinable en el artículo 23.1 CE. Se trata de una participación en la actuación administrativa -prevista ya, por cierto, en la legislación anterior a la Constitución-, que no es tanto una manifestación del ejercicio de la soberanía popular cuanto uno de los cauces de los que en un Estado social deben disponer los ciudadanos -bien individualmente, bien a través de asociaciones u otro tipo de entidades especialmente aptas para la defensa de los denominados intereses «difusos»- para que su voz pueda ser oída en la adopción de las decisiones que les afectan. Dicho derecho, cuya relevancia no puede ser discutida, nace, sin embargo, de la Ley y tiene -con los límites a que antes hemos aludido- la configuración que el legislador quiera darle; no supone, en todo caso, una participación política en sentido estricto, sino una participación -en modo alguno desdeñable- en la actuación administrativa, de carácter funcional o procedimental, que garantiza tanto la corrección del procedimiento cuanto los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos. El hecho mismo de que muchas de estas formas de participación se articulen, como se ha dicho, a través de entidades de base asociativa o corporativa pone de relieve su diferente naturaleza respecto de la participación política garantizada por el artículo 23 CE”. En idéntico sentido, y más recientes, vid. STC 103/2008, de 11 de septiembre, F.J. 2 y STC 167/2001, de 16 de julio, F.J. 5.

³⁵⁷ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición..., op. cit., p. 509.

Este derecho además debe diferenciarse del derecho de audiencia previsto en el art. 84 de la LRJAPyPAC y en el art. 34 m) de la LGT. Como explican los mismos autores “La funcionalidad del trámite de audiencia es diferente y su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino va más allá, en la medida que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento”, p. 512. Siendo por tanto ambas manifestaciones de esta participación, la audiencia previa será, sin embargo, la última manifestación de dicha participación, previa a la propuesta de resolución, y a la vista del expediente completo del acto que se deberá poner de manifiesto a los interesados a tal efecto.

³⁵⁸ Cfr. STC 183/1997, de 28 de octubre, F.J. 2.

³⁵⁹ En idéntico sentido CALVO ORTEGA, R.: *Estado Social y participación asociativa*, Civitas, Madrid, 2009, pp. 73 y ss.

democracia representativa ni en las de democracia directa, incardinándose más bien en un *tertium genus* que se ha denominado democracia participativa”³⁶⁰.

Por otro lado, este derecho de participación, además de entroncar con los postulados básicos del Estado social y democrático de Derecho, convirtiendo al ciudadano en partícipe de las decisiones administrativas³⁶¹, tiene, a nuestro juicio, indudables ventajas que deben propiciar su reforzamiento dentro del procedimiento administrativo, como son el robustecimiento de la legitimidad democrática en el campo de las decisiones discrecionales, ayudando a conseguir decisiones más acertadas a favor del interés general³⁶², y un mayor grado de legitimidad en la decisión adoptada, al haber sido partícipe el administrado en la toma de la misma, evitando futuros litigios³⁶³. Ello pasa necesariamente por un cambio de actitud por parte de la Administración tributaria que debe ver esta participación como una colaboración por el administrado y no como un mero trámite que es necesario cumplir para no incurrir en un vicio procedimental.

A pesar del cuanto acabamos de afirmar, y dada la redacción del art. 105 c) de la CE, nuestro Tribunal Constitucional ha mantenido una jurisprudencia constante según la cual la concesión de un trámite de audiencia no es exigencia prevista constitucionalmente; solución que se corrobora, entre otras, en la actual configuración legal de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, en las que, como ya hemos adelantado, no está previsto trámite de audiencia previo a su adopción o a su prórroga.

Así, desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1985, se ha asentado la doctrina que sostiene que "la falta de audiencia (de ser exigible) no ... habría constituido una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al art. 105.c de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia "cuando proceda"³⁶⁴. Y, en dicha línea, la STC 305/2000, matiza que "la doctrina de este Tribunal ha declarado en varias ocasiones que la omisión de dicho trámite cuando viene exigido legalmente (...) carece de relevancia constitucional desde la perspectiva de los derechos a la defensa y a la libertad, siempre que el defecto procesal no haya determinado una verdadera indefensión material, y siempre que haya sido subsanado posteriormente (SSTC 37/1996, de 11 de marzo; 108/1997, de 2 de junio; AATC 50/1992, de 18 de febrero; 84/1992, de 23 de marzo)"³⁶⁵.

³⁶⁰ Cfr. STC 119/1995, de 17 de julio, F.J. 6.

³⁶¹ Cfr. DIEZ SÁNCHEZ, J.J.: *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 32 y 33.

³⁶² PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad...*, op. cit., pp. 317 y 319.

³⁶³ Ídem, p. 320.

³⁶⁴ STC 68/1985, de 27 de mayo, F.J. 5.

³⁶⁵ STC 305/2000, de 11 de diciembre, F.J. 2. Con idéntica orientación se ha pronunciado la Sentencia TSJ Cantabria de 20 abril de 2007 (JT 2007\750), tras interposición de un recurso de protección de derechos fundamentales contra un acuerdo de adopción de medidas cautelares, cuyo F.D. séptimo afirma: "Por tanto y en principio, a nivel teórico, no es exigible la audiencia previa que se predica para la adopción de medidas cautelares y sin perjuicio de la posterior e inmediata apertura de dicho trámite, como ha sido el caso. Todo ello dentro del marco de la jurisprudencia reacia a la invocación de este principio de audiencia por la vía del artículo 24 de la CE en el ámbito administrativo, (...) En primer término y a nivel de regulación específica, la audiencia que se reclama sí está prevista, como no podrá ser de otro modo, en el procedimiento de derivación de la responsabilidad en materia tributaria. Sin embargo y como se ha

Tampoco considera el TC que la necesidad de establecer ese trámite de audiencia resulte ser exigencia derivada del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 CE. En este sentido, la STC 73/1996 afirma lo siguiente: “Este Tribunal ha señalado que «no cabe oponer el art. 24 CE a aquellas medidas que, suponiendo un cierto gravamen, no impiden el acceso al proceso, obedecen a razonables finalidades de protección de bienes e intereses constitucionales protegidos y que guardan proporcionalidad con la carga de diligencia exigible a los justiciables» (STC 5/19939. Por el contrario, «el art. 24.1 CE puede verse conculcado por aquellas normas que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador» (STC 114/1992)”³⁶⁶.

Parece, por tanto, que este derecho a disfrutar de una tutela judicial y a no sufrir indefensión se vería vulnerado si no se permitiese la impugnación del acto de adopción de la medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario. Pero de él no puede deducirse la necesidad de otorgar dicha audiencia durante la tramitación de un procedimiento administrativo, pues, en todo caso, se podría alegar una indefensión formal que quedaría subsanada por la posterior oportunidad de defensa en vía administrativa y judicial (entre otras, SSTC 118/1983³⁶⁷, 48/1986³⁶⁸, 102/1987³⁶⁹).

En definitiva, pues, no existe un precepto constitucional que exija la previsión normativa de que se regule un trámite de audiencia antes de la adopción de una medida cautelar de este tipo, tratándose esta cuestión, como puso de relieve acertadamente la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 febrero de 2001, en recurso de protección de derechos fundamentales, de “una cuestión de legalidad ordinaria, sin trascendencia constitucional en el presente caso, al hallarnos ante una medida cautelar no definitiva, para la que existe la posibilidad de modificarlas o hacerlas desaparecer, incluso a solicitud del interesado”³⁷⁰.

Existe algún sector doctrinal que, sin embargo, es partidario de que se introduzca legalmente la posibilidad de efectuar alegaciones. En este sentido, Fernández Marín y Corcuera Torres³⁷¹ apuntan que el trámite de audiencia es fundamental en la Unión

resultado al transcribir parcialmente el artículo 41, esta audiencia se exige con carácter previo a la declaración de responsabilidad que se exige para poder derivar la acción, pudiéndose acordar con anterioridad medidas cautelares. Por su parte, el artículo 81 al que remite el anterior precepto igualmente prevé la notificación al afectado con carácter posterior, si bien exige que existan motivos racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado, debiendo ser las medidas que se adopten proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda”.

³⁶⁶ STC 73/1996, de 30 de abril, F.J. 4.

³⁶⁷ STC 118/1983, de 13 de diciembre, F.J. 2.

³⁶⁸ STC 48/1986, de 23 de abril, F.J. 2.

³⁶⁹ STC 102/1987, de 17 de junio, F.J. 2.

³⁷⁰ STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 febrero de 2001 (JUR 2001\56248), F.D. segundo.

³⁷¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007, pp. 199 y 200 y CORCUERA TORRES, A., “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 338. También se muestra partidario de conceder un trámite de audiencia CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo...*, op. cit., p. 36.

Europea al derivar del derecho a una buena administración, que se traduciría en el derecho a ser oído en el marco de un procedimiento contradictorio³⁷².

Obviamente, la concesión de un trámite de audiencia al obligado tributario que va a resultar afectado por la medida cautelar presenta indudables ventajas en el sentido anteriormente señalado. Ahora bien, no es menos cierto que es necesario compaginar esa necesidad de que pueda ser oído por el órgano administrativo y puedan ser tenidas en cuenta las alegaciones y pruebas aportadas sin que, a la vez, ello pueda abocar, de suyo, a la pérdida de efectividad de la medida cautelar porque aquel, al resultar advertido de la posibilidad de su adopción, realice actos que provoquen la frustración de la medida cautelar y, en definitiva, del cobro de la deuda tributaria. Consideramos que un trámite de audiencia previo podría anular el factor sorpresa de la medida cautelar –si se nos permite la expresión–, pudiendo provocar su inefectividad. No olvidemos que el Tribunal Constitucional ha afirmado que tales medidas restrictivas, aun suponiendo un cierto gravamen al obedecer a razonables finalidades de protección de bienes e intereses constitucionales protegidos, pueden estar justificadas siempre que guarden la proporcionalidad debida –STC 73/1993-³⁷³.

3.4.2.2. La ausencia de derecho de audiencia en la actual configuración legal de la potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Como ya hemos avanzado, y al igual que ocurría con la anterior regulación contenida en la LGT de 1963, en ningún precepto de la LGT ni de los Reglamentos que la desarrollan, ni, incluso, en la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria (en vigor aunque referida al vigente art. 81 de la LGT) se establece la posibilidad de que el órgano administrativo abra un plazo, por breve y perentorio que sea, para que el obligado tributario al que se dirige la medida cautelar pueda consultar el expediente administrativo y, en su caso, alegar y probar cuanto a su derecho convenga. Tampoco la jurisprudencia se ha pronunciado expresamente, con claridad, en su favor³⁷⁴.

³⁷² En un sentido similar MARINA JALVO, B.: *Medidas provisionales en la actividad administrativa...*, op. cit., p. 105, para quien el trámite de audiencia será útil para permitir la exacta identificación de los intereses en juego y también para evitar daños de difícil reparación a los derechos o intereses legítimos del sujeto pasivo de la medida, afirmando que “la intervención de los interesados afectados en la tramitación de un procedimiento no sólo viene exigida por el principio de contradicción, sino que es también una exigencia de los principios de eficacia y eficiencia, o, dicho con otras palabras, del principio de buena administración”.

³⁷³ STC 73/1996, de 30 de abril, F.J. 4.

³⁷⁴ Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1994 (RJ 1994\7421), F.D. segundo, aun consciente de que el art. 72 de la LRJAP y PAC no exige la realización de dicho trámite de audiencia, en relación con el cierre de un bar, considera que debería haberse concedido un trámite de audiencia al propietario por breve que fuese el plazo para ello, pues tal medida, que supone una importante restricción a los derechos del propietario de la empresa, requiere una motivación suficiente y exige al mismo tiempo una audiencia preliminar del obligado tributario, si ello es posible.

Hay que poner de relieve que, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963, el Grupo Parlamentario Socialista introdujo, en el Congreso de los Diputados, una enmienda en la redacción del citado art. 128 LGT que establecía un trámite de audiencia cuando se tratara de deudas tributarias pendientes de liquidación administrativa, como garantía para que el afectado pudiera ser oído antes de dictarse el acto ejecutivo de liquidación tributaria que cuantificaría definitivamente el importe de la deuda tributaria. No obstante, dicha enmienda fue rechazada durante la tramitación de la Ley en el Senado³⁷⁵. De ello se hizo eco Martín Queralt³⁷⁶, quien recalcó -al hilo de la posibilidad de que fueran adoptadas medidas cautelares antes de liquidar la deuda- que tan “grave irregularidad” –que, como hemos apuntado, está actualmente prevista en el Proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude³⁷⁷- pretendiera ser subsanada concediendo el citado trámite de audiencia al obligado tributario.

Cierto es que la necesidad de otorgar la posibilidad de oír al obligado tributario cuando, ante él, se realiza un procedimiento de aplicación del tributo sí que está prevista en la propia LGT, en general, en el art. 34.1 LGT³⁷⁸, y, concretamente, en los

Sin embargo, la Sentencia del TSJ Cantabria de 20 abril de 2007 (JT 2007\750), F.D. séptimo, ha llegado a destacar que resulta ínsito a la naturaleza propia de la medida cautelar que pueda adoptarse antes de ser oído el obligado tributario -llegado el caso y si concurren circunstancias que permitan pensar en la frustración de la medida de dar audiencia previa-; incluso en aquéllas que suponen la máxima injerencia para los derechos de la persona, como puede ser la privación de libertad en el ámbito penal, siendo los ejemplos más representativos las entradas y registros e intervenciones telefónicas -las primeras, notificadas una vez adoptadas; las segundas, sólo participadas levantado el secreto de sumario-.

Y, finalmente, de manera destacada, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 14/1992, de 10 de febrero, F.J. 7 afirma: “Como ya se ha dicho, el embargo preventivo es decretado *inaudita parte debitoris*, pero ello no puede merecer reparo de inconstitucionalidad, pues en sí misma considerada la orden de embargo no es más que una medida cautelar, cuya emisión no requiere una plena certeza del derecho provisionalmente protegido, ni es forzoso tampoco que se oiga con antelación a quien la sufre (ATC 186/1983). Es más: la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar”.

³⁷⁵ Sobre el tema vid. capítulo IV.2.1.1.2. de este trabajo.

³⁷⁶ MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 5. También alude a esta tramitación parlamentaria CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 44, y en *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p. 121.

³⁷⁷ No en vano, la redacción que consta en el citado Proyecto de Ley, cuya tramitación parlamentaria se ha iniciado, establece, en su apartado 5, que: “Las medidas cautelares podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”. BOCG, Serie A, núm. 15-1, 13 de julio de 2012, pp. 7 y 8.

³⁷⁸ Sobre la importancia del trámite de audiencia en general, y los efectos de su no concesión cuando resulta obligatoria, puede verse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de octubre de 2005 (JT 2006\438), la cual se muestra partidaria, expresamente, de que debe concederse el trámite de audiencia cuando “exista duda razonable”, e, incluso, exige que la decisión de suprimir el trámite de audiencia debe motivarse en la liquidación, en su caso. Afirma en su F.D. cuarto: “Ahora bien, la existencia o no del trámite de audiencia debe evaluarse desde la perspectiva de la posible indefensión que esta supresión pueda ocasionar al interesado, lo que, sin perjuicio de la aplicación de la regla general que contiene el artículo 22 (y que contempla precisamente los supuestos en el que la Ley presume que no se produce dicha indefensión) debe evaluarse caso por caso, de manera que cuando

procedimientos de aplicación del tributo –art. 99.8 LGT-, y que es reiterado expresamente en el procedimiento de verificación de datos –art. 132.3 LGT- y en el de comprobación limitada –art. 137.3 LGT-. Igualmente sucede, obviamente, en el procedimiento de inspección tributaria –art. 156.1 LGT para las actas de conformidad, y art. 157.1 LGT para las firmadas en disconformidad-. Es más, podría sostenerse, como hacen Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, que, salvo en los supuestos en que la LGT prevé expresamente la posibilidad de suprimir el trámite de audiencia en dos casos concretos recogidos en el art. 155 y 99.8 LGT, en todos los demás supuestos “será inexcusable el trámite de audiencia en los términos que, supletoriamente, establece la LRJPAC”³⁷⁹. No obstante, si acudimos a dicha normativa –en virtud de la Disposición Adicional 5ª de la LRJAPyPAC-, en el caso concreto de las medidas cautelares, su artículo 72, tampoco prevé expresamente este trámite de audiencia³⁸⁰, aunque el artículo 84 del citado Texto Legal lo exige, con carácter general, para todos los procedimientos administrativos³⁸¹.

Precisamente porque el art. 72 de la LRJAPyPAC nada establece expresamente, buena parte de la doctrina administrativista ha mantenido que no es necesario dicho trámite, salvo que la legislación sectorial que regula las medidas cautelares en concretos ámbitos administrativos específicos lo recoja expresamente³⁸².

exista una duda razonable, debe concederse el trámite de audiencia. Es conveniente, además, que la decisión de suprimir el trámite de audiencia se motive en la resolución que ponga fin al procedimiento, bien entendido que la única fundamentación posible es la que resulta de lo dispuesto en el artículo 22.2 o en los párrafos 3.q y 4.1 del artículo 84 LRJ-PAC. En este sentido se pronuncia el apartado 8.4 de la Instrucción 9/1998, que exige que se haga constar la circunstancia de resultar de aplicación lo dispuesto en estos preceptos, con cita expresa de que concurre alguna de las causas contempladas en los mismos bien en los antecedentes de hecho o bien en los fundamentos de la resolución”. Puede consultarse, también, la STSJ Comunidad Valenciana de 28 de enero de 1999 (RJCA 1999\827), la cual considera que la omisión del trámite de audiencia previsto en el artículo 35 la Ley 2/1991 supuso una “omisión procedimental que, desde luego, determinaría esa transgresión del derecho al procedimiento debido y ocasionaría una relevante pérdida de derechos de contradicción y defensa susceptible de encajarse en la órbita propia del concepto de indefensión material al privar, de forma absoluta, a quien se ve afectado por dicha medida cautelar de la formulación de cualquier tipo de alegación o prueba en lo que hace a las razones que justifican la falta de desarrollo de esos “indicios de falta muy grave” o, en su caso, aquéllas que excluyen tal medida al objeto de asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer”, F.D. segundo.

³⁷⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª edición..., op. cit., p. 308.

³⁸⁰ Según MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”..., op. cit., p. 58: “La Ley 30/1992 no había previsto en su regulación sin embargo la necesidad de dar audiencia al interesado. Dicha ausencia había sido ampliamente criticada por la doctrina”.

³⁸¹ El citado artículo 84 de la Ley 30/1992, establece, en relación con el trámite de audiencia, que: “1. Instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes, salvo lo que afecte a las informaciones y datos a que se refiere el artículo 37.5. 2. Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes. 3. Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite. 4. Se podrá prescindir del trámite de audiencia 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”.

³⁸² Vid. REBOLLO PUIG, M.: “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”, en AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*.

Por último, dada la diferente naturaleza de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria de las medidas cautelares adoptadas en los procedimientos administrativos o judiciales de revisión, consideramos improcedente apelar al contenido de la regulación del art. 733 de la LEC que sí que requiere la previa audiencia al demandado salvo razones de urgencia o con ella se pueda comprometer el buen fin de la medida cautelar, debiendo expresar las razones que han llevado a prescindir de ella, o aludir a que el art. 135 LJCA permite prescindir de la audiencia atendidas las circunstancias de especial urgencia que concurren en el caso³⁸³.

Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez, Civitas, Madrid, 1993, p. 699 y 700, quien afirma que “cuando la medida se acuerde en base al art. 72 LPA u otro precepto legal que no consagre explícita o implícitamente la audiencia al interesado, puede partirse de la innecesariedad de tal trámite (...). Con todo, no será así siempre y resultará oportuno, incluso ocasionalmente necesario, oír previamente al interesado para contar, si no los hay ya, con los elementos de juicio suficientes que exige el art. 72 LPA” y MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa...*, op. cit., p. 19, considera que “siempre que sea posible y dado el contenido gravoso y limitativo de estas medidas deberá darse audiencia al interesado o destinatario de la medida. En otras ocasiones, si el trámite no está previsto en la norma reguladora del procedimiento, si la urgencia exige la adopción de la medida con carácter inmediato y si además, la audiencia no aporta dato relevante alguno a la evidente gravedad de los hechos, podrá adoptarse la medida directamente”.

Se manifiestan partidarios de conceder trámite de audiencia, CALONGE VELÁZQUEZ, A. y GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo. A propósito del Proyecto de Ley de Modificación de la Ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Actualidad Administrativa*, 1998-3, p. 782, quienes consideran necesario, a pesar de que nada decía el art. 72 LPA, la audiencia al interesado, salvo que razones de urgencia o de eficacia de la propia medida justifiquen la omisión de ese trámite. También, en GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo tras la promulgación de la LRJPA”, en AA.VV.: *Procedimiento administrativo. Ponencias del I Coloquio hispano-portugués*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, p. 386. GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *El procedimiento administrativo sancionador : comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 y al Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, p. 290, considera necesaria la audiencia excepto si concurren razones inaplazables de urgencia: “parece lógico convenir que si en dicha adopción concurren razones inaplazables de urgencia, la audiencia no será imprescindible, pues la demora ocasionada por la misma probablemente frustraría el fin perseguido con la medida. Pero quizás en otro caso la instauración de un trámite de audiencia quedaría plenamente justificado, en función de conceder al presunto infractor una oportunidad de rebatir los presupuestos y requisitos que sirven de base a la medida cautelar sobre cuya posible adopción se da cuenta al interesado”. NARBÓN LAÍNEZ, E.: “Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo. Especial referencia a la suspensión en vía administrativa”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 18 (Ejemplar dedicado a: Valoración de la Ley 30/1992 tras cinco años de vigencia), 1997, p. 219, considera que sí que debe concederse trámite de audiencia a las personas a quienes dicha actividad vaya a afectarles de forma directa o indirecta. MARINA JALVO, B.: *Medidas provisionales en la actividad administrativa...*, op. cit., p. 104, concluye que “salvo supuestos muy excepcionales en los que su observancia sea inviable o determine el fracaso de la medida prevista, debe respetarse el trámite de audiencia con carácter previo a la adopción de medidas provisionales. Pues, incluso en los casos de especial urgencia, la rapidez en la adopción de la oportuna medida provisional no resulta incompatible con el respeto del trámite de audiencia previa que, en su caso, puede desarrollarse en un plazo de tiempo menor que el habitual”. PONS CÁNOVAS, F.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo sancionador*, Marcial Pons, Barcelona, 2001, p. 203-204 considera que sería conveniente en la totalidad de supuestos en que resultara posible la adopción de las medidas que estuviera precedida de un trámite de audiencia, aunque fuera reducido. (...) Ahora bien, la audiencia sólo debe considerarse preceptiva, de manera que su incumplimiento puede dar lugar a la nulidad o anulabilidad de la medida, cuando esté expresamente prevista en la norma aplicable o provoque la indefensión del interesado.

³⁸³ Ambos preceptos son citados por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., pp. 560 y 561. También hace referencia al art. 733.2 LEC y a la posibilidad de

Centrándonos, pues, en la normativa tributaria, y ante la ausencia de previsión legal respecto de un trámite de audiencia, conviene analizar si, aún así, de la regulación existente sería posible el mismo.

Como ya hemos señalado al analizar el momento en que puede adoptarse una medida cautelar de las previstas en el art. 81 de la LGT, resultaría factible su adopción en un procedimiento de comprobación limitada siempre que lo llevara a cabo un órgano de inspección. Podría pensarse que se satisface esa necesidad de oír al obligado tributario si junto a la notificación de la propuesta de liquidación y correlativa concesión de un período para alegaciones ha sido acordada y notificada la medida cautelar; pudiendo darse el caso, incluso, de que se notificaran, al mismo tiempo, tanto el acto de iniciación del citado procedimiento de comprobación limitada con propuesta de liquidación y concesión de alegaciones como el acto de adopción de la medida cautelar. En estas circunstancias, pudiera pensarse que el obligado tributario podría efectuar alegaciones en relación con la propuesta de liquidación y, asimismo, en relación con la medida cautelar.

Otro tanto puede suceder durante la tramitación de un procedimiento de inspección tributaria. Una vez firmada el acta de inspección en disconformidad, se concede plazo de quince días para efectuar alegaciones, en cuyo caso si, en ese mismo momento, se notifica la medida cautelar, podría considerarse que el obligado tributario afectado puede aprovechar ese lapso temporal para alegar cuanto estime conveniente también en relación con la medida cautelar adoptada.

No obstante, apreciamos varios inconvenientes procedimentales en esta solución, atendida la regulación legal actualmente vigente de los procedimientos de comprobación limitada y de inspección tributaria y de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

En primer lugar, no podemos pasar por alto que esta solución no es, ciertamente, muy ortodoxa, pues se estaría reconduciendo al obligado tributario a alegar sobre cuestiones relativas a la medida cautelar en un trámite de un procedimiento cuyo objeto y finalidad no es, propiamente, el de asegurar el crédito tributario, sino el de fijarlo.

En segundo lugar, no podemos desconocer tampoco que las alegaciones presentadas en los procedimientos de comprobación limitada o de inspección se efectúan ante el órgano competente para liquidar, que no es el mismo que acordó la medida cautelar, sino que es quien la propuso. No es éste el funcionario competente para conocer de los alegatos que se presenten sobre la corrección de la medida cautelar, por lo que se restaría operatividad a dicha posibilidad dada la obligación de remitir las alegaciones sobre dicha medida al órgano administrativo competente para dictarla.

En tercer lugar, sería necesario prever, legalmente, la necesidad de que el órgano administrativo competente que ha adoptado la medida cautelar pueda dictar el acto de confirmación o ratificación de esa medida a la vista de las alegaciones efectuadas.

Idénticas conclusiones habría que efectuar en relación con la posibilidad de introducir ese trámite de audiencia si se trata de una medida cautelar dictada en un

adoptar medidas cautelares inaudita parte, GARCÍA PALACIOS, J., "El nuevo régimen de las medidas cautelares"..., op. cit., p. 697.

procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, solidaria o subsidiaria, dirigido contra un responsable tributario. En ese caso, el artículo 41.5 LGT establece, expresamente, que se debe conceder un trámite de audiencia antes de dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, pudiendo adoptar medidas cautelares una vez iniciado el procedimiento de declaración contra él. En este precepto, tal y como está configurado legalmente, el trámite de audiencia tiene, como finalidad, permitir que el obligado tributario contra el que se dirige el procedimiento declarativo, sea responsabilidad solidaria o subsidiaria, pueda efectuar alegaciones en relación con esa futura posible declaración de responsabilidad, pero no respecto de las medidas cautelares que, en su caso, fueron adoptadas.

3.4.2.3. Propuesta normativa para la concesión de un trámite de audiencia.

Como ya hemos dejado indicado, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 105 c) de la CE y la jurisprudencia del TC al respecto, el trámite de audiencia no es preceptivo en el procedimiento administrativo, tratándose de una cuestión de estricta legalidad, de modo que es posible su omisión si la misma obedece a razonables finalidades de protección de bienes e intereses constitucionales protegidos y siempre que guarden la proporcionalidad debida –STC 73/1993-³⁸⁴. En este sentido, hemos considerado que la introducción de un trámite de audiencia previo a la adopción de la medida cautelar podría significar la ineficacia de la misma al ser el contribuyente puesto en alerta sobre la intención de la Administración tributaria de adoptar medidas cautelares sobre su patrimonio.

Sin embargo, no debemos olvidar la relevancia que está adquiriendo, en la actualidad, el derecho de audiencia y participación como manifestación del derecho a una buena administración y como mecanismo para encauzar el ejercicio de potestades discrecionales de la Administración, facilitando la toma de la mejores decisiones por su parte, pues, al establecerse un trámite de audiencia o alegaciones, la Administración tendrá más elementos de juicio para decidir o no sobre la adopción de la medida cautelar o sobre la proporcionalidad de la misma, y, al mismo tiempo, respetar los derechos e intereses del obligado tributario.

Por todo ello, consideramos que resultaría procedente la introducción, con carácter general, de un trámite de audiencia, pero con las matizaciones y particularidades a que seguidamente hacemos referencia, para poder conjugar, de este modo, el derecho de participación y la eficacia en la actuación de la Administración.

Cabe señalar, en primer lugar, que en algunos de los supuestos de medidas cautelares reguladas legalmente, no habría inconveniente jurídico alguno en conceder dicho trámite de audiencia con carácter previo a la adopción de la medida cautelar, pues no existiría posibilidad material de que el obligado tributario efectuara actos tendentes a evitar la satisfacción del crédito tributario.

Nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en los que la medida cautelar consiste en la retención del pago de devoluciones tributarias, tales como la genérica retención del art. 81.4.a) LGT o la retención de los pagos de empresas que contraten o

³⁸⁴ STC 73/1996, de 30 de abril, F.J. 4.

subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios del art. 81.4 d) de la LGT.

Obviamente, en estos casos, ningún problema se produciría si el órgano administrativo, antes de la retención cautelar de dichas cantidades, concede un período para que el obligado tributario afectado pueda alegar cuanto estime pertinente en relación, tanto con la procedencia de la medida cautelar como, por ejemplo, con la cuantía a que debiera ascender dicha retención de la devolución o del pago a realizar.

Para el resto de las medidas cautelares previstas en la LGT –y destacadamente para los supuestos de embargo preventivo de bienes y derechos, de la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos, o el embargo preventivo de dinero y mercancías de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y no declaradas o de ingresos de espectáculos públicos no declarados, previstos en el art. 81.4.b) y c) y art. 81.7 LGT-, estimamos que la posibilidad de conceder trámite de audiencia antes de la adopción o prórroga de la medida cautelar puede resultar improcedente por cuanto que impide su adopción con la urgencia y flagrancia que resulta ínsita a dichas medidas cautelares –*periculum in mora*-. No en vano, normalmente –incluso, por la jurisprudencia-, se ha apelado a la sumariedad exigida en la adopción de las medidas cautelares de aseguramiento del crédito tributario, al interés público protegido y a la propia esencia y finalidad de estas medidas, para manifestarse en contra de la adopción de este trámite de audiencia³⁸⁵.

Éste es un riesgo, evidentemente. Pero también es bien cierto que el artículo 81.3 LGT establece que únicamente se pueden adoptar dichas medidas cautelares cuando no se causen perjuicios de difícil o imposible reparación. Y, evidentemente, qué mejor posibilidad para discernir si pueden causarse dichos perjuicios, o no, que escuchar a quien los puede sufrir³⁸⁶. Trámite de audiencia que, a la postre, permitiría advenir, con mayor conocimiento de causa, la presencia del *fumus boni iuris* en la adopción de una de estas medidas cautelares.

Además, aunque suponga adelantar reflexiones sobre las que nos detendremos con posterioridad, resulta necesario destacar que, con ese trámite de audiencia, se pretendería reforzar la posición del obligado tributario cuya debilidad jurídica –si se nos permite la expresión- se aprecia, claramente, cuando se analiza la posibilidad de impugnación de una medida cautelar y, en su caso, los efectos que puede producir una resolución –administrativa o judicial- que la anule. Simplemente apuntaremos, ahora, dos circunstancias. Primera, no se prevé normativamente la impugnación de la medida cautelar de este tipo. Segunda, en caso de admitirse la posibilidad de recurrir ante el órgano administrativo o judicial –sobre lo que, evidentemente, volveremos con posterioridad-, ¿qué satisfacción jurídica material le proporciona al recurrente si, cuando se resuelve el correspondiente recurso, la medida cautelar ya ha cesado en sus efectos?

³⁸⁵ En este sentido, GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 697, citando, en este sentido, la STS 18-9-1990 (RJ 1990\7091) y la Resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ 004834).

³⁸⁶ A este argumento hace referencia, también, CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 45, así como en *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p. 122 y en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 339, mostrándose partidario de conceder audiencia al interesado al adoptar una medida cautelar “en todo caso”.

Por todo ello, teniendo en cuenta todos los referentes anteriormente apuntados, consideramos que cabría la posibilidad de trasladar, *mutatis mutandis*, un trámite de audiencia similar al del artículo 181.5 del RGGI, que regula la adopción de medidas de aseguramiento de pruebas durante la tramitación del procedimiento inspector – conscientes de que, aunque son denominadas medidas cautelares, no tienen tal condición³⁸⁷ -.

En efecto, en el apartado quinto del art. 181 del citado Real Decreto se establece la posibilidad de que, “en el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado”. Obviamente, también en estos casos en que es necesario conservar los elementos de prueba que permitirán justificar el acto administrativo de liquidación tributaria se aprecian esos requisitos de urgencia y excepcionalidad. Y no vemos por qué en ese caso sí que puede concederse trámite de audiencia al obligado tributario, mientras que no debe admitirse dicha posibilidad si lo que está en juego es el cobro efectivo de la deuda tributaria.

Por ello, podría introducirse legalmente -pues resulta improcedente su previsión en una norma reglamentaria- la posibilidad de que, en el plazo improrrogable de 5 días, desde el día siguiente al de la notificación de la medida cautelar ya adoptada, el obligado tributario pueda formular alegaciones ante el órgano competente para dictar la medida cautelar, quien deberá dictar acuerdo motivado, que debe notificarse al obligado tributario, en el plazo improrrogable de 15 días desde que dicha medida haya sido adoptada.

Repárese en que, en la propuesta que efectuamos, la medida cautelar ya se ha adoptado por el órgano competente, y, además, ya ha sido notificada al obligado tributario. Esta circunstancia prácticamente impediría la adopción por el obligado tributario de actos para frustrar o dificultar gravemente el cobro de la deuda tributaria.

Queremos advertir que dicha posibilidad se llevaría a cabo, también, en una cadencia temporal que prácticamente no supondría perjuicio alguno ni para el obligado tributario ni tampoco para la propia Administración. Al contrario, incitaría a la Administración a resolver con celeridad sobre las alegaciones presentadas, debiendo cobrar conciencia de que la urgencia que se predica de la medida cautelar se presenta en una doble vertiente: urgencia para la Administración para que no se frustre el cobro de la deuda, pero urgencia para el administrado para que, en su caso, pueda evitar sufrir

³⁸⁷ Vid. en este sentido LUQUE MATEO, M. A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 109, quien se muestra favorable a la introducción de la audiencia del obligado tributario, al igual que hace el art. 181 RGGI.

Vid. en contra PARRA GARCÍA-MOLINER, A: “Procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por HUESCA BOADILLA, R.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 965, y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección”..., op. cit. p. 971, sin analizar la naturaleza jurídica de las medidas de aseguramiento de prueba que pueden adoptarse en el procedimiento inspector, apunta que “el carácter inquisitivo del procedimiento inspector y la finalidad de aseguramiento de pruebas de las medidas hacen más aconsejable prescindir de la audiencia previa al obligado, que no obstante podrá ser oído por el órgano competente para liquidar a la hora de ratificar las medidas cautelares adoptadas por el actuario”.

daños de imposible o difícil reparación si la medida cautelar es adoptada improcedentemente, como exige el art. 81.3 LGT.

El plazo previsto para presentar las alegaciones sería de 5 días desde el momento en que la medida cautelar ha sido notificada; esto es, lógicamente, desde que conoce el obligado tributario qué medida cautelar ha sido adoptada y cuál es su contenido.

Sin embargo, el plazo para resolver las alegaciones sería de 15 días, pero que empezarían a contar, no desde el día en que se notifica la medida cautelar, ni tampoco desde el día en que se presenten las alegaciones, sino desde el día en que se adoptó la medida cautelar.

Con esta previsión se acortan significativamente los plazos de duración temporal de este trámite de audiencia. Puede adoptarse el acuerdo de una medida cautelar y, sin embargo, no ser efectivamente notificada al obligado tributario hasta unos días después; retraso achacable al órgano administrativo. De entrada, pues, esos días ya computarán a efectos del plazo de que dispone el órgano administrativo para resolver. Incluso, asimismo, puede suceder que el obligado tributario no presente las alegaciones hasta el último de los cinco días de que dispondría, con lo que, en estas circunstancias, ese período de tiempo habría minorado el plazo de quince días de que dispone el órgano administrativo que tendría que ratificar, modificar o cancelar la medida cautelar.

Resulta llamativo que, en el art. 181.5 del RGGI analizado, el plazo de cinco días para efectuar las alegaciones sea tildado de improrrogable, cuando dicha circunstancia debiera también predicarse del acto de contestación a las alegaciones efectuadas, para remarcar, así, que el órgano administrativo tiene la obligación de resolver expresamente, y que debe hacerlo en un plazo relativamente breve para no cercenar los derechos del obligado tributario.

Por último, estimamos oportuno que el precepto legal que introdujera dicho trámite de audiencia advierta, expresamente, qué efectos jurídicos se producirían si el obligado tributario no recibe la notificación de la resolución con la ratificación, modificación o levantamiento de la medida cautelar de aseguramiento de la deuda tributaria.

Obviamente, si el efecto jurídico que se anuda al incumplimiento de la obligación administrativa de notificar la contestación a las alegaciones es que el silencio implica la confirmación de la medida cautelar ya adoptada, de poco, o nada, serviría la introducción de dicha posibilidad.

Por eso, consideramos que salvaguardaría mejor el derecho del obligado tributario a no sufrir daño alguno en su propiedad o libertad de empresa, sin que de ese modo se perjudicara la viabilidad jurídica de la posibilidad administrativa de adoptar una medida cautelar, que la superación de dicho plazo debiera suponer el levantamiento de la medida cautelar ya adoptada.

No obstante, en relación con la conveniencia de conceder trámite de audiencia al obligado tributario en los términos expuestos, varias cuestiones quedarían sin resolver y habría que dar adecuada respuesta.

No podemos perder de vista que, con la regulación propuesta, la medida cautelar ya está adoptada efectivamente cuando se concede dicho trámite de audiencia. La finalidad es clara: de este modo, se evita que el obligado tributario pueda llevar a cabo

actos que frustren el cobro de la deuda. Las alegaciones del obligado tributario se dirigirían, en su caso, a que el órgano competente para adoptarla bien la levante, la ratifique o la modifique, sin perjuicio, claro está, del derecho reconocido ex art. 81.6 LGT de solicitar la sustitución de la medida cautelar por otra garantía que se estime suficiente; derecho que, a nuestro juicio, podrá ejercer durante todo el tiempo de duración de la medida cautelar³⁸⁸.

De materializarse normativamente esta propuesta, resultaría necesario discernir contra qué acto podría recurrirse: si contra el acuerdo de adopción de la medida cautelar una vez notificado, o habría que esperar para la impugnación del posterior acuerdo de ratificación o, en su caso, de modificación –ningún sentido tendría, obviamente, la impugnación del acuerdo de cancelación dictado tras las alegaciones-. También resultará necesario establecer en qué momento comenzará a computar el plazo para interponer el correspondiente recurso. En este sentido, entendemos que, la respuesta estaría en función de la existencia de alegaciones, pues dicho plazo comenzaría a computar desde el momento en que se resuelvan las alegaciones, si estas son presentadas por el obligado tributario, o, desde el momento en que se notifique el acuerdo de adopción de la medida cautelar, en el caso en que no se decida hacer uso de este derecho.

Nuestra propuesta diverge de la que efectúa Luque Mateo³⁸⁹, quien considera que, por regla general debería otorgarse un trámite de audiencia *antes* de adoptarse una medida cautelar, con puesta de manifiesto del expediente a los interesados, y, sólo en los casos de extrema urgencia se justificaría su adopción inaudita parte, pero con la obligación de realizarla en los días siguientes mediante una comparecencia en la que se podrán presentar las alegaciones correspondientes³⁹⁰.

Es indudable que tal posibilidad pudiera considerarse más favorable a los derechos y garantías del obligado tributario, pues el trámite de audiencia se hará efectivo antes de la adopción del acuerdo de la medida cautelar. Ahora bien, en tanto que se prevé que la medida cautelar pueda ser adoptada inaudita parte cuando concurren circunstancias de especial urgencia, la utilización de tal concepto jurídico indeterminado, la correlativa discrecionalidad administrativa, y la imposibilidad de que pueda interponerse recurso contra esa decisión, pueden suponer, en la práctica, que la Administración convierta en papel mojado la concesión previa del trámite de audiencia mediante la generalizada alegación de la posibilidad de que, de lo contrario, el cobro de

³⁸⁸ Sobre el tema vid. capítulo V.4.4. de este trabajo.

³⁸⁹ LUQUE MATEO, M. A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 109.

³⁹⁰ Propone este autor, de *lege ferenda*, la incorporación de un nuevo párrafo en el artículo 81 de la LGT que recogiese los siguientes aspectos:

“Antes de adoptarse la resolución cautelar, se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados para que, en un plazo de cinco días, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

Atendidas las circunstancias de especial urgencia que concurren en el caso, el órgano competente podrá adoptar la medida sin oír a los interesados. Contra la misma no cabrá recurso alguno. En la misma resolución se les convocará a una comparecencia, que habrá de celebrarse dentro de los 3 días siguientes, sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada y en la que podrán presentar cuantas alegaciones, documentos y justificantes estimen pertinentes. Celebrada la comparecencia, se dictará resolución, en un plazo no superior a cinco días, la cual será recurrible”. Cfr. LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 111.

la deuda se vería frustrado –situación que, por cierto, se produce también con numerosas denegaciones a solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de pago, carentes de motivación pero cuyo régimen de recursos y de la suspensión del acuerdo denegatorio disuaden, en muchos casos, al obligado tributario de la interposición del correspondiente recurso-.

También estimamos que la puesta de manifiesto del expediente a todos los “interesados” puede resultar innecesaria dada la amplitud subjetiva a la que se refiere, pues podría entenderse, por ejemplo, que resulta obligación administrativa la de citar a un tercero que ostente un derecho de crédito frente al deudor principal o al responsable tributario contra quien se pretende adoptar la medida cautelar. Estimamos que dicha referencia a interesado debiera ser sustituida por la alusión a obligado tributario.

Por lo demás, consideramos poco operativa la celebración de una “comparecencia” -si la misma es entendida como una reunión entre el órgano administrativo y el obligado tributario-, pues, aunque obviamente de ese modo podría considerarse que se acorta el período de tiempo que podría discurrir entre la presentación por registro de entrada de un escrito y la recepción por el órgano administrativo competente para resolver la alegación, lo bien cierto es que, actualmente, con las herramientas informáticas existentes –que, prácticamente, remiten telemáticamente al instante el escrito presentado en el registro de entrada al órgano administrativo al que va dirigido- consideramos que bastaría con la concesión de un plazo de tiempo para la presentación del escrito de alegaciones y los documentos probatorios.

La modificación de la LGT efectuada por la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, nada establece sobre la posibilidad de instaurar un trámite de audiencia cuando la Administración tributaria trate de adoptar una medida cautelar que asegure el cobro de la deuda tributaria. Tanto más sorprende dicha circunstancia cuanto que resulta posible la adopción de una medida cautelar sin que exista todavía propuesta de liquidación y, por ende, sin que exista, por tanto, cuantificación aproximada de la deuda tributaria que pueda exigirse y cuyo cobro quiera asegurarse.

No hubiera estado de más que, aprovechando la posibilidad que brindaba la tramitación parlamentaria, se hubiera introducido la propuesta que hacemos, como se pretendió establecer cuando se tramitaba la Ley 25/1995, de 25 de julio, de modificación de la Ley General Tributaria. La similitud entre el contenido de aquella propuesta –finalmente abandonada- y la que se ha aprobado es evidente³⁹¹.

³⁹¹ Se trata de la enmienda número 42 presentada en el Congreso por el Grupo Socialista al Proyecto de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963. Esta enmienda proponía la siguiente redacción del apartado 2 del art. 128: “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 la deuda se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentariamente establecido para el pago del tributo. Cuando las medidas 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.” El motivo que se alegaba era una regulación más precisa de los casos de adopción de medidas cautelares, vid. BOCG, Congreso de los

Ante tan grave irregularidad –como la calificó en su momento Martín Queralt³⁹²- de poder adoptar una medida cautelar cuando todavía no se ha dado a conocer la propuesta de liquidación al obligado tributario ni se ha cuantificado siquiera aproximadamente la deuda tributaria, no estaría de más conceder dicho trámite de audiencia al obligado tributario para mitigar, en lo posible, la discrecionalidad administrativa, y evitar que pueda convertirse en mera arbitrariedad.

3.4.3. La notificación del acto de adopción de la medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria.

Como afirman Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero³⁹³, la plena producción de los efectos jurídicos de los actos administrativos requiere no sólo el cumplimiento de los presupuestos internos o de legalidad, sino también el cumplimiento de los presupuestos externos o de eficacia; concretamente, la notificación –art. 57.2 LRJAP y PAC-³⁹⁴.

Su extraordinaria relevancia ha sido puesta de manifiesto en numerosas ocasiones por el Tribunal Constitucional, el cual ha afirmado, en este sentido, que “junto a un primer efecto de condición de eficacia del acto (art. 57.2 LRJPAC), estas notificaciones tienen una dimensión procedimental de extraordinario relieve, cual es la de determinar el inicio de los plazos para recurrir el referido acto, en vía administrativa o jurisdiccional” –STC 73/996³⁹⁵-. En este mismo sentido, la STC 111/2006 considera que “el cumplimiento de los requisitos y condiciones legales para practicar la notificación tienen relevancia constitucional en cuanto que son garantía de que el interesado conocerá el acto o resolución que le afecta y podrá, en consecuencia, ejercer adecuadamente su derecho de defensa”³⁹⁶.

Diputados, V Legislatura, Serie A, 15 de marzo de 1995, nº 92-7, p. 45. Finalmente, la redacción del art. 128.2 solo contenía la posibilidad de adoptar medidas cautelares respecto de deudas liquidadas.

³⁹² MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 5.

³⁹³ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª edición..., op. cit., p. 329.

³⁹⁴ Sobre la notificación de los actos tributarios vid. DELGADO GARCÍA, A.M.: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, GARCÍA NOVOA, C.: *Las notificaciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 2001 y GARCÍA CALVENTE, Y.: *Las notificaciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 2002.

Vid. también DELGADO GARCÍA, A.M.: “Las notificaciones telemáticas en el ámbito tributario”, en AA.V.V.: *XIII Encuentros sobre Informática y Derecho: 1999-2000*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 371 y ss., “El nuevo marco normativo de las notificaciones tributarias”, *Revista Información Fiscal*, nº 34, 1999, pp. 9 y ss., “Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos”, *IDP: Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 12, (Ejemplar dedicado a: La Administración tributaria: una guía para el desarrollo de la administración electrónica en España), 2011 pp. 66 y ss., DEL MORAL GONZÁLEZ, A.: “Las notificaciones tributarias por correo”, *Impuestos*, nº 1, 1997, pp. 168 y ss., DÍAZ DELGADO, J.: “Las notificaciones tributarias”, *Estudios de derecho judicial*, nº 77 (Ejemplar dedicado a: Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios), 2005, pp. 271 y ss., GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “Algunas notas sobre las notificaciones tributarias válidas y la jurisprudencia”, *Impuestos*, nº 1, 1997, pp. 225 y ss., GRAU RUIZ, M.A.: “Las notificaciones tributarias en Derecho comparado”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 78, 2007, pp. 131 y ss., ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Apuntes sobre el nuevo régimen de notificaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 99, 1999, pp. 75 y ss.

³⁹⁵ STC 73/1996, de 30 de abril, F.J. 4. Vid. también en este mismo sentido la STC 111/2006, de 5 de abril F.J. 4 y la jurisprudencia allí citada y la STC 113/2006, de 13 de abril, F.J. 5.

³⁹⁶ STC 111/2006, de 5 de abril F.J. 4 y en idéntico sentido STC 113/2006, de 13 de abril, F.J. 5.

El anterior art. 128 de la LGT de 1963 no contenía expresamente la obligación de notificar el acto de adopción de la medida cautelar. En este sentido Pérez Royo y Aguillo Avilés consideran que a pesar de ello era clara la necesidad de que se notificasen al interesado³⁹⁷. De hecho, como subrayó García Novoa, su notificación venía siendo algo plenamente asumido que podría colegirse a partir de la aplicación supletoria del art. 54.1.a) de la LRJAP y PAC, al tratarse de un acto que limita un derecho subjetivo o interés legítimo³⁹⁸.

En la actualidad, el art. 81.1 de la LGT exige la notificación en los siguientes términos: “La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción”. Además, el art. 81.8 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, establece que cuando se adopten medidas cautelares durante la tramitación de un proceso judicial por delito fiscal o tras la interposición de denuncia o querrela, así como cuando se hayan incoado diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal o diligencias penales, el órgano competente de la Administración tributaria debe notificar dicha medida cautelar al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente.

La práctica de la notificación del acto de adopción de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria -que seguirá el régimen general contenido en los artículos 58 y 59 de la LRJAPyPAC y con las particularidades previstas en los art. 110 y siguientes de la LGT-, deberá quedar suficientemente acreditada en el expediente administrativo de adopción de la medida cautelar, puesto que, como afirmase la Resolución del TEAC de 26 de octubre de 2005, “La ausencia en el expediente de acreditación de la notificación (...) no puede ser suplida por suponer válidamente efectuada la notificación en base a la presunción de legalidad de los actos de la Administración”³⁹⁹.

Adoptada, por tanto, una medida cautelar, deberá notificarse por la Administración tributaria al obligado tributario con indicación de las siguientes cuestiones: identificación del obligado tributario y de la deuda tributaria que la medida cautelar adoptada pretende asegurar; los hechos que determinan la adopción de la medida y su motivación, señalando los preceptos jurídicos que son de aplicación; notificación de la medida concreta que la Administración ha considerado adoptar, su motivación y su vigencia temporal. Como ya hemos señalado, deberá indicarse también expresamente al obligado tributario el derecho que le asiste, ex art. 81.6 de la LGT, a solicitar la sustitución de esa concreta medida cautelar por otra garantía que estime suficiente así como su derecho a recurrir si no está conforme con el acuerdo adoptado por la Administración con especificación del recurso a interponer, el órgano ante el que se puede interponer y los plazos de que dispone para ello. Y, finalmente, y no por ello

³⁹⁷ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 523.

³⁹⁸ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 368.

³⁹⁹ Resolución del TEAC de 26 de octubre de 2005 (JUR 2006\33358), F.D. tercero.

menos importante, el órgano que adopta la medida y la fecha del acuerdo de adopción – SAN de 24 de noviembre de 2004-⁴⁰⁰.

Si la Administración tributaria, en el uso de las facultades que legalmente tiene conferidas -ex art. 81.6 d) de la LGT-, decidiese prorrogar la duración de la medida cautelar, dicho acuerdo también deberá ser notificado al interesado, con expresión de los motivos que justificaron tan decisión, y con idénticas garantías que las que acabamos de mencionar⁴⁰¹.

El art. 81.4 a) de la LGT prevé que la retención cautelar o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución, reiterando tal previsión el art. 125.1 del RGGI. Como ya hemos señalado al analizar dicha medida cautelar, tal posibilidad de notificación conjunta que brinda el art. 81.4 de la LGT no exime de la notificación individualizada y previa del acto por el que se procede a la retención cautelar de la devolución, si es que ésta se hubiese adoptado antes del acuerdo por el que se reconoce el derecho a la devolución, al igual que si la medida cautelar se hubiese adoptado con posterioridad a la notificación del acuerdo de devolución, la misma se debería efectuar posteriormente.

Compartimos la opinión de Pérez Royo y Aguallo Avilés para quienes la notificación de la medida cautelar podrá ser posterior al momento de su adopción, con el fin de no desvirtuar su efectividad⁴⁰². Está claro que una notificación previa produciría un efecto anuncio que le podría privar de eficacia.

Es necesario reflejar, en este momento, que no debemos confundir los diferentes efectos que producen para el obligado tributario la fecha de adopción de la medida cautelar con la fecha de su notificación. Mientras que la primera es determinante para computar el plazo máximo de duración de la misma (art. 81.6 LGT)⁴⁰³, será la fecha de notificación de la medida la que condicione los plazos para recurrirla.

4. Efectos temporales de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: duración, levantamiento, sustitución y conversión en definitivas.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria deben adoptarse con la exclusiva finalidad de asegurar su cobro ante la existencia de un indicios racionales reveladores de que el mismo va a verse frustrado o gravemente dificultado.

En este sentido, y como consecuencia de su carácter instrumental, las medidas cautelares son provisionales -deben mantenerse mientras duren las circunstancias que motivaron su adopción-, y temporales -durante el tiempo estrictamente necesario para cumplir con dicha finalidad⁴⁰⁴-, como además expresamente indican los apartados 1 y 6

⁴⁰⁰ SAN de 24 de noviembre de 2004 (JT\2005\1301), F.D. cuarto. Vid. en este mismo sentido GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 683 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 562.

⁴⁰¹ Vid. sobre el tema capítulo V.4.1 de este trabajo.

⁴⁰² PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 523.

⁴⁰³ Sobre el tema vid. capítulo V.4.1 de este trabajo.

⁴⁰⁴ Vid. Capítulo III.3.3. de este trabajo.

del art. 81 de la LGT. Como afirmase Martín Queralt: “Por su propia esencia repugnan su conversión en situaciones jurídicas permanentes o definitivas”⁴⁰⁵.

Precisamente por este motivo, el art. 81.6 de la LGT establece un plazo máximo de duración de seis meses desde su adopción, ampliable por acuerdo motivado, por otros seis meses, debiendo cesar sus efectos llegado dicho límite, excepto que las mismas se conviertan en embargos en un procedimiento de apremio o en embargos judiciales, desaparezcan las circunstancias que justificaron su adopción, o bien, a solicitud del interesado, se acuerde su sustitución por otra garantía suficiente⁴⁰⁶.

Es necesario, por tanto, realizar un análisis detallado de todos estos supuestos previstos legalmente.

4.1. El carácter temporal de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: su duración y su prórroga.

Con carácter general, los efectos de las medidas cautelares deben cesar en el plazo de seis meses desde su adopción.

En este sentido, la regulación contenida en el art. 81 de la LGT es idéntica a la del art. 128 de la LGT de 1963 -tras su modificación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social-⁴⁰⁷, excepto el supuesto de embargos respecto de cantidades retenidas o repercutidas a terceros, en

⁴⁰⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 5.

⁴⁰⁶ Art. 81.6 LGT: “6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

- a. Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.
- b. Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.
- c. Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado.

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

⁴⁰⁷ Conviene destacar que, hasta ese momento, el art. 128.4 de la LGT de 1963, no establecía limitación temporal alguna, cuestión ésta que había sido denunciada por la doctrina. Así, Martín Queralt afirmó que su introducción en el ámbito tributario se había realizado mediante una “normativa técnicamente muy defectuosa”, cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 3 y Falcón y Tella afirmaba respecto del Proyecto de Ley de reforma de la LGT del año 1995 que “Ya supone una importante quiebra de la seguridad jurídica el hecho de que ni los procedimientos de comprobación e investigación tributaria ni el procedimiento de apremio tengan un plazo prefijado para su terminación (...), pero sería mucho más grave, si cabe, que las medidas cautelares pudieran prorrogarse indefinidamente”, cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa <<versus>> intervención judicial”..., op. cit., p. 8.

cuyo caso el art. 128.3 de la LGT de 1963 establecía un plazo máximo de duración de un mes⁴⁰⁸.

El límite legal de seis meses, ampliables por acuerdo motivado a otros seis meses, es lógico, a nuestro juicio, ya que, como hemos señalado, las medidas cautelares son medidas instrumentales de un procedimiento cuya resolución pretenden asegurar, con lo que no tendría sentido alguno que las mismas pudiesen mantenerse en el tiempo más allá del que pudiera prolongarse el procedimiento dentro del cual se insertan.

Como mucho, podrán extenderse hasta que finalice el periodo voluntario de pago, momento en el cual podrán convertirse en embargos en un procedimiento de apremio o en embargos judiciales (art. 81.6 a) LGT)⁴⁰⁹. No obstante, y como tendremos ocasión de analizar a continuación, es posible que una medida cautelar tenga una duración inferior, al prever el art. 81.6 b) su levantamiento cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

La Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, recomienda que, adoptadas medidas cautelares, “se procurará que el plazo que medie desde la adopción de la medida hasta la extensión de las actas no supere un mes, habida cuenta que la duración total de la medida cautelar hasta ser definitiva es de 6 meses desde su adopción”⁴¹⁰.

Adicionalmente, el art. 81.6 de la LGT, en su apartado d), prevé la ampliación del plazo máximo de duración de las medidas cautelares mediante acuerdo motivado, sin que tal ampliación pueda exceder de seis meses⁴¹¹.

⁴⁰⁸ Los apartados 3 y 4 del art. 128 de la LGT de 1963 disponían lo siguiente: “3. Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y siempre que corresponda a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su ámbito respectivo, podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán de oficio en el plazo de un mes, salvo que el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o, en su caso el Director de departamento en quien delegue, determine la prórroga de las mismas, o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio.

4. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aun cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio, sin que puedan prorrogarse más allá del plazo de seis meses desde su adopción”.

⁴⁰⁹ Vid. apartado 6.3 de este capítulo.

⁴¹⁰ Cfr. Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, concretamente la Instrucción Séptima nº 8.

⁴¹¹ LAGO MONTERO, J.M.: “La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación de la ejecución (y II)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2008, p. 63, se muestra contrario a tal posibilidad en los siguientes términos: “No nos parece razonable, sin embargo, la posibilidad de que la medida cautelar, provisional por naturaleza, y circunscrita por el legislador a un razonable periodo de seis meses de duración, pueda ser prorrogada por otros seis meses. Creemos que si la situación de peligro para la efectividad del crédito se mantiene, lo correcto sería practicar otra medida cautelar, constituir una

A diferencia de cuanto ocurre respecto del procedimiento de inspección, en el que las causas de ampliación aparecen tasadas por el art. 150.1 de la LGT, en el caso de las medidas cautelares, la LGT únicamente prevé su ampliación mediante acuerdo motivado. Se trata, por tanto, de una facultad discrecional que supondrá, en el peor de los casos, que una medida cautelar pueda llegar a tener una duración máxima de doce meses. Eso sí, entendemos que la ampliación del plazo deberá realizarse por el tiempo que se prevea estrictamente necesario y no, de manera automática, por seis meses más, tal y como han señalado los Tribunales, aunque referido a la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras.

En este sentido, la SAN de 13 de julio de 2011, afirmó que “una ampliación automática del plazo de 12 meses, aún con efectos limitados, no es lo previsto en el artículo 150”⁴¹², añadiendo en un sentido similar la SAN de 9 de octubre de 2008, que “no hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que, al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, en presencia de circunstancias que impidan o dificulten que las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrán prolongarse mediante acuerdo motivado”, precisando “que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de los avatares propios del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción”⁴¹³.

Por lo que respecta al acuerdo por el que se decide ampliar la duración de la medida cautelar, como recuerda el art. 81.6 d) de la LGT, el mismo debe ser motivado y notificado al interesado; esto es, debe acreditarse suficientemente por la Administración tal necesidad, no sólo por las elementales exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva que la falta de motivación pudiera suponer⁴¹⁴, sino también para verificar la presencia del principio de proporcionalidad en tal decisión. Llama nuestra atención, en este sentido, que la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, disponga que adoptada la medida, se propondrá el acuerdo de prórroga en un plazo máximo de diez días naturales desde su adopción, debiendo resolver el órgano competente en el plazo máximo de diez días naturales desde que se haya recibido la propuesta⁴¹⁵; plazos, a nuestro juicio, excesivamente breves para poder verificar la presencia de circunstancias suficientes que justifiquen la prórroga de la medida cautelar.

garantía por tiempo indefinido hasta que desaparezcan las circunstancias de peligro, más que proceder a la prórroga de la anterior. Y si las circunstancias de peligro han desaparecido o estás próximas a desaparecer, lo que procede es la cancelación”.

⁴¹² SAN de 13 julio de 2011 (JT\2011\738), F. J. segundo.

⁴¹³ SAN de 9 octubre de 2008 (JT\2008\1436), F.J. sexto.

⁴¹⁴ Sobre la motivación del acuerdo por el que se adopta una medida cautelar, vid. capítulo V.3.4.1 de este trabajo.

⁴¹⁵ La Instrucción sexta.5 dispone lo siguiente: “En un plazo máximo de diez días naturales desde la fecha en que fueron adoptadas las medidas cautelares, el órgano de Recaudación que haya tramitado el expediente propondrá a través del Delegado Especial correspondiente, mediante comunicación por fax al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente para ello, que acuerde la prórroga de las mismas, siempre que en el periodo transcurrido desde aquella fecha nos e hayan producido hechos o surgido nuevas circunstancias que determinen o hayan determinado el levantamiento de la medida cautelar o desaconsejen proponer su prórroga. El acuerdo de prórroga, que necesariamente deberá tener

La motivación del acuerdo de ampliación ha de ser, por tanto, específica, tal y como ha afirmado la STS de 31 de mayo de 2010, trasladable al presente caso, aunque referida al acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras⁴¹⁶.

En cuanto a su notificación, resalta el TS, en su Sentencia de 2 de febrero de 2011, que “Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente”, para concluir, en este sentido, que “Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad”⁴¹⁷, anulando por prescripción las liquidaciones realizadas en el procedimiento de inspección al no haberse notificado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras.

Consideramos, en este sentido, que el cómputo del plazo máximo de duración de la medida cautelar ha de realizarse desde el momento de su adopción –esto es, desde que se materializa- y no desde el momento de su notificación, como además se desprende del tenor literal del art. 81.6 de la LGT, cuando dispone que “Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción”, ya que, de lo que se trata es de que los efectos de las mismas no tengan una duración superior a la estrictamente necesaria; efectos que se producen, como es lógico, desde la adopción de la medida y no desde su notificación⁴¹⁸.

En este sentido, y respecto del anterior art. 128.4 de la LGT de 1963, la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2003 afirmó que “De acuerdo con lo determinado en el apartado 4 del artículo 128 de la Ley General Tributaria, «Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso le levantarán de oficio, sin que puedan prorrogarse más allá del plazo de seis meses desde su adopción». Pues bien, en el presente caso el plazo de los seis meses siguientes a la fecha en que se adoptaron las medidas cautelares, se cumplió

carácter expreso, será adoptado, en su caso, en el plazo máximo de diez días naturales desde que se haya recibido la propuesta, según modelo incluido en Anexo IV, y deberá ser notificado al deudor en los mismos términos establecidos en el número 2 de este apartado”.

⁴¹⁶ STS de 31 de mayo de 2010 (RJ 2010\5451), F.D. tercero: “En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, FJ 4º)”.

⁴¹⁷ STS de 2 febrero de 2011 (RJ\2011\514), F.D. sexto.

⁴¹⁸ La SAN de 24 de noviembre de 2004 afirma, en este sentido –aunque referido al anterior art. 128.3 de la LGT de 1963-, lo siguiente: “Hay que partir de que el artículo 128.3 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, señala que «Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán de oficio en el plazo de un mes, salvo que el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o, en su caso el Director de departamento en quien delegue, determine la prórroga de las mismas, o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio». Conforme al contenido del precepto, el plazo de un mes en él previsto se fija como determinante, bien para el levantamiento de la medida cautelar adoptada, bien para acordar su prórroga, siendo lo relevante a tales efectos la fecha en que se adopte el acuerdo por el órgano competente”. Cfr. SAN de 25 de noviembre de 2004 (JT\2005\1301), F.D. 4º.

el 28 de febrero de 2002 por lo que no habiéndose dictado todavía el nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad por sucesión empresarial, ni mucho menos la providencia de apremio, la retención de las devoluciones quedó liberada desde esa fecha, razón por la que hubiera procedido hacer seguidamente el pago a X, S. A. del importe de las devoluciones, sin que el hecho de hallarse pendiente de dictarse el nuevo acuerdo de declaración de la responsabilidad por sucesión legitime la retención por más tiempo de dichas devoluciones”⁴¹⁹.

Transcurridos seis meses, o bien doce meses si se ha acordado su ampliación, desde la adopción de la medida cautelar, las mismas deberán levantarse salvo que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción o, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. A estos supuestos nos referiremos a continuación.

Entendemos que este plazo máximo de duración es, por analogía, igualmente aplicable a las medidas cautelares reguladas en el art. 165 de la LGT, en los casos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de tercería de dominio, y en los casos de prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución del IVA –art. 118 LIVA-.

Finalmente, cabe preguntarse si, finalizado el plazo máximo de duración de una medida cautelar, la Administración podrá volver a adoptar una nueva medida, en el hipotético caso de que el procedimiento dentro del cual se inserta no hubiese finalizado. La LGT no contiene previsión alguna al respecto, y, dadas las razones que hemos dejado apuntadas anteriormente, entendemos que no es posible⁴²⁰.

Por lo que respecta a las medidas cautelares previstas en el art. 81.8 de la LGT en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, como ya tuvimos ocasión de señalar, una vez adoptadas, podrán mantenerse, como reza el propio art. 81.8 de la LGT hasta que el órgano judicial adopte la decisión procedente, con lo que, en principio, no están sujetas a límite temporal alguno, con los posibles problemas que ello puede plantear respecto del principio de proporcionalidad de tal medida y la prohibición de que las mismas puedan causar un perjuicio de difícil o imposible reparación. Ello ratifica la tesis que mantenemos, según la cual debería admitirse exclusivamente la potestad de la Administración proponer la adopción de medidas cautelares para asegurar la responsabilidad civil derivada del delito, debiendo, en cualquier caso, ser el Juez quien decida al respecto.

4.2. El carácter provisional de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: la desaparición de las circunstancias que motivaron su adopción.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, el carácter instrumental de la institución cautelar hace que las mismas sean provisionales; es decir, que se mantengan mientras cumplan su función de aseguramiento, rigiendo en la materia el principio “rebus sic stantibus”, pues como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, en su

⁴¹⁹ Cfr. Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2003 (JUR\2004\54126), F.D. tercero.

⁴²⁰ En idéntico sentido LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 96.

Sentencia 105/1994, de 11 de abril, “son esencialmente reformables si las circunstancias cambiaren”⁴²¹.

Precisamente por este motivo, dispone el art. 81.6 apartado b) LGT que los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

En efecto, adoptada una medida cautelar, la misma deberá levantarse si el obligado tributario realizase cualquier acto que permitiese a la Administración deducir que no tiene sentido alguno mantener una medida cautelar adoptada. Imaginemos, por ejemplo, un embargo preventivo adoptado tras una propuesta de liquidación, que pasa a ser liquidación, y que es notificada y pagada en plazo voluntario. O, imaginemos que, notificada una medida cautelar en el seno de un procedimiento de inspección, el obligado tributario efectúa alegaciones y propone la práctica de diligencias que permitan concluir la inexistencia de indicios racionales de un cobro frustrado o gravemente dificultado. En estos supuestos, parece lógico que la Administración deba levantar inmediatamente las medidas cautelares adoptadas en tanto que las mismas ya no tienen función alguna de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Como precisan Pérez Royo y Aguillo Avilés, las medidas cautelares sólo tendrán desarrollo mientras concurren las circunstancias que las han provocado, puesto que las mismas no van dirigidas directamente al cobro, sino a impedir que se distraigan bienes que pudieran servir para satisfacer el crédito tributario si el deudor, eventualmente, no hiciera el ingreso voluntario⁴²².

Observa Aparicio Pérez, en este sentido, que la LGT no precisa si la medida cautelar desaparece automáticamente o la Administración está obligada a tomar las decisiones oportunas para dejarla sin efecto⁴²³. Corcuera Torres entiende que el levantamiento deberá llevarse a cabo formalmente con los mismos requisitos que la adopción -esto es, necesita de acto administrativo motivado y notificado al interesado⁴²⁴-; opinión que compartimos y que entendemos debe observarse especialmente en aquellos supuestos en los que la medida cautelar fue objeto de anotación preventiva en el Registro, para que pueda desaparecer dicha anotación⁴²⁵. Tal levantamiento, por lo demás, podrá realizarse de oficio o bien a instancia del interesado⁴²⁶.

⁴²¹ STC 105/1994, de 11 de abril, F.J. tercero. Vid., entre otras, STS de 7 marzo de 2003 (RJ 2003\2559), F.D. segundo y STSJ de Cataluña de 31 de mayo de 2006 (JUR\2006\296258), F.D. tercero y STSJ de Cataluña de 26 de octubre de 2006 (JT\2007\526), F.D. tercero.

⁴²² Cfr. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 521.

⁴²³ Cfr. APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 1400.

⁴²⁴ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 190.

⁴²⁵ Ya hemos señalado en este sentido que la Administración está obligada a remitir al correspondiente Registro de la Propiedad el certificado donde se deje constancia del hecho y causa de esa cancelación. Resolución de la DGRN de 11 marzo de 2010 (RJ 2010\1490), F.D. cuarto.

⁴²⁶ Vid. GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 692.

4.3. La conversión de las medidas cautelares en embargos en un procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales.

Como ya hemos señalado, el art. 81.6 apartado a) de la LGT dispone que los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción salvo “Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar”.

Como señala Corcuera Torres, la LGT reserva esta figura para un único caso, cual es la entrada en la vía de apremio⁴²⁷; momento a partir del cual la Administración deberá proceder al cobro forzoso de la deuda tributaria a través del procedimiento de apremio. Por ello, como precisan Pérez Royo y Aguallo Avilés, las medidas cautelares adoptadas pueden perdurar o incluso prorrogarse hasta el mismo momento en el que finaliza el plazo de pago concedido por la providencia de apremio⁴²⁸. Ahora bien, finalizado éste, lo que procede es el embargo de bienes, tal y como dispone el art. 167.5 de la LGT, puesto que, por razones obvias, no pueden concurrir una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria, con un embargo destinado a ejecutar bienes; motivo por el cual el primero se transforma en definitivo -es decir, dirigido a hacer efectivo dicho cobro⁴²⁹-.

Respecto de la conversión de la medida cautelar en un embargo en un procedimiento de apremio, García Novoa entiende que sólo es posible si la medida cautelar adoptada es un embargo preventivo, puesto que, en el resto de supuestos de medidas cautelares -como, por ejemplo, una retención de devoluciones-, su conversión en embargos en un procedimiento de apremio supondría alterar el orden de bienes embargables previsto en el art. 169.2 de la LGT⁴³⁰, no facultando el art. 81 de la LGT a desconocer tal prelación de bienes.

No obstante, la LGT concibe el embargo con absoluta flexibilidad y, en clara aplicación del principio de proporcionalidad, opta por la actuación menos gravosa o restrictiva de entre todas las posibles, inspirada en el principio de mayor facilidad de enajenación, hasta el punto de que la Administración y el obligado pueden acordar un orden diferente –art. 169.2 y 4 LGT-.

De este modo, el orden de embargo legalmente establecido tiene un carácter claramente subsidiario y debe ser considerado como “un beneficio para el deudor”⁴³¹. Precisamente por ello, y porque las medidas cautelares también están delimitadas por el principio de proporcionalidad, la conversión en embargo en la vía de apremio de la medida cautelar adoptada no debiera, en principio, plantear mayores problemas.

⁴²⁷ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 198.

⁴²⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 522.

⁴²⁹ *Ibidem*.

⁴³⁰ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 374. Precisa este autor que aunque es cierto que antes de embargar pueden ejecutarse las garantías, ex art. 168 LGT, las medidas cautelares no son garantías.

⁴³¹ Cfr. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 545. Vid. también en idéntico sentido, LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 87.

Esta conversión en embargos ejecutivos entendemos que requerirá un acuerdo expreso dictado por el órgano de recaudación competente, debiendo, por lógica, ser notificado, al igual que si se tratase de una diligencia de embargo, y procediéndose, en su caso, a su anotación preventiva en el Registro Público correspondiente, tal y como dispone el art. 170.2 de la LGT.

Tales embargos, dispone expresamente el art. 81.6 de la LGT, tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar. Se trata de una previsión que refuerza el carácter privilegiado del crédito tributario, y cuya finalidad entendemos que no es otra que la de posicionar en el tiempo dicho embargo cautelar, otorgándole un carácter preferente respecto de embargos posteriores adoptados e incluso inscritos durante la vigencia de la medida cautelar⁴³².

Como novedad, respecto de la anterior regulación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria contenida en el art. 128 de la LGT de 1963, prevé el art. 81.6 de la LGT su conversión en medidas cautelares judiciales.

Entendemos que tal previsión está referida a aquellos supuestos de delitos contra la Hacienda Pública de los que, en su caso, pudiera derivarse la adopción de alguna medida cautelar real de las previstas en el art. 589 de la LECRIM, consistentes en la prestación de fianza o, en su defecto, en embargo preventivo de bienes, para asegurar las responsabilidades pecuniarias que, en su caso, pudieran declararse procedentes.

Ya tuvimos ocasión de señalar que, en estos supuestos, la Administración tributaria puede, ex art. 81.8 de la LGT, adoptar medidas cautelares asegurar el pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito⁴³³.

Estamos ahora ante un supuesto diferente, se trataría de que una medida cautelar adoptada, bien para asegurar el cobro de la deuda tributaria, bien para asegurar posibles responsabilidades civiles, se transforme en una medida cautelar judicial, entendemos que en el seno de un proceso judicial penal por delito contra la Hacienda Pública. Lógicamente será el Juez o Tribunal que conozca del asunto el que adopte dicha resolución⁴³⁴.

En este sentido, la Instrucción nº 3/99 de 29 de julio de 1999 del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establece el procedimiento para la adopción de medidas cautelares al amparo del artículo 128 de la Ley General Tributaria, prevé que “En caso de apreciación de indicios de Delito Fiscal, si la medida cautelar hubiera sido adoptada se pondrá en conocimiento del Servicio Jurídicos de la A.E.A.T. y del Ministerio Fiscal a los efectos de información al órgano jurisdiccional correspondiente para que adopte las medidas precisas”⁴³⁵.

⁴³² Asimismo LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias...*, op. cit., p. 92.

⁴³³ Sobre el tema vid. capítulo IV. 2.1.3.7. de este trabajo.

⁴³⁴ Vid. en este sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 81. Medidas cautelares”..., op. cit., p. 607.

⁴³⁵ Instrucción Séptima.3.

4.4. La sustitución de la medida cautelar adoptada por otra garantía que se estime suficiente.

El art. 81.6 de la LGT prevé, con una redacción similar a la contenida en el art. 128.4 de la LGT de 1963, que, adoptada una medida cautelar, el interesado solicite su sustitución por otra garantía que se estime suficiente, añadiendo, en este sentido que “En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar”.

Como ha señalado Corcuera Torres, estamos ante una forma de levantamiento excepcional de la medida cautelar que no responde a la necesidad de poner fin la medida de aseguramiento inicialmente adoptada, sino que obedece a la transformación, a instancia del interesado, de la medida cautelar en otro medio de garantía que pueda asegurar de igual manera el cobro de la deuda tributaria⁴³⁶. A nuestro juicio, más que levantamiento, se trata de una sustitución de la medida cautelar por otra garantía que tiene igual función de aseguramiento.

En definitiva, ante la adopción por la Administración una medida cautelar porque un cobro, a su juicio, está en peligro de mora procesal y existen indicios de cobro frustrado o gravemente dificultado, el obligado tributario podrá proponer su sustitución por otra garantía diferente que le reporte un menor perjuicio para sus intereses, sin que ello pueda interpretarse como una aceptación tácita de la adecuación a Derecho de la medida cautelar, pudiendo interponer, en su caso, el correspondiente recurso.

Se trata, en última instancia, de dar la posibilidad al obligado tributario de cambiar el tipo de medida de aseguramiento, cuestión que le interesará cuando pudiera proponer medios de garantía que le resultasen menos onerosos que la medida cautelar adoptada, y que, en definitiva, supondría una sustitución “a posteriori” del derecho de audiencia previo que no existe en el procedimiento de adopción de la medida cautelar y que permitiría, en caso de ser utilizado por el obligado tributario, dar mayor cumplimiento al principio de proporcionalidad en su vertiente de principio o juicio de necesidad, ya que, lógicamente, propondrá una garantía que, a su juicio, sea menos lesiva para sus intereses. Pérez Royo y Aguallo Avilés entienden que se trata de una garantía necesaria para no perjudicar en exceso los derechos de los deudores dado el grado de intervención sobre la libertad de los ciudadanos que suponen las medidas cautelares⁴³⁷.

Esta posibilidad aparece configurada como un derecho del obligado tributario que deberá ejercer, lógicamente, desde el momento en que se le notifique la adopción de la medida cautelar y dentro del plazo de duración de la misma, y que la Administración deberá resolver en un plazo brevísimo -que debería estar regulado, al menos, reglamentariamente-, proponiendo, en este sentido, un plazo máximo de quince días; tiempo a nuestro juicio bastante para que la Administración valore la suficiencia y

⁴³⁶ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 191.

⁴³⁷ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 521.

viabilidad jurídica de la garantía ofrecida, debiendo considerarse el silencio estimatorio, ya que, en otro caso, de poco o nada serviría tal posibilidad.

En este sentido, la STSJ de Cantabria de 30 de abril de 2007, en la que se alegaba, entre otros motivos, desproporción de la medida cautelar adoptada por la Administración, afirma lo siguiente: “En manos de la entidad se encontraba minimizar el posible perjuicio de la medida cautelar mediante ofrecimiento "en forma y no sólo verbal" de garantía suficiente alternativa, al amparo del artículo 81.5, si bien no consta ni que se evaluaran los inmuebles, ni se concretasen las garantías alternativas cuya solicitud se interesaba con anterioridad a la resolución del recurso de reposición, siquiera la presentación de aval”⁴³⁸.

Como novedad, respecto de la regulación anterior contenida en la LGT de 1963, el art. 81.6 de la LGT -de manera idéntica a la regulación de las garantías en los supuestos de suspensión de la ejecución (arts. 224 y 233 de la LGT)-, prevé el levantamiento automático de la medida cautelar cuando el obligado tributario presente “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”⁴³⁹.

Se trata de los denominados supuestos de “suspensión automática”, dada la especial eficacia de estas garantías en caso de incumplimiento⁴⁴⁰.

Obsérvese que el levantamiento de la medida se supedita a que el aval solidario o el certificado de seguro de caución estén efectivamente constituido⁴⁴¹, y no simplemente propuestos, puesto que la LGT habla de presentar tales medios de garantía. Precisa García Palacios, en este sentido, que los avales o certificados de seguros de caución que se aporten habrán de expresar claramente que se prestan a tales efectos al amparo del art. 81.6 c) de la LGT⁴⁴². Constatada por la Administración tal realidad, deberá proceder al levantamiento de la medida cautelar así como de las posibles anotaciones preventivas que, en su caso, hubiere al respecto. Se trata, por tanto, de un auténtico derecho del obligado tributario a que se sustituya la medida cautelar por dicha garantía y que la Administración debería resolver, a nuestro juicio, en el plazo propuesto anteriormente.

Cuando la garantía ofrecida no consista en un aval solidario o el certificado de seguro de caución, la sustitución de la medida cautelar no será automática, sino que la Administración resolverá tal cuestión valorando la suficiencia de la garantía⁴⁴³.

A nadie escapa que el concepto de suficiencia, por indeterminado, no está exento de problemas⁴⁴⁴, y, en este sentido, Moreno Fernández considera que debe reunir dos

⁴³⁸ STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007 (JT 2007\750), F.D. octavo.

⁴³⁹ APARICIO PÉREZ, A.: “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”..., op. cit., p. 1401 lo denomina “sustitución automática”.

⁴⁴⁰ Vid. GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 695.

⁴⁴¹ Ídem, p. 693.

⁴⁴² Ídem, p. 694.

⁴⁴³ Sobre la competencia en la materia vid. capítulo V.3.1 de este trabajo.

⁴⁴⁴ El art. 48.4 del RGR se limita a afirmar al respecto lo siguiente: “La suficiencia económica y jurídica de las garantías será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. Cuando dicha apreciación presente especial complejidad, se podrá solicitar informe de

requisitos: cubrir el importe íntegro de la deuda tributaria a asegurar –suficiencia económica-, y que sea jurídicamente realizable –suficiencia jurídica-⁴⁴⁵.

Lo que está claro es que tanto en los supuestos de aval solidario o de seguro como en aquellos casos en los que el obligado tributario ofrece garantía diferente, el ámbito material y temporal que delimite el contenido y los efectos de la garantías ofrecidas en sustitución de las medidas cautelares adoptadas por la Administración ha de ser idéntico, y como señala en este sentido García Palacios, la garantía debe adecuarse a la cuantía de la medida cautelar, no debiendo exceder en el tiempo que legalmente está establecido para la misma⁴⁴⁶.

El art. 81.6 letra c) *in fine* de la LGT establece que “Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado”.

Parece querer el Legislador establecer expresamente una indemnización mínima por una actuación errónea por parte de la Administración ya que, adoptada una medida cautelar para asegurar el cobro de la deuda, y sustituida ésta por haber sido garantizada mediante un aval solidario, si se procediese al pago de la deuda en periodo voluntario, resulta claro que el tiempo demuestra que no existía *periculum in mora*⁴⁴⁷. Aún así, en estos casos, la indemnización exigible podría ser superior si se demostrase por el obligado tributario que los perjuicios ocasionados superan tales gastos⁴⁴⁸.

5. La impugnación del acto de adopción o prórroga de la medida cautelar, la posibilidad de suspender su ejecución y los efectos de la declaración de nulidad.

Nos corresponde ahora analizar si una vez adoptada una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario o notificado el acuerdo de prórroga, el obligado tributario afectado por dicho acto administrativo dispone de la facultad de acudir a un tercero independiente para poder sostener jurídicamente su improcedencia –de manera autónoma y separada, en su caso, al procedimiento del que traen causa-, poder lograr que ese acto sea declarada nulo, expulsado del ordenamiento jurídico y que cesen todos los efectos que haya producido, restableciendo, en la medida de lo posible, la situación inicial del recurrente. De manera inescindible, tendremos también que analizar si resulta posible solicitar y, en su caso, obtener la suspensión de la ejecución de una medida

otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos. Asimismo, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia jurídica de la garantía ofrecida”. Nada añaden al respecto la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago y la Instrucción 6/2006, de 23 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. Vid. sobre el tema el análisis jurisprudencial de LOZANO SERRANO, C.: *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 75 y ss.

⁴⁴⁵ MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 136.

⁴⁴⁶ GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 694.

⁴⁴⁷ En sentido similar MÁLVAREZ PASCUAL, L.: “La deuda tributaria”, en AA.VV. (coord. por PALAO TABOADA, C.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 281.

⁴⁴⁸ Sobre el tema vid. capítulo V.6 de este trabajo.

cautelar de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, y, obviamente, si, con ello, se produce satisfacción jurídica al solicitante o resulta ser una posibilidad sin efectos prácticos para el recurrente.

Como tendremos ocasión de comprobar, la problemática jurídica de estas cuestiones nos genera la convicción de que la Justicia, en este importante sector del ordenamiento jurídico, depende, no sólo de una correcta formulación de las Leyes tributarias, sino también, y de manera decisiva, de que la Administración cumpla escrupulosamente con la normativa que regula sus actuaciones, y de que el proceso que provoque el recurrente contra su ejercicio ilegal le proporcione una tutela efectiva y, en suma, no acabe resultando totalmente inútil jurídicamente, cuando no, incluso, perjudicándole si se ordena la retroacción de la actuación administrativa y, con ello, se devengan nuevos intereses de demora durante todo ese tiempo.

5.1. La impugnación de una medida cautelar en vía administrativa.

A la hora de discernir si el acto de adopción o el acuerdo de prórroga de la duración temporal de una medida cautelar puede considerarse acto susceptible de impugnación, en vía económico-administrativa o en vía judicial, y su ejecución puede ser objeto de suspensión, será necesario acudir, en cada caso, a la regulación normativa correspondiente y, por supuesto, a los pronunciamientos administrativos y judiciales dictados al respecto.

Obviamente, en el ámbito de los tributos de titularidad estatal hay que acudir, con carácter obligatorio⁴⁴⁹ –y, previo, en su caso, el potestativo recurso de reposición-, a los Tribunales Económico-administrativos –órganos insertos en la propia estructura del Ministerio de Hacienda-, y cuya actuación se regula en el Título V de la LGT y en su desarrollo reglamentario introducido por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante RR), en su Título IV.

Si se trata de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de un tributo propio de las Comunidades Autónomas, el art. 20.1.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), atribuye a éstas la competencia para resolver las Reclamaciones económico-administrativas sobre dichas materias a los órganos económico-administrativos, para lo que sería necesario atender a las regulaciones normativas previstas por cada uno de esos Entes autonómicos.

⁴⁴⁹ No nos resistimos a traer a colación las palabras de GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva LGT. Problemas constitucionales”..., op. cit., p. 229, cuando puso de relieve, con razón, que: “El derecho a una tutela judicial efectiva, una justicia rápida y sin dilaciones, obligaría a replantarse todo el actual sistema de la revisión administrativa de los actos de la Administración en materia tributaria. No es posible dilatar el acceso a la Justicia durante períodos que pueden alcanzar años, con el acto ya ejecutado o cómodamente (para la Administración) avalado. (...) la declaración del art. 24 CE tiene que ser efectiva en materia tributaria”. Puede verse, al respecto, la STC 275/2005, de 7 de noviembre –que considera compatible esta carga procesal del demandante con el artículo 24.1 CE, F.J. 4-, y, sobre todo, el voto particular disidente del Magistrado Sr. García Calvo.

Por último, si la medida cautelar es dictada para asegurar el cobro de la deuda relativa a un tributo local –en caso de que dicha potestad resulte prevista y regulada en la correspondiente Ordenanza Fiscal municipal-, hay que tener en cuenta el art. 14 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –en adelante TRLHL-. Dicho precepto establece, como vía obligatoria, el recurso de reposición con carácter previo a la vía judicial contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, cuando se trate de Municipios incluidos en el Título X de la Ley 57/2003, de 15 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, a tenor del art. 137, deba interponerse obligatoriamente una Reclamación económico-administrativa ante el órgano competente designado por el Pleno de la Corporación. En todos estos casos, será necesario analizar cada Ordenanza Fiscal municipal para advenir de qué órgano administrativo revisor se trata y cuál es el procedimiento previsto, lo que, dicho sea de paso, poco favorece a la seguridad jurídica.

Centrándonos únicamente en el caso de la posible impugnación del acto de adopción de la medida cautelar relativa a un tributo estatal, es necesario tener presente que resultan actos susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa aquellos cuyo contenido pueda identificarse con la materia económico-administrativa.

El artículo 226 de la LGT determina que, en el ámbito de competencias del Estado, tendrá la consideración de materia económico-administrativa aquellos actos de aplicación de los tributos y recargos que recaigan sobre ellos, así como las correspondientes sanciones⁴⁵⁰. Naturalmente, dentro de los actos dirigidos a lograr la aplicación de los tributos entendemos que hay que considerar incluidas las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria por ser actos administrativos dictados por un órgano administrativo cuya finalidad es la realización efectiva de un tributo.

A su vez, el art. 227 de la LGT delimita las condiciones generales que han de reunir los actos susceptibles de Reclamación económico-administrativa. Este precepto exige, en su apartado primero, que se trate de actos que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber, o, cuando se trate de actos de trámite, que, directa o indirectamente, decidan el fondo del asunto o pongan fin al procedimiento⁴⁵¹.

⁴⁵⁰ Art. 226 LGT: “Ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas.

Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias:

a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso”.

⁴⁵¹ Art. 227 LGT: “Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa.

1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.

b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento”.

En el apartado segundo del citado art. 227 LGT se proporciona una enumeración concreta de actos que, por resultar dirigidos a la aplicación de los tributos, pueden ser objeto de reclamación en vía económico-administrativa, sin que, entre ellos, se haga referencia expresa al acto de adopción o prórroga de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria⁴⁵². Y tampoco resulta prevista dicha posibilidad en ninguna otra norma tributaria, a pesar de que el citado art. 227.2 LGT así lo autoriza expresamente -lo que hubiera podido ser aprovechado por la Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, para introducir dicha posibilidad en la reforma del art. 81 LGT, aunque, obviamente, no sea técnicamente la mejor solución-.

En definitiva, ni la LGT ni el RR que la desarrolla prevén, en ningún precepto, la impugnación del acto administrativo de adopción o prórroga de una medida cautelar. De hecho, la única referencia normativa en esta materia a las medidas cautelares se efectúa por los artículos 41 y 47 del citado RR⁴⁵³, aunque ninguno de ambos preceptos

⁴⁵² Art. 227.2 LGT: “2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

- a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.
- b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.
- c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.
- d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.
- e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.
- f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.
- g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.
- h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca”.

⁴⁵³ En el art. 41.3 del RR se establece que: “En aquellos supuestos en los que hubiese sido acordada con anterioridad a la interposición de la solicitud de suspensión alguna medida cautelar de las reguladas en el artículo 81.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el órgano que dictó el acto objeto de impugnación deberá remitir de forma inmediata al órgano competente para decidir sobre dicha suspensión una comunicación sobre tal circunstancia, con indicación de la fecha de caducidad de la medida cautelar”.

Entendemos que, cuando este precepto menciona la caducidad de la medida cautelar, se está refiriendo al plazo de duración máximo que éstas pueden tener. Obviamente, lo procedente en estos casos sería que si se recurre una liquidación respecto de la cual se había adoptado una medida cautelar y se concede la suspensión de su ejecución, con o sin garantía, se acuerde el levantamiento de la medida cautelar, puesto que lo que no tendría ningún sentido es garantizar doblemente el mismo crédito tributario.

Por su parte, el artículo 47 del citado RR también apunta que: “1. Admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender”.

Nada aclara, en este punto, la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 3 de enero de 2006).

prevén la posibilidad de impugnación de una medida cautelar, ni siquiera tácitamente, sino que establecen sendas previsiones que circunscriben su virtualidad jurídica a la comunicación entre órganos administrativos de que ha sido adoptada una medida cautelar en relación con el acto que ha sido objeto de impugnación y cuya suspensión se solicita.

No existiendo, por tanto, regulación normativa expresa que prevea la impugnación del establecimiento o acuerdo de prórroga de una medida cautelar, lo bien cierto es que tampoco tal posibilidad está expresamente prohibida en la normativa tributaria, como sí que sucede, por ejemplo, en relación con la impugnación autónoma del acto de adopción de una “medida cautelar” del procedimiento de inspección -aunque realmente se trata de una medida de aseguramiento de prueba, como hemos analizado-, pues, según se recoge en el art. 181.5, párrafo segundo, del RGGI -en clara extralimitación reglamentaria⁴⁵⁴- únicamente podrá plantearse su inadecuación a derecho en los recursos que se interpongan contra el acto que ponga fin al procedimiento de inspección en el que claramente se insertan.

Sin embargo, a pesar de tan flagrante silencio normativo, la posibilidad de impugnación de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria es admitida por la práctica totalidad de la doctrina, así como por los Tribunales Económico-administrativos y por los Tribunales de Justicia.

Sostiene García Novoa que así puede deducirse de la alusión genérica que realiza el artículo 227.2.g) de la LGT, que permite la impugnación de los actos dictados en el procedimiento de recaudación tributaria, entre los cuales pueden situarse las medidas cautelares dirigidas al cobro de la deuda tributaria⁴⁵⁵. Obviamente, dichas medidas pueden ser adoptadas en un procedimiento de recaudación tributaria, en cuyo caso ninguna duda cabría, pero cabe recordar también que dicha actuación tributaria puede adoptarse -y normalmente será así-, durante un procedimiento de inspección o, incluso, en una comprobación limitada, en cuyo caso resultaría cuestionable llegar a tal conclusión deduciéndola del citado precepto de la LGT.

Algunos autores hacen pivotar la admisibilidad, o no, de su impugnación en función de si dicho acto de adopción de la medida cautelar tiene la consideración de acto de trámite⁴⁵⁶, ya que si tal acto tuviera dicha catalogación, no resultaría posible su

⁴⁵⁴ LUQUE MATEO, M. A.: “Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección”..., op. cit., p.617, recuerda que la STS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993\1114), no anuló el art. 35 del anterior RGIT -que introdujo esta clase de medidas-, entre otras razones, porque existían “los correspondientes mecanismos para impugnarlas, con lo que la garantía del inspeccionado quedaba indemne”, F.D. decimooctavo.

⁴⁵⁵ GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 368.

⁴⁵⁶ Vid. REBOLLO PUIG, M.: “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”..., op. cit., pp. 708 y 709, para quien las medidas provisionales del art. 72 de la LRJAPyPAC son actos de trámite, aunque no admitir su impugnación sería “tan palmariamente injusta y contraria a los art. 24 y 106.1 CE que la admisión de recursos se impone”. También GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo tras la promulgación de la LRJPA”..., op. cit., p. 388, quien también pone de relieve el silencio en esta materia de la LRJAPyPAC, y que durante la tramitación parlamentaria de esta Ley se rechazaron las enmiendas número 312 del Congreso y 294 del Senado formuladas por el Grupo Parlamentario Catalán que pretendían añadir un tercer apartado al art. 72, en el que se reconociese la posibilidad de su impugnación ante la Jurisdicción contencioso-administrativa y su suspensión provisional hasta que el órgano jurisdiccional adoptase su decisión.

impugnación separada del acto resolutorio del procedimiento, salvo que pudiese considerarse que decide, directa o indirectamente, el procedimiento o le pone fin, lo que, obviamente, no sucede en el caso de una medida cautelar tendente a asegurar el cobro de la deuda tributaria⁴⁵⁷.

Así, Cazorla Prieto y Corcuera Torres consideran posible su impugnación al no catalogar al acto de adopción de una medida cautelar como acto de trámite en sentido estricto, sino que como una situación incidental respecto del procedimiento principal que puede transcurrir paralelamente al mismo, pero que *per se* no está ordenado ni coadyuva al desarrollo de ese procedimiento⁴⁵⁸.

Con independencia de la naturaleza del acto administrativo en cuestión –sea acto de trámite, o no-, tanto Martín Queralt⁴⁵⁹ como Tejerizo López⁴⁶⁰ han afirmado que se trata de actos recurribles. En este sentido, Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero⁴⁶¹ consideran que “resulta difícil imaginar un supuesto en el cual

⁴⁵⁷ La STSJ de Madrid de 21 de diciembre de 1995 (JT 1995\1635), afirmó en su F.D. segundo que: “Actos de trámite, frente a los actos definitivos, son aquéllos que se limitan a propulsar la actividad administrativa, de forma que preparan la resolución administrativa, en cuya finalidad tienen su propia justificación”. Por tanto, puede afirmarse que la razón de ser de los actos de trámite es meramente ‘preparatoria’ de la resolución administrativa que pone fin al procedimiento; resolución que deberá traer causa y ser consecuencia de una anterior actividad administrativa en la que habrán conseguido operatividad dichos actos de trámite.

En este sentido conviene señalar que existen pronunciamientos jurisprudenciales en relación con las medidas cautelares administrativas que no admiten recursos frente a las mismas por considerarlas actos de trámite. Así la STS de 10 de septiembre de 1990 (RJ 1990\6869), F.D. cuarto: “no parece pueda dudarse que estemos en presencia de un mero acto de trámite dentro del expediente administrativo, aunque sea de carácter negativo merced a la actividad desarrollada por la sociedad, pues su contenido esencial es la medida cautelar en sí misma considerada, acto de trámite que por no decidir ni directa, ni indirectamente el fondo del asunto, ni poner término a la vía administrativa o hacer imposible o suspender su continuación, resulta inimpugnable ante esta Jurisdicción, según lo dispuesto en el artículo 37.1 de la Ley Jurisdiccional, deviniendo, en consecuencia, inadmisibles el recurso interpuesto, por mor de lo establecido en el artículo 82.c) de la misma Ley”. En idéntico sentido, vid. STS de 12 de noviembre de 1997 (RJ 1997\8538), F.D. segundo.

⁴⁵⁸ CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: “Las nuevas medidas cautelares tributarias: requisitos objetivos”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, nº 22, 1997, p. 368. Y, asimismo, en CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 47, en *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 125, así como en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 341.

⁴⁵⁹ MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 6.

⁴⁶⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, p. 104.

⁴⁶¹ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., LOZANO SERRANO, C., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición..., op. cit., p. 479. Por su parte, también GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 368, sostiene su recurribilidad al considerar que “es un acto decisorio que afecta a situaciones jurídico-privadas de los sujetos pasivos”, y cita, en esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de enero de 1986 –RJ 1986/3–.

No en vano, podemos traer a colación las acertadas palabras de LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”..., op. cit., p. 233, cuando pone de relieve que: “Conviene destacar que el sistema de justicia administrativa vigente entre nosotros no es de jurisdicción objetiva, esto es, de proceso al acto administrativo, sino un sistema subjetivado en que se tutelan posiciones jurídicas subjetivas, concibiéndose en gran medida como garantía última del administrado; de

no quepa el recurso porque, aun siendo de trámite, resulta claro que con él se lesionan derechos o intereses legítimos; por tanto, siempre será susceptible de recurso”.

En efecto, coincidimos plenamente con dichos autores en que el acto por el cual la Administración adopta una medida cautelar puede incidir, cuanto menos, en el derecho de propiedad e, incluso, en la libertad de empresa; es decir, se trata de un “acto decisorio que afecta a situaciones jurídico-privadas de los sujetos pasivos”, como ha recalcado García Novoa⁴⁶². Por ello, consideramos que, sin lugar a dudas, debe admitirse su impugnación, pero, es más, dicha posibilidad de impugnación debiera preverse normativamente de manera expresa.

De no permitirse su impugnación se vulneraría, efectivamente, el derecho a la defensa y a obtener una tutela judicial efectiva; derechos fundamentales protegidos, como tales incluso en amparo, en el artículo 24 CE⁴⁶³.

En todo caso, lo bien cierto es que, tanto en el ámbito administrativo como en el específicamente tributario, los Tribunales Económico-administrativos y los Tribunales de Justicia nunca han puesto reparos a la posibilidad de recurrir un acto de adopción de la medida cautelar o el acuerdo de su prórroga. Basta, para justificar dicha afirmación, apelar a las numerosas Resoluciones y Sentencias a que hemos hecho referencia en este trabajo.

ahí que se haya de ser especialmente sensible a las posibles incidencias en tales situaciones subjetivas. En segundo lugar, la revisión judicial de los actos administrativos registra una constante extensión objetiva, que tras la Constitución puede calificarse de universal, incluyendo cualquier actuación y decisión de los órganos administrativos, entre ellas las ejercidas al amparo de potestades discrecionales, que no por eso quedan exentas del control judicial, a través de las técnicas ya conocidas como el exceso o la desviación de poder, los conceptos jurídicos indeterminados, y otras. Por eso, aunque a tenor de la normativa de la actuación inspectora pudieran registrarse ámbitos de discrecionalidad, debe tenerse presente su posible revisión judicial”.

⁴⁶² GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 368. En este sentido, ya había puesto de manifiesto MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 6, en relación con la recurribilidad, que “El Tribunal Supremo ha aceptado la impugnación separada e independiente de aquellos actos decisorios que afectan a situaciones jurídico-privadas o imponen obligaciones durante el tiempo en que se está sustanciando el procedimiento, una vez incoado éste y cuando aún no se ha resuelto (Sentencias de 8 de octubre de 1984, 15 de enero de 1986, etc.), de la misma forma que se admite la impugnación de los actos de ejecución –de sentencias o de actos administrativos- en la medida en que contradigan el tenor de aquéllas, vayan contra la actuación administrativa precedente o afecten a cuestiones ajenas a las resueltas por sentencia o por actuación administrativa firme. Al margen de que los actos de trámite pueden ser objeto de impugnación autónoma cuando de ellos derive la violación de un derecho fundamental de los tutelables, de forma inmediata, por la Ley 62/1978, de protección de los derechos fundamentales, circunstancia que desde luego puede producirse con la adopción de determinadas medidas cautelares (Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1989, 17 de julio de 1982 y 27 de junio de 1985, entre otras muchas). Admitida su impugnabilidad en vía contencioso-administrativa, deberá admitirse también su impugnación en vía económico-administrativa”.

⁴⁶³ CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 42, así como en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 341 considera que esa imposibilidad de impugnación podría ir contra el derecho reconocido por la UE a un proceso equitativo, como al derecho de participación, vinculado al de defensa, derechos integrados en el derecho a una buena administración. Por nuestra parte creemos que el control judicial de los actos administrativos es consecuencia del sometimiento pleno de la Administración a la Ley y al Derecho, ex art. 9.3. y 103 CE, así como del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE.

Expresamente, la STSJ de Murcia de 25 de mayo de 2009 afirmó que el acuerdo de adopción de una medida cautelar “constituye un acto administrativo autónomo impugnabile de modo independiente”⁴⁶⁴, y la Resolución del TEAR de Valencia de 28 de julio de 2006 sostuvo que puede discutirse su procedencia en vía contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía administrativa y con cumplimiento de los requisitos legales⁴⁶⁵.

5.2. La impugnación de una medida cautelar mediante un recurso contencioso-administrativo ordinario ante un Tribunal de justicia.

En este punto, nada establece la LJCA sobre la posibilidad de conocer de la impugnación, o no, de una medida cautelar, pero, en este caso, dicho silencio es lógico y plausible porque lo impugnado no es, en sí, la medida cautelar, sino la Resolución del TEAR o TEAC que haya resuelto la impugnación contra aquella.

Tal y como se desprende de la normativa de aplicación –art. 25 LJCA-⁴⁶⁶, una vez el Tribunal Económico-administrativo Regional o Central haya resuelto la correspondiente Reclamación Económico-administrativa en la que se haya analizado la adecuación a Derecho de una medida cautelar, el cauce procesal siguiente es el recurso contencioso-administrativo ante los Tribunales de Justicia -bien el correspondiente Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma, bien la Audiencia Nacional, y, en su caso, el Tribunal Supremo si la cuantía de la medida cautelar supera los 600.000 euros, tal y como ha sido fijado en el art. 86.2.b) de la LJCA, en redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre de medidas de agilización procesal-.

Cuestión distinta sería la de admitir la posibilidad de que se interpusiera directamente un recurso en vía contencioso-administrativa, sin necesidad de transitar ante los Tribunales Económico-administrativos. Esta posibilidad -propugnada por Falcón y Tella⁴⁶⁷ con base en el artículo 24 CE-, sin embargo, no ha concitado unánimes adhesiones doctrinales. No en vano, Corcuera Torres⁴⁶⁸ considera que resultaría necesario, para ello, que estuviera previsto expresamente en una norma jurídica, por tratarse de una excepción al régimen jurídico de los actos administrativos y tributarios que no tiene justificación suficiente y que, según este autor, podría aumentar la congestión de la justicia española, pudiendo resolverse en sede administrativa las impugnaciones.

⁴⁶⁴ STSJ de Murcia de 25 de mayo de 2009 (JUR\2009\302820), F.D. segundo. En idéntico sentido vid. STSJ de Murcia de 30 de septiembre de 2009 (JUR\2009\221755) F.D. segundo.

⁴⁶⁵ Resolución del TEAR de Valencia de 28 de julio de 2006, F.D. quinto (reclamación 46/1638/2003).

⁴⁶⁶ Art. 25.1 LJCA: “1. El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos”.

⁴⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”..., op. cit., p. 9. En el mismo sentido, GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000, p. 226.

⁴⁶⁸ Cfr. CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 342.

Consideramos que dicha posibilidad tendría visos de ser admitida con base en el artículo 30 de la LJCA, si la actuación de la Administración tributaria incurre en vía de hecho⁴⁶⁹. No en vano, tal precepto establece que, en estos casos, “el interesado podrá formular requerimiento a la Administración actuante, intimando su cesación”, pero, tanto si dicha intimación no hubiere sido formulada como si no fuere atendida dentro de los diez días siguientes a la presentación del requerimiento, podrá interponerse directamente recurso contencioso-administrativo ante la jurisdicción contenciosa.

García de Enterría y Tomás Ramón Fernández definen la vía de hecho como “el vicio específico de la acción coactiva de la Administración. Viene a constituir la manifestación característica de una nulidad de pleno derecho en la actuación fáctica administrativa, no cubierta ni justificada en el Derecho”⁴⁷⁰. Se trata, en definitiva, de que la Administración no hace un uso legítimo de sus poderes coactivos⁴⁷¹.

El Tribunal Constitucional, respecto de la vía de hecho, en su Sentencia 160/1991, afirmó lo siguiente: “frente a una actuación material de la Administración sólo caben dos posibilidades; bien considerar dicha actuación como un conjunto de facta concludentia, de los que se debe inferir una resolución fundamentadora de la misma, esto es, una declaración de voluntad administrativa manifestada a través de la actuación material o, si no es así, concebir dicha actuación como una simple vía de hecho, es decir, como una pura actuación material no amparada siquiera aparentemente por una cobertura jurídica”⁴⁷².

La dificultad de concretar qué actuación administrativa puede considerarse que incurre en vía de hecho ha sido puesta de manifiesto por numeras resoluciones judiciales. En este sentido, la STSJ de Andalucía de 13 de febrero de 2012 precisa que “No existe en la doctrina científica unanimidad acerca del concepto de vía de hecho. Mientras para algunos en tal concepto se engloban todos aquellos supuestos en los que la Administración «pasa a la acción sin haber adoptado previamente la decisión que le sirva de fundamento jurídico» o cuando comete «una irregularidad grosera en perjuicio del derecho de propiedad o de una libertad pública», para otros se refiere a los supuestos en los que se produce «inexistencia de acto legitimador» o cuando «existiendo acto administrativo, adolezca de tal grado de ilicitud, que se le niegue fuerza legitimadora»⁴⁷³”.

⁴⁶⁹ Art. 30 LJCA: “En caso de vía de hecho, el interesado podrá formular requerimiento a la Administración actuante, intimando su cesación. Si dicha intimación no hubiere sido formulada o no fuere atendida dentro de los diez días siguientes a la presentación del requerimiento, podrá deducir directamente recurso contencioso-administrativo. Añade el art. 43.3 de la LJCA: “3. Si el recurso contencioso-administrativo se dirigiera contra una actuación en vía de hecho, el plazo para interponer el recurso será de diez días a contar desde el día siguiente a la terminación del plazo establecido en el artículo 30. Si no hubiere requerimiento, el plazo será de veinte días desde el día en que se inició la actuación administrativa en vía de hecho”.

⁴⁷⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª edición..., op. cit., p. 820.

⁴⁷¹ Ídem, p. 821.

⁴⁷² STC 160/1991, de 18 de julio, F.J. 4.

⁴⁷³ STSJ de Andalucía, Granada, de 13 de febrero de 2012 (JUR 2012\154357), F.D. cuarto. En idéntico sentido, entre otras, STSJ de Cantabria de 8 de julio de 2010 (JUR 2010\355709), F.D. cuarto o STSJ de Baleares de 7 de mayo de 2010 (JUR 2010\230334), F.D. tercero.

En el específico ámbito tributario, quizás por la indefinición a que acabamos de hacer referencia, no resulta frecuente el recurso a través de esta vía, resultando clarificadora la STSJ de Cataluña de 24 de diciembre de 2002, que anula unas actuaciones de la Inspección tributaria por considerarlas vía de hecho, afirmando lo siguiente: “La noción o concepto de vía de hecho, como idea comprensiva únicamente de las actuaciones materiales de la Administración carentes de cobertura jurídica, no son simplemente aquellas que incurran en cualquier vicio procedimental sino también deben incluirse los más graves de vulneración de derechos fundamentales o los de omisión del procedimiento legalmente establecido que determinarían su nulidad de pleno derecho, incluyendo sólo los supuestos de actuaciones materiales en que no concurre la decisión administrativa previa que sirve de fundamento o, en otras palabras, que no se ha ejercitado potestad administrativa en virtud de decisión o soporte que le preste la necesaria cobertura jurídica, desarrollándose al margen absoluto de ejercicio de potestad, procedimiento y decisión del órgano competente (...). Sin embargo, cuando se trata de la Administración Tributaria, que también ostenta por ley potestades exorbitantes, es cuando más debe cuidarse la actuación administrativa por afectar siempre, de forma muy grave, al patrimonio del interesado”⁴⁷⁴.

En estos casos en que pueda calificarse como vía de hecho a la actuación administrativa de adopción de una medida cautelar estimamos que sí que sería posible acudir directamente a la vía contencioso-administrativa en un recurso judicial ordinario sin necesidad de agotar la vía administrativa previa –e, incluso, interponer un recurso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona si tiene como finalidad su restablecimiento o preservación⁴⁷⁵-. De este modo se tendría acceso más rápido a la vía judicial. Sin embargo, conviene advertir la dificultad de concretar qué actuación administrativa pueda considerarse como una vía de hecho, amén de la brevedad de los plazos que rigen para este recurso.

5.3. La posibilidad de impugnación mediante un recurso contencioso-administrativo de protección jurisdiccional de derechos fundamentales.

El procedimiento especial en materia de derechos fundamentales -actualmente regulado en los artículos 114 y siguientes de la LJCA-, limita su objeto al enjuiciamiento de aquellos actos y disposiciones que, sometidos al Derecho administrativo, afectan a los derechos fundamentales reconocidos en la Carta Magna (art. 14 a 29 y 30.2 CE).

Si consideramos que, cuando se adopta una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario, resulta afectado el derecho de propiedad –art. 33 CE-, lógicamente hay que convenir en la improcedencia de utilizar este procedimiento especial al no tratarse de un derecho fundamental.

Ahora bien, podemos plantearnos la posibilidad de que pudiera alegarse la vulneración de otro derecho que tuviera la consideración de fundamental. De hecho, como reflejó Meseguer Yebra, suele alegarse la infracción del derecho a la tutela

⁴⁷⁴ STSJ de Cataluña de 24 de diciembre de 2002 (RJCA 2003\810), F.D. primero.

⁴⁷⁵ Art. 114.2 LJCA: “2. Podrán hacerse valer en este proceso las pretensiones a que se refieren los artículos 31 y 32, siempre que tengan como finalidad la de restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales el recurso hubiere sido formulado”.

judicial efectiva sin indefensión (si, por ejemplo, se ha omitido el trámite de audiencia), el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24 CE (si falta la tipicidad en la medida cautelar o hay ausencia de motivación o resulta desproporcionada), o el de legalidad en el procedimiento sancionador del art. 25 CE⁴⁷⁶.

Concretamente, podemos traer a colación la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 1999⁴⁷⁷ que, admitiendo un recurso contencioso-administrativo de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, consideró lesionado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión porque se había adoptado una medida cautelar sin que se hubiera liquidado todavía la deuda y sin contar con la necesaria, por aquel entonces, autorización judicial –art. 128.3 LGT 1963 a la sazón vigente-. Esta carencia de control judicial fue considerada, por el Tribunal, una lesión del citado derecho fundamental. Obviamente, este supuesto ha perdido toda virtualidad al no estar prevista normativamente en la actualidad dicha intervención judicial.

También podemos traer a colación otra Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 febrero de 2000, dictada en recurso de Protección Jurisdiccional de Derechos Fundamentales⁴⁷⁸. Ante dicho Tribunal se alegaba la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva porque no había sido concedido un trámite de audiencia con carácter previo a la adopción de la medida cautelar. El Tribunal valenciano, en este caso, además de destacar que no es una previsión exigida legalmente, considera que no se ha vulnerado ningún derecho fundamental sino que es una cuestión de legalidad ordinaria, sin trascendencia constitucional.

Como decíamos, en alguna ocasión se ha alegado que la adopción de una medida cautelar vulnera el derecho a la presunción de inocencia, ante lo cual la STC 108/1984 llegó a afirmar: “la presunción de inocencia es compatible con la aplicación de medidas cautelares, siempre que se adopten por resolución fundada en derecho, por cuanto no es reglada, ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes”⁴⁷⁹. Precisamente en el ámbito tributario, y trayendo a colación esta jurisprudencia constitucional, se desestimaron recursos de protección jurisdiccional de derechos fundamentales interpuestos frente a actos de adopción de medidas cautelares -STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007⁴⁸⁰- o bien recursos

⁴⁷⁶ MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa...*, op. cit., p. 22.

⁴⁷⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 1999 (JT\1999\160).

⁴⁷⁸ En dicha Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2000 (JUR 2001\56248), se afirma: “La ausencia de previa audiencia, no exigida por la normativa legal, es una cuestión de legalidad ordinaria, sin trascendencia constitucional en el presente caso, al hallarnos ante una medida cautelar no definitiva, para la que existe la posibilidad de modificarlas o hacerlas desaparecer, incluso a solicitud del interesado”, F.D. segundo.

También en la STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007 (JT 2007\750), se analiza un recurso de protección de derechos fundamentales contra un acuerdo de adopción de medidas cautelares, considerándose infringidos los arts. 24 y 25 CE. En este caso, el Tribunal incide en que resulta improcedente la utilización de este recurso especial de protección de derechos fundamentales para apelar al análisis de cuestiones de legalidad ordinaria, F.D. segundo.

⁴⁷⁹ STC 108/1984, de 26 de noviembre, F.J. 2. Vid. en idéntico sentido el ATC 98/1986, de 28 de enero.

⁴⁸⁰ STSJ de Cantabria de 20 de abril de 2007 (JT 2007\750), F.D. octavo.

ordinarios interpuestos por el mismo motivo -SSAN de 29 de junio de 2009⁴⁸¹, de 8 de febrero de 2010⁴⁸² y de 19 de noviembre de 2010⁴⁸³-.

Tales afirmaciones del Tribunal Constitucional quizás podrían llevar a concluir que resultaría vulnerado dicho principio de presunción de inocencia –y, por ende, podría interponerse este recurso excepcional de protección de derechos fundamentales- si se apreciara que no existen indicios racionales para adoptar la medida cautelar, o, como ha reflejado Meseguer Yebra, si faltase la tipicidad de la medida cautelar, hubiese ausencia de motivación o resultase desproporcionada. Sin embargo, consideramos ciertamente forzada dicha interpretación, y dudamos de que puedan identificarse dichos vicios del acto con una vulneración de la inocencia del recurrente.

5.4. La duración temporal de la tramitación del recurso administrativo o judicial desincentiva la interposición del recurso.

Una vez admitido el acceso a la tutela de los órganos económico-administrativos y de los Tribunales de Justicia ordinarios, podríamos llegar a pensar que dicha posibilidad quizás tampoco otorgue satisfacción material alguna al recurrente.

No podemos olvidar que cualquier medida cautelar puede tener una duración máxima de seis meses, que pueden ampliarse, temporalmente, por otros seis meses más, como máximo. Una vez discurridos ambos plazos, en su caso, la medida cautelar tiene que levantarse y sus efectos deberían desaparecer completamente, salvo que se convirtiesen en embargos en un procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales a raíz de un proceso penal.

El art. 240 de la LGT establece que, si en el plazo de un año no ha sido resuelta la reclamación económico-administrativa interpuesta, puede ya considerarse desestimado y se permite el acceso, en su caso, bien al recurso de alzada ante el TEAC o bien a la vía contencioso-administrativa⁴⁸⁴. Además, se ha previsto, en los arts. 245 a 247 LGT –y art. 65 del RR- que determinadas reclamaciones económico-administrativas puedan tramitarse abreviadamente, en cuyo caso, ese referencia temporal anual se reduce a seis meses⁴⁸⁵; momento a partir del cual podrá considerarse

⁴⁸¹ SAN de 29 de junio de 2009 (JUR\2009\318706), F.D. cuarto.

⁴⁸² SAN de 8 de febrero de 2010 (JUR\2010\59979), F.D. sexto.

⁴⁸³ SAN de 19 de noviembre de 2010 (JUR\2010\403008), F.D. quinto.

⁴⁸⁴ Art. 240 LGT: “1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley”.

⁴⁸⁵ Concretamente, el art. 247.3 de la LGT dispone: “3. El plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses contados desde la interposición de la reclamación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de seis meses a que se refiere este apartado.

desestimada la reclamación y puede continuarse con la impugnación que resulte procedente⁴⁸⁶.

Es más, si se trata de un recurso contencioso-administrativo, bien sabido es que, en este caso, no se ha fijado normativamente ningún período de tiempo cuyo transcurso provoque la estimación o desestimación del recurso interpuesto -sin perjuicio de que, de producirse una duración excesiva en la tramitación del recurso, pueda considerarse dilación indebida por funcionamiento anormal de la Administración de Justicia y, en su caso, dar lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado⁴⁸⁷ en virtud del artículo 121 CE⁴⁸⁸, art. 292 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial⁴⁸⁹ y art. 139 y siguientes de la LRJAPyPAC⁴⁹⁰ -.

En esta tesitura, no está de más preguntarse: ¿Qué satisfacción material puede obtener un obligado tributario afectado por la adopción de una medida cautelar si se le

El órgano económico-administrativo deberá resolver expresamente en todo caso. El plazo para la interposición del recurso que proceda empezará a contarse desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa”.

⁴⁸⁶ Todo ello, sin perjuicio de que, de paralizarse la tramitación de la Reclamación durante un plazo de cuatro años desde el último acto del recurrente o de impulso administrativo del procedimiento se produciría la prescripción del acto impugnado. Y sin que olvidemos, tampoco, que el artículo 26.4 LGT establece que: "no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”.

⁴⁸⁷ Así ha sido declarado, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2008 (RJ 2008/167), y en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de julio de 2009 (JUR 2009/364008), de 18 de febrero de 2011 (JT 2011/149) y en la de 6 de octubre de 2011 (JT 2011/1135), aunque, todo hay que decirlo, con una solución jurídica que entendemos insatisfactoria. No nos resistimos a apuntar, siquiera sea brevemente, que tal responsabilidad patrimonial se ciñe únicamente a considerar como daño indemnizable, no la totalidad de los intereses devengados durante el dilatado período en que ha estado tramitándose el recurso judicial y que la Administración exige en la liquidación que gira cuando ha finalizado el devenir judicial, sino que el perjuicio que el interesado no tiene la obligación de soportar se concreta únicamente en la diferencia entre el interés legal y el interés de demora imputado por la Administración al obligado tributario si durante la paralización de las actuaciones judiciales la recurrente disfrutaba de la suspensión cautelar de la resolución recurrida.

⁴⁸⁸ Art. 121 CE: “Los daños causados por error judicial, así como los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, darán derecho a una indemnización a cargo del Estado, conforme a la Ley”.

⁴⁸⁹ Art. 292 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial: “1. Los daños causados en cualesquiera bienes o derechos por error judicial, así como los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia darán a todos los perjudicados derecho a una indemnización a cargo del Estado, salvo en los casos de fuerza mayor, con arreglo a lo dispuesto en este título.

2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

3. La mera revocación o anulación de las resoluciones judiciales no presupone por sí sola derecho a indemnización”.

⁴⁹⁰ El art. 139 de la LRJAPyPAC dispone: “1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos”.

permite acudir a un Tribunal administrativo o judicial para que conozca de la adecuación a Derecho de un acto cuya eficacia ya ha finalizado, y, por tanto, ya no está produciendo efectos?

Es más, ¿qué satisfacción material le puede producir, en su caso, que dicho Tribunal administrativo o judicial falle a su favor, decretando la nulidad de una medida cautelar que ya no está produciendo efecto alguno?

Como tendremos ocasión de analizar, quizás esté en su mano ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial de la Administración para obtener una indemnización por el daño sufrido como consecuencia de la adopción de una medida cautelar que ha sido anulada, administrativa o judicialmente, y que no tenía la obligación de soportar.

Incluso, como apuntan Hernández Vergara y Herrero de Egaña, ¿qué satisfacción jurídica le produce la estimación de un recurso contra una medida cautelar si la misma se ha convertido en embargo ejecutivo en el procedimiento de apremio?⁴⁹¹

La única solución posible a los problemas apuntados pasa necesariamente, a nuestro juicio, por el establecimiento de unos plazos brevísimos para interponer y resolver la Reclamación económico-administrativa que proceda.

Estimamos que resultaría procedente introducir en la Ley General Tributaria una previsión expresa que permitiera la impugnación del acto de adopción de una medida cautelar, o el acuerdo de su prórroga temporal, ante los Tribunales Económico-administrativos en un breve y perentorio plazo de tiempo no superior a quince días desde la notificación del acto de adopción o prórroga de la medida cautelar⁴⁹².

Además, también debiera preverse la exigencia de que dicha Reclamación Económico-administrativa fuera resuelta en un breve plazo de tiempo, que podría fijarse en un mes, pudiendo considerarse desestimado dicho recurso administrativo una vez superado dicho plazo. Previsiones que podrían establecerse, también, si a la Reclamación Económico-administrativa interpuesta ante un TEAR, por razones de cuantía, le siguiera el correspondiente Recurso de Alzada ante el TEAC.

Esta solución, que trata de satisfacer en mayor medida las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva del obligado tributario afectado por la medida cautelar, sigue teniendo un inconveniente jurídico, que asimismo reclama una modificación normativa. Y es que, ante la desestimación de la citada Reclamación Económico-administrativa, o ante el transcurso del plazo de un mes sin que haya sido notificada la Resolución, tendría que acudir a la vía contencioso-administrativa, tampoco está prevista ninguna posibilidad de tramitar, abreviadamente, el recurso contencioso-administrativo.

⁴⁹¹ HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “Artículo 162. Facultades de la recaudación tributaria”, en AA.VV. ((coord. por HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen I, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 1054. Se plantean estos mismos autores si cabría impugnar la diligencia de embargo dictada ya en el procedimiento de apremio de un bien que previamente ha sido objeto de embargo cautelar, con base en el art. 170.3.d) LGT cuando, por ejemplo, la medida cautelar no ha sido notificada.

⁴⁹² De admitirse la propuesta de lege ferenda que hemos efectuado en relación con la introducción de un trámite de audiencia y la posterior ratificación de la medida, el plazo de interposición de esta Reclamación Económico-administrativa específica comenzaría a contar desde la notificación de ese acuerdo de ratificación o modificación de la medida cautelar.

En este caso, quizás, podría preverse legalmente que dicho recurso se tramitara con los breves plazos procesales previstos, por ejemplo, para los recursos de protección de derechos fundamentales y con carácter preferente⁴⁹³ -aunque, en puridad, no hubiera sido alegada la vulneración de un derecho fundamental-.

5.5.- ¿Cabe la posibilidad de adoptar una medida cautelar de suspensión de la ejecución de una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario?

La solicitud de suspensión de la ejecución de una medida cautelar que pretende asegurar el cobro de la deuda tributaria tanto en vía económico-administrativa como contencioso-administrativa presenta ciertas similitudes con la suspensión de la ejecución de los actos de contenido negativo, puesto que, en ambos supuestos, la concesión de la suspensión de la medida cautelar implicaría de hecho, siquiera fuera provisionalmente, una estimación anticipada de aquello que se solicita⁴⁹⁴.

Se trata ahora de discernir si, cuando se impugna en vía administrativa o judicial una medida cautelar que pretende asegurar el cobro de la deuda tributaria, puede solicitarse y, en su caso, obtenerse una medida cautelar de suspensión de la ejecución del acto impugnado⁴⁹⁵.

De nuevo, es necesario comenzar reflejando que nada establece, al respecto, la normativa tributaria ni tampoco, obviamente, la LJCA. No obstante consideramos, como ha reflejado Falcón y Tella, que, del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE, puede deducirse tanto la posibilidad de impugnar una medida cautelar –según este autor, directamente en vía contencioso-administrativa-, como la posibilidad de solicitar su suspensión⁴⁹⁶. Con razón afirma este autor que: “una vez sometida al juez la procedencia de la medida cautelar, carece de todo sentido que la Administración pueda beneficiarse de la presunción de legalidad de los actos administrativos, por lo que ha de reconocerse al órgano judicial una amplia facultad para acordar la suspensión, con o sin

⁴⁹³ No en vano, en este procedimiento se prevé, artículo 115 LJCA, que el plazo de interposición sea de diez días desde el día siguiente al de “notificación del acto, publicación de la disposición impugnada, requerimiento para el cese de la vía de hecho, o transcurso del plazo fijado para la resolución, sin más trámites”. En un plazo de cinco días se ordenará la remisión del expediente administrativo –art. 116.1 LJCA-, y se emplazará, en un plazo de igual duración, a todos los interesados. La formalización de la demanda debe presentarse en el plazo de ocho días, y, en idéntico plazo, deben contestar a la demanda el Ministerio Fiscal y los demandados –art. 119 LJCA-. Tras la práctica, en su caso, de período probatorio en un plazo máximo de 20 días, se dictará Sentencia en el plazo de 5 días –art. 121 LJCA-.

⁴⁹⁴ Sobre el tema vid. capítulo III.3.2.2. de este trabajo.

⁴⁹⁵ Conviene advertir, como ha recalado GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”..., op. cit., p. 365, que “hay que establecer una clara escisión entre las medidas cautelares adoptadas por la Administración para asegurar el cobro y la garantía que debe aportar quien pretende la suspensión automática de la ejecutividad del acto recurrido”. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “La responsabilidad patrimonial del legislador en materia tributaria y las medidas cautelares en el contencioso-administrativo tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 67, 2004, p. 114, pone de relieve que desde la perspectiva de la defensa de los derechos de la Hacienda Pública, la adopción de medidas cautelares de suspensión de la ejecución de la deuda por los Tribunales de Justicia tiene menos importancia por el hecho de que, durante la gestión tributaria –en sentido amplio- la “Hacienda pública puede por sí misma ejecutar sus actos o adoptar medidas cautelares para que sus fines no sean frustrados”.

⁴⁹⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”..., op. cit., pp. 9 y 10.

garantía, o adoptar cualquier medida que estime pertinente, una vez ponderados los intereses en juego”⁴⁹⁷.

Además, no conviene perder de vista que, en relación con los afectados, los intereses en juego cuando se trata de solicitar la suspensión de la ejecución de una medida cautelar de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria no son coincidentes con los intereses del órgano administrativo que adopta esta última.

Por una parte, la medida cautelar de suspensión de la ejecución del acto recurrido persigue beneficiar al afectado por ese acto para que no se ejecute y, en su caso, el recurso interpuesto no pierda su finalidad legítima⁴⁹⁸.

Por otra parte, la medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario, sin lugar a dudas, persigue favorecer al Ente público para que pueda asegurarse el futuro y tempestivo cobro de la deuda tributaria⁴⁹⁹. No en vano, las hemos considerado como manifestación de una autotutela cautelar en manos de la Administración tributaria⁵⁰⁰.

Adicionalmente, entra en liza el eterno problema del “solve et repete”, o, lo que es lo mismo, la necesidad de constituir garantías suficientes para poder obtener la suspensión del acto impugnado, pues, como ya es sabido, salvo que se solicite la suspensión de la ejecución de la medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario sin necesidad de aportar garantía alguna, en el resto de supuestos en que se interpone un recurso contra una medida cautelar de este tipo y se solicita la suspensión de su ejecución, para enervar el efecto ejecutivo que destila el acto recurrido, el ordenamiento jurídico exige que se aporte garantía suficiente que asegure su futura ejecución.

Dicho requisito, en el ámbito de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, se convierte en perverso para el obligado tributario, puesto que reduplica las garantías del crédito tributario, y le obliga a constituir una garantía para obtener la suspensión de la ejecución de otra garantía constituida por la Administración tributaria en el ejercicio de una potestad de autotutela cautelar. En definitiva, el obligado tributario prácticamente se queda como estaba.

Por ello, salvo que el obligado tributario solicite una suspensión sin garantía alguna al conseguir acreditar que la medida cautelar le causa un perjuicio de difícil o imposible reparación (art. 233.4 LGT⁵⁰¹ y arts. 39.2.b)⁵⁰², 40.2 c)⁵⁰³ y 46.1 del RR⁵⁰⁴) –

⁴⁹⁷ *Ibidem*.

⁴⁹⁸ Y recordemos, como hace FALCÓN Y TELLA, R.: “La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (II): el nuevo régimen de las medidas cautelares”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 1999, p. 7, que la finalidad del recurso “no es obtener la devolución, sino evitar todo daño en el patrimonio del recurrente; y no cabe duda alguna de que tanto el ingreso como incluso la prestación de garantía implican por naturaleza un daño, por ínfimo que sea, para el interesado”.

⁴⁹⁹ CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 126 e, idénticamente, en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 342.

⁵⁰⁰ Vid. capítulo III.4 de este trabajo.

⁵⁰¹ Art. 233.4 LGT “4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión”.

cuestión ésta que abocaría en última instancia a que el Tribunal Económico-administrativo declarase la nulidad de la medida cautelar, ex art. 81.3 LGT⁵⁰⁵-, en el resto de los supuestos, la suspensión de la ejecución de la medida cautelar implicaría, necesariamente, la presentación de una garantía, ya se trate de una suspensión automática –si el solicitante aporta, como garantía, depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de caución o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia, art. 233.2 LGT⁵⁰⁶ y art. 39.2.a) RR⁵⁰⁷-, ya se trate de la suspensión que se pueda obtener cuando, de no aportarse las garantías que dan lugar a la suspensión

⁵⁰² Art. 39.2 b) RR: “2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47”.

⁵⁰³ Art. 40.2 c) RR: “2. La suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

Deberá aportarse necesariamente la siguiente documentación:

(...) c) Cuando la solicitud se base en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, deberá acreditarse dicha circunstancia. En ese caso, de solicitarse la suspensión con dispensa parcial de garantías, se detallarán las que se ofrezcan conforme a lo dispuesto en el párrafo b”

⁵⁰⁴ Art. 46.1 RR: “1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida”.

⁵⁰⁵ El art. 81.3 de la LGT dispone que “3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

En este caso, el Tribunal Económico-administrativo que conoce de la reclamación contra la medida cautelar impugnada es el competente para conocer y resolver de dicha solicitud. Así pues, tanto la interposición y tramitación de la Reclamación Económico-administrativa contra la ejecución de la medida cautelar impugnada, como la solicitud y tramitación de la medida cautelar de suspensión, se presentan ante el mismo Tribunal Económico-administrativo, que será el encargado de resolver ambas solicitudes. En esta tesitura, puede pensarse que si, como es lógico, se pronuncia primero sobre la solicitud de suspensión de la medida cautelar, y la admite porque aprecia que se producirían –y así constan documentados- perjuicios de imposible o difícil reparación de hacerse efectiva la medida cautelar, estará prejuzgando el sentido de la Reclamación Económico-administrativa, pues el Tribunal, en lógica correspondencia, acto seguido, debe anular la medida cautelar ya que, por Ley, la misma no puede adoptarse en caso de que puedan producirse dichos perjuicios.

⁵⁰⁶ Art. 233.2 LGT: “2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria”.

⁵⁰⁷ Art. 39.2 a) RR: “2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a. Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento”.

automática, se presenten otras garantías y sean suficientes –art. 233.3 LGT⁵⁰⁸ y art. 39.2.a) RR-; sin que normativamente se especifiquen cuáles pueden ser.

Es más, podría darse la paradoja de que las garantías que el obligado tributario pueda ofrecer para obtener la suspensión en este último caso sean algunas de las contempladas como medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria (así, la retención del pago de devoluciones tributarias u otros pagos -art. 81.4.a) LGT-, el embargo preventivo de bienes o derechos –art. 81.4.b) LGT-, la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos –art. 81.4.c) LGT-, el embargo preventivo de dinero o mercancías en actividades ejercidas sin establecimiento y no declaradas, y de ingresos de espectáculos públicos no declarados –art. 81.7 LGT-).

Como puede fácilmente deducirse, pudiera darse el caso de que el recurrente ofreciese una garantía idéntica a aquella garantía que la Administración ha constituido forzosamente al adoptar la medida cautelar⁵⁰⁹. Se logra la suspensión de la medida cautelar al haberla recurrido por no considerarla conforme a Derecho y, sin embargo, los efectos materiales para el obligado tributario son idénticos, cuando no peores, al estar obligado a soportarlos hasta que se resuelva el recurso. No olvidemos además que la duración de la medida cautelar podrá ser de hasta seis meses, en el mejor de los casos, y el plazo para resolver la reclamación económico-administrativa o el recurso de alzada es de un año, pudiendo, por tanto, el obligado tributario deducir que no le interesa solicitar la suspensión de la ejecución de la medida cautelar al verse obligado a estar garantizando por un tiempo superior al de su duración.

Todo ello, claro está, sin perjuicio del derecho que -ex art. 81.6 de la LGT-, asiste al obligado tributario a solicitar la sustitución de la medida cautelar por otra garantía diferente que le reporte un menor perjuicio para sus intereses, sin que ello pueda interpretarse como una aceptación tácita de su adecuación a Derecho⁵¹⁰.

En definitiva, de la normativa vigente se puede concluir que, salvo que el obligado tributario obtenga del TEAR la suspensión sin garantías de la medida cautelar impugnada⁵¹¹, poca o ninguna utilidad reporta al obligado tributario la solicitud de la

⁵⁰⁸ Art. 233.3 LGT: “3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente”.

⁵⁰⁹ Por eso, CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 342, considera que ello supondría “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”.

⁵¹⁰ Vid. capítulo V.4.4. de este trabajo.

⁵¹¹ De las afirmaciones de FALCÓN Y TELLA, R.: “La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (II): el nuevo régimen de las medidas cautelares”..., op. cit., p. 6, pudiera deducirse que resultaría improcedente adoptar la suspensión del acto impugnado sin necesidad de aportar garantías cuando se hubiera adoptado una medida cautelar, pues dicho autor sostiene que, tal y como establece el apartado 2 del citado art. 130 LJCA, sólo se prevé la denegación de la medida cautelar solicitada si de la misma pudiera seguirse “perturbación grave de los intereses generales o de tercero”, que, según este autor, “por definición no existe si se avala o se presta cualquier otra garantía; y que, incluso, en ausencia de garantía, difícilmente cabe apreciar en contribuyentes la dfa en sus obligaciones (distintas de la derivada de la liquidación impugnada u otros litigios pendientes), salvo que la Administración acredite precedentes o indicios de actuaciones tendentes a la elusión del pago o a la ocultación de bienes”.

suspensión de una medida cautelar, por mucho que tal suspensión de la ejecución sea, como ya hemos señalado en numerosas ocasiones, una palmaria manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE.

Por este motivo, consideramos que, en estos supuestos, debería recogerse legalmente la posibilidad de obtener la suspensión de la medida cautelar sin necesidad de presentar garantía alguna, atendiendo al criterio del *fumus boni iuris*, principio general del Derecho suficiente para resolver airoosamente sobre la suspensión de la ejecución. Tal propuesta, además, engazaría perfectamente con el sistema de plazos de reclamaciones en vía administrativa que hemos sugerido, al circunscribirse la suspensión de la ejecución de la medida a un mes; tiempo que tendría la Administración para resolver sobre la adecuación a Derecho de la medida cautelar.

Por último, no está de más hacer referencia a la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución también en vía contencioso-administrativa tanto ordinaria como cuando se acuda al amparo judicial porque se considere que la Administración haya incurrido en una vía de hecho y, de estimarse posible, cuando se interponga un recurso de protección jurisdiccional de derechos fundamentales.

En el primer caso, el artículo 130 de la LJCA prevé la suspensión, previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, únicamente cuando la ejecución del acto pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso, de modo que, de apreciarse por el Juez o Tribunal tal circunstancia, deberá acordar dicha suspensión⁵¹².

Tratándose de un recurso contencioso-administrativo porque la Administración haya incurrido en una vía de hecho -impugnación, como hemos visto, prevista en el art. 30 LJCA-, el artículo 136 LJCA establece que la suspensión se adoptará salvo que se aprecie “con evidencia que no se dan las situaciones previstas en dichos artículos o la medida ocasione una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez ponderará en forma circunstanciada”⁵¹³. Parece, pues, que el citado precepto legal se manifiesta de manera ciertamente favorable a que, en esos casos, sea acordada la suspensión de la ejecución del acto.

Por último, de admitirse la posibilidad de interponer un recurso de protección jurisdiccional de derechos fundamentales, es necesario resaltar que la LJCA ha

⁵¹² Para CORCUERA TORRES, A.: “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 343, el órgano que deba decidir la suspensión en un caso concreto de unas medidas cautelares tributarias deba realizar 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 mora* y especialmente el *fumus boni iuris*, 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”.

⁵¹³ Además, no podemos dejar de citar el apartado 2 de dicho precepto, en el cual se establece que: “En los supuestos del apartado anterior, las medidas también podrán solicitarse antes de la interposición del recurso, tramitándose conforme a lo dispuesto en el artículo precedente. En tal caso el interesado habrá de pedir su ratificación al interponer el recurso, lo que habrá de hacerse inexcusablemente en el plazo de diez días a contar desde la notificación de la adopción de las medidas cautelares. En los tres días siguientes, el Secretario judicial convocará la comparecencia a la que hace referencia el artículo anterior. De no interponerse el recurso, quedarán automáticamente sin efecto las medidas acordadas, debiendo el solicitante indemnizar de los daños y perjuicios que la medida cautelar haya producido”.

suprimido, “sin justificación discernible”⁵¹⁴, el régimen especial que preveía, para estos supuestos, la Ley 62/1978, de 26 de diciembre de Protección Jurisdiccional de Derechos Fundamentales de la Persona⁵¹⁵. En estos casos, en definitiva, rige el sistema ordinario de medidas cautelares al que ya hemos hecho referencia.

Cuestión estrechamente relacionada con la impugnación de las medidas cautelares y su suspensión es la referente a la posibilidad de adoptar una medida cautelar respecto de una deuda tributaria liquidada que ha sido recurrida en periodo voluntario y respecto de la cual se ha obtenido su suspensión con aportación de garantías.

Estimamos, al igual que ha sostenido Rosembuj Erujimovich⁵¹⁶, que esta posibilidad pugna contra la razón de ser de las propias medidas cautelares de aseguramiento del crédito tributario, pues no existiría *periculum in mora* al estar el crédito tributario asegurado por la garantía.

A idéntica conclusión podría llegarse si la liquidación tributaria recurrida en periodo voluntario estuviera impugnada y se hubiera obtenido la correspondiente suspensión sin necesidad de aportar garantías. Obviamente, en estos casos, la Administración no tiene asegurado el cobro de la deuda tributaria cuando se resuelva el recurso. Sin embargo, consideramos que tampoco en este caso podrían adoptarse medidas cautelares para asegurar la futura ejecución de esa liquidación tributaria, pues se convertiría en papel mojado a la Resolución del TEAR que ha apreciado la concurrencia de indicios de que, de no suspenderse la liquidación tributaria, se producirían perjuicios de imposible o difícil reparación, siendo muy difícil imaginar que, aún concurriendo un *periculum in mora* y un *fumus boni iuris* la medida cautelar no fuese a producir esos mismo perjuicios para el obligado tributario.

Estas cuestiones que hemos analizado resultan referidas a hipótesis en las que coinciden el sujeto afectado por la liquidación tributaria recurrida y suspendida y aquel

⁵¹⁴ Así lo afirman GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho administrativo II*, 12ª edición..., op. cit., p. 709. No en vano, LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”..., op. cit., p. 231, puso de relieve que “debe registrarse la innovación esencial que supone abandonar el dogma de la ejecutividad de los actos administrativos, de modo taxativo cuando hay una posible colisión con los derechos fundamentales. Con carácter automático se prevé la suspensión del acto cuando se impugna por la vía de la Ley 62/78, así como cuando se interpone recurso de amparo, a tenor del art. 56 LOTC”. Vid., asimismo, FABRA VALLS, *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001, pp.98 y 99 y 178, pone de relieve que la actual LJCA ha suprimido las peculiaridades que existían en este procedimiento en materia de suspensión, por lo que ha desaparecido la ausencia de ejecución inmediata cuando estaban afectados los derechos fundamentales. En la actualidad cabrá la suspensión, prevista con carácter general en el artículo 135, para los supuestos de especial urgencia.

⁵¹⁵ Tal suspensión estaba regulada en el art. 7 de dicha Ley. Tal precepto fue derogado por la disposición derogatoria 2.c) de la LJCA.

⁵¹⁶ ROSEMBUJ, T.: “La suspensión cautelar y las medidas cautelares de la Ley General Tributaria”, *Economist & Jurist*, nº 18, 1996, p. 44, afirmando que “La suspensión paraliza los efectos de los actos de liquidación y, por tanto, hasta su resolución definitiva no pueden proveerse medidas cautelares porque la propia Administración estaría burlando al propio límite que se fija a la ejecutoriedad de sus actos. Y esto es aún más claro si las impugnaciones se hallan en la jurisdicción contencioso-administrativa. Es decir, la admisión de medidas cautelares, en principio, no debe verificarse si las deudas liquidadas están cautelarmente suspendidas, sea con o sin garantía, porque un acto despojado, provisionalmente, de cualquier efecto jurídico ejecutorio, no habilita a que se le considere como si lo tuviese”.

respecto de quien se quiere adoptar la medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario.

Esta misma posibilidad también podría plantearse cuando el deudor principal – por ejemplo, una entidad mercantil- hubiera recurrido la liquidación en periodo voluntario y hubiera obtenido la suspensión de la ejecución -con o sin garantías-, y la Administración valorase la posibilidad de adoptar una medida cautelar sobre un responsable solidario o subsidiario –por ejemplo, el causante de la infracción o el administrador de la mercantil-, para evitar que éste pudiera llevar a cabo actuaciones que frustrasen o dificultasen gravemente el cobro de la deuda tributaria.

Al igual que en el caso anterior, si la deuda está garantizada, desaparece el *periculum in mora*, y ya no es necesario adoptar medida cautelar alguna de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria.

Mayores dificultades plantea, sin embargo, el supuesto de que en el recurso se haya concedido la suspensión sin necesidad de aportar garantía alguna, porque el Tribunal haya apreciado la concurrencia de indicios de que, de no paralizarse la ejecución de la liquidación, se causarían perjuicios de imposible o difícil reparación. Obviamente, estos indicios habrían determinado la suspensión de la ejecución. Pero, como en este caso se trata de asegurar que el responsable, sea solidario o subsidiario, podrá cumplir con el pago de la deuda tributaria del deudor principal, entendemos que nada impediría que el órgano administrativo adoptase, cuando resultase procedimentalmente procedente, una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario afectando, directamente, al responsable tributario.

5.6. Efectos de la declaración de nulidad de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria; con especial atención a la falta de motivación y a las consecuencias de su consideración como defecto formal o material.

La consecuencia jurídica que normalmente cualquier persona lega en la materia asocia –siquiera sea por mera lógica- a la declaración de nulidad de un acto tributario – y, lógicamente también, a una medida cautelar de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria- es su expulsión del ordenamiento jurídico y la cesación de todos sus efectos, restableciéndose el orden jurídico perturbado y, si así lo solicita el obligado tributario, conseguir la total indemnidad en su posición jurídica.

Sin embargo, tal conclusión no puede ser tan genéricamente adoptada sin analizar, concretamente, cuáles son esos efectos que se deducen de la normativa que regula cada uno de los procedimientos de revisión, distinguiendo si el recurso se ha interpuesto y decidido en vía económico-administrativa o en vía judicial⁵¹⁷.

Impugnada o recurrida en vía administrativa una medida cautelar, por cualquiera de los motivos posibles que hemos visto -tales como incompetencia manifiesta del órgano que la dicta, ausencia de alguno de los presupuestos para poder adoptarla, desproporcionalidad de la medida o falta de motivación, tanto de la medida cautelar como del posible acuerdo de prórroga-, lo normal será que el obligado tributario solicite

⁵¹⁷ Por lo que respecta a la vía administrativa dejamos a un lado el procedimiento especial de nulidad de pleno derecho previsto en el art. 217 de la LGT dado la restrictiva lectura que han hecho Tribunales del mismo.

su nulidad, y que el Órgano económico-administrativo correspondiente dicte Resolución, que podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. Si la resolución fuese estimatoria, se podrá anular total o parcialmente la medida cautelar por razones de derecho sustantivo o por defectos formales –art. 239.3 LGT-⁵¹⁸.

Sin embargo, dicho precepto concreta, a renglón seguido: “Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Con idéntica orientación, el artículo 66.4 del RR ha establecido que: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.

Como vemos, ambos preceptos otorgan al Tribunal Económico-administrativo Regional⁵¹⁹ la facultad de ordenar la retroacción de actuaciones cuando aprecie la existencia de un defecto formal en el acto administrativo que, además, haya causado indefensión⁵²⁰.

Sin embargo, nunca procedería la retroacción de actuaciones si el defecto no fuera calificado como formal⁵²¹, salvo que lo hubiera solicitado el interesado; único

⁵¹⁸ Art. 239.3 LGT: “3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”

⁵¹⁹ No así al TEAC, pues el artículo 241.4 LGT establece que “En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley”, y dicho precepto no establece esa posibilidad de decidir la retroacción de actuaciones para subsanación del defecto formal. Vid. en este sentido BOSCH CHOLBI, J.L.: “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los tribunales económico-administrativos”, *Tribuna Fiscal*, nº 133, 2010, CISSonline, p. 20.

⁵²⁰ Bosch Cholbi considera que también sería posible que el TEAR apreciase de oficio la concurrencia de un defecto formal que causa indefensión. Incluso en estos casos, el órgano administrativo podría pronunciarse sobre dicha retroacción siempre que se conceda trámite de alegaciones al recurrente para que pudiera pronunciarse sobre dicha retroacción e, incluso, sobre si el defecto puede o debe calificarse como formal, o no. Así se deduce del artículo 237 LGT. Este trámite de alegaciones, incomprensiblemente, no se está concediendo. Cfr. BOSCH CHOLBI, J.L.: “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los tribunales económico-administrativos”..., op. cit., p. 20. Reproducimos dicho precepto: Art. 237 LGT: “Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones”.

⁵²¹ Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de abril de 2011 (RJ 2011\2310), F.J. 3, sobre la imposibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones por un Tribunal Económico-administrativo cuando

caso en el que el Tribunal, vinculado por la pretensión ejercitada por el recurrente, puede declarar la nulidad del acto y ordenar dicha retroacción de actuaciones.

Recurrida la medida cautelar en vía contencioso-administrativa, las consecuencias varían, o debieran variar, ostensiblemente.

La LJCA establece, en su artículo 68.1, que la Sentencia que analice la pretensión de nulidad ejercitada contra un acto administrativo se pronunciará en alguno de los siguientes fallos: a) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo o b) Estimación o desestimación del recurso contencioso-administrativo⁵²².

Concretamente, en el artículo 71 se especifica que, en caso de que la Sentencia estime el recurso contencioso-administrativo –esto es, aprecie la pretensión de nulidad de la medida cautelar-:

“a) Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada.

b) Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma.

c) Si la medida consistiera en la emisión de un acto o en la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria, la sentencia podrá establecer plazo para que se cumpla el fallo.

d) Si fuera estimada una pretensión de resarcir daños y perjuicios, se declarará en todo caso el derecho a la reparación, señalando asimismo quién viene obligado a indemnizar. La sentencia fijará también la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. En otro caso, se establecerán las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia”.

Así pues, como se infiere de la redacción de los citados preceptos que regulan el sentido y los efectos de las Sentencias de los Tribunales de Justicia, el órgano judicial debe pronunciarse en alguno de los tres sentidos aludidos, en coherencia con la pretensión deducida ante él: inadmisibilidad, estimación o desestimación. Así se deduce, por lo demás, del principio dispositivo⁵²³ que, como tal, exige que el Tribunal

el vicio del acto no pueda ser calificado como formal, sino material –en el caso enjuiciado, se trataba de la fijación del valor de camiones nuevos adquiridos y los usados vendidos-.

⁵²² Art. 68.1 LJCA: “1. La sentencia pronunciará alguno de los fallos siguientes:

a) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.

b) Estimación o desestimación del recurso contencioso-administrativo”.

⁵²³ Este principio dispositivo supone que las partes delimitan el objeto del proceso y, por ello, los pronunciamientos que puede llevar a cabo el órgano judicial deben circunscribirse a las peticiones que las partes hayan deducido. Es unánime la posición de la doctrina en este sentido. Vid., entre otros, GIMENO SENDRA, V., MORENO CATENA, V., GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ-CUELLAR, N.: *Comentarios a la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1999, p. 332, GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) adaptados a la nueva concepción subjetiva*, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 283 y ss., HUERGO LORA, A.: “Artículo 33”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 100 (Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), 1998, p. 341.

resuelva “dentro de los límites de las pretensiones de las partes y de los motivos que las sustentan (artículo 33.1), y si, por considerarlo pertinente, van a decidir saliéndose de tal guión debe hacérselo saber a fin de que aleguen sobre el motivo que el órgano jurisdiccional considera decisivo para zanjar la controversia, distinto de los aducidos por ellos (artículo 33.2 y 65.2)” –en palabras de los magistrados Huelin Martínez de Velasco y González González, en el voto particular a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2010⁵²⁴; y como también han mantenido Bosch Cholbi y Gimeno Sendra⁵²⁵–.

Siendo ello así, en la vía judicial únicamente cabría la retroacción de actuaciones si el recurrente lo hubiera solicitado expresamente en el *petitum* del recurso – independientemente, por tanto, de que el vicio apreciado por el órgano judicial para declarar la nulidad del acto fuera un vicio calificado como material o formal-, pues el artículo 70.2 LJCA determina que procederá dictar un fallo que estime el recurso contencioso-administrativo cuando “la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”⁵²⁶.

Por tanto, tan sólo en vía administrativa está configurada legalmente la posibilidad de reiteración de la actuación administrativa -tanto de oficio por el órgano administrativo, como a instancia del interesado- siempre, eso sí, que se trate de defectos formales que hayan causado indefensión (art. 239.3 de la LGT); cuestión que, por lo demás, sería deducible de los artículos 62 a 67 de la LRJAPyPAC, que permiten que la Administración pueda subsanar, convalidar o convertir los actos anulables. En la vía judicial, y concretamente en el orden contencioso administrativo, la LJCA no prevé en ninguno de sus preceptos la posibilidad de que el Juez o Tribunal, de oficio, ordenen la retroacción de actuaciones, de modo que únicamente cuando lo solicite el interesado podrá el Juez o el Tribunal pronunciarse sobre dicha cuestión.

Corolario lógico de cuanto acabamos de afirmar es que la distinción entre defectos formales y materiales únicamente se limita a desplegar efectos en la vía administrativa, no en la jurisdiccional, como mantiene la Sentencia del TSJ de la

⁵²⁴ STS de 15 de febrero de 2010 (RJ 2010\4162), Voto particular tercero.

⁵²⁵ De hecho, resultaría ser exigencia de congruencia procesal como manifestación del derecho a no sufrir indefensión –art. 24 CE-, como ha resaltado BOSCH CHOLBI, J. L.: “Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 250-251, 2011, CISSonline, p.4 y también GIMENO SENDRA, V.: “Reiteración de liquidaciones tributarias y cosa juzgada”, *Diario La Ley*, nº 7796, 13 de febrero de 2012, La Ley Digital 148/2012.

⁵²⁶ Art. 70.2 LJCA: “2. La sentencia estimará el recurso contencioso administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”.

Es evidente, por tanto, como ha reconocido el Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de octubre de 1993 (RJ 1993/7218), F.D. segundo, que, según este precepto, cualquier infracción del ordenamiento jurídico por el acto administrativo, sea de fondo o de forma, sea sustancial o no, comporta, de suyo, la estimación del recurso. Así lo ha puesto de relieve la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 2 de febrero de 2011 (JT 2011\96), F.J. quinto: “Toda sentencia estimatoria, en todo o en parte, de un recurso jurisdiccional en el ámbito contencioso-administrativo declara la nulidad, en lo pertinente, del acto, disposición o actuación impugnada. (...) En otras palabras, no se precisan grandes conocimientos jurídicos para discernir que una sentencia estimatoria que, a la vez, anula el acto impugnado en el correspondiente proceso, hace a dicho acto desaparecer del mundo jurídico, sin que la razón jurídica por virtud de la cual se produzca esa nulidad afecte al régimen de sus efectos propios”.

Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010⁵²⁷. Así lo han destacado Bosch Cholbi⁵²⁸ y Baeza Díaz-Portales⁵²⁹.

Sin embargo, el problema radica en que queda al albur de los órganos administrativos decidir cuándo nos encontramos ante un defecto formal, de modo que los obligados tributarios que recurren nunca sabrán si el resultado de su reclamación podrá concluir con la ordenación de la anulación del acto y la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, para poder volver a dictarlo de nuevo. Y esta variable, en ocasiones, puede no resultarle de interés, dada la injustificada previsión contenida en el art. 26.5 de la LGT, según la cual “5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”.

Como afirma Martín Queralt “La conclusión es clara: se ha ganado una reclamación, se ha anulado una liquidación,... pero hay que pagar más que lo que había que pagar conforme a la liquidación original anulada por el TEAR. La razón, dice la Administración, es obvia: los intereses de demora corren desde el momento inicial... aunque un Tribunal haya anulado la liquidación originaria. Es la Ley : artículo 26. 5) de la vigente LGT”⁵³⁰.

Adicionalmente, no son pocas las ocasiones en que los Tribunales de Justicia hacen tabla rasa de la pretensión ejercitada en juicio y, unilateralmente, realizan una calificación jurídica del vicio como formal para, acto seguido, ordenar la retroacción de actuaciones con la consiguiente subsanación de la actuación administrativa contraria a Derecho. Insistimos en que tal posibilidad está prevista en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas para defectos formales que causan indefensión -si es que ello aclara algo-, pero no en la LJCA.

Pero es que además, a esta situación se le añade una circunstancia que viene a distorsionar aún más los resultados del ejercicio por parte de los obligados tributarios de su derecho al control judicial de los actos administrativos.

⁵²⁷ Concretamente, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 17 de junio de 2010 (JT 2010\934) ha afirmado: “no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación”, F.D. quinto.

⁵²⁸ BOSCH CHOLBI, J. L.: “Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria”..., op. cit.

⁵²⁹ BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.: “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora”, *Tribuna Fiscal*, nº 233, 2010, p. 12 y ss.

⁵³⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “...Es la Ley”, *Tribuna Fiscal*, nº 212, 2008, CISSonline, p. 1. En un sentido similar vid. SESMA SÁNCHEZ, B.: “La nulidad de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2007 (BIB 2007/1679), p. 1.

Nos estamos refiriendo a no pocos pronunciamientos jurisprudenciales en los que se identifica la concurrencia de un vicio de formal con la calificación de dicho vicio como de anulabilidad y, acto seguido, mantienen la procedencia de la retroacción de actuaciones como cauce natural del actuar administrativo⁵³¹. Así ha sido sostenido, por ejemplo –consideramos que erróneamente–, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2010, en la que se afirma que: “Esta doctrina viene, en definitiva, a considerar el requisito de la motivación como un elemento meramente formal del acto administrativo y, de ahí, que se admita la retroacción de actuaciones, aunque con límites”⁵³². Argumentación del Tribunal Supremo que rebate el mantenido por la Sentencia de instancia, pues entendía que la motivación se configura como un elemento esencial o de fondo, considerando que la reacción apropiada del ordenamiento jurídico debe ser la declaración de nulidad de pleno derecho con base a lo dispuesto en la letra a) del art. 62.1 de la LRJAPyPAC y en el art. 217.1 .a LGT.

La identificación “defecto formal” con vicio de “anulabilidad”, frente a la identificación “defecto material” como supuesto de “nulidad de pleno derecho” carece de sustento legal alguno.

Ya hemos precisado que la normativa tributaria alude a “defectos formales”, y desplegando sus consecuencias en el ámbito de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aunque, insistimos, la LGT no proporciona criterio alguno de qué defectos pueden considerarse como tales.

La distinción entre defectos que suponen la nulidad de pleno derecho del acto respecto de su anulabilidad – art. 217.1 LGT⁵³³ y art. 62⁵³⁴ y art. 63⁵³⁵ de la LRJAP y

⁵³¹ Con esta orientación, puede verse MORENO MOLINA, A. M.: “La motivación y la notificación de los actos administrativos”, *Documentación administrativa*, nº 254-255, 1999, p. 159, quien afirmó que “el artículo 54 de la Ley 30/1992 recoge uno de los elementos formales esenciales de los actos administrativos, el de su motivación”. Este autor identifica la falta de motivación con la anulabilidad del acto por infracción del art. 63 Ley 30/1992. Identificación que también se aprecia en CALABUIG MARCO, S.: “El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 9, 2000, p. 1918.

⁵³² Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 mayo 2010 dictada en Recurso de casación en interés de Ley contra la STSJ Cataluña de 12 de febrero de 2009 (RJ 2010\3674), F.D. sexto.

⁵³³ Art. 217.1 LGT: “Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.

⁵³⁴ Art. 62 LRJAPyPAC: “Nulidad de pleno derecho.

1. Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

- a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

PAC-, es cuestión jurídica diferente⁵³⁶ -por lo demás, no exenta de problemas- y que despliega sus efectos en cuanto a los recursos a interponer por el afectado.

En efecto, con tal distinción se está aludiendo a qué vías de acceso a los órganos administrativos o Tribunales de justicia tiene el recurrente; esto es, si el recurso a interponer queda constreñido a unos plazos perentorios breves cuando concurre un vicio de anulabilidad, o si puede hacer uso de los remedios procesales extraordinarios previstos para cuando concurre un vicio de nulidad de pleno derecho⁵³⁷.

b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Los que tengan un contenido imposible.

d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.

⁵³⁵ Art. 63 LRJAP y PAC: “1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo”.

⁵³⁶ Vid. específicamente sobre la cuestión que ha ido adquiriendo relevancia entre nuestra doctrina (citamos por orden cronológico) los estudios de BOSCH CHOLBI, J. L.: “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los Tribunales Económico-administrativos”..., op. cit., y “Sobre la imposibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?”..., op. cit., CAYÓN GALIARDO, A.: “Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 92, 2011, p. 9 y ss., FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y SIOTA ÁLVAREZ, M.: “Los problemas interpretativos en la anulación de liquidaciones tributarias por los Tribunales Económico-administrativos”, en AA.VV.: *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho financiero y tributario en los nuevos planes de estudio*, Doc. nº 12/2011, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pp. 285 y ss., MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 38, 2011, pp. 11 y ss., VEGA BORREGO, F. A.: “Los intereses de demora y la reiteración de actos tributarios previamente anulados”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 1 (Edición Extraordinaria XVIII Premio AEDAF), 2011, pp. 13 y ss., FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y SIOTA ÁLVAREZ, M.: “Los imprevisibles efectos de los actos anulatorios de liquidaciones tributarias dictados en la vía económico-administrativa”, *Revista Impuestos*, nº 9, 2012, pp. 3 y ss., GIMENO SENDRA, V.: “Reiteración de liquidaciones tributarias y cosa juzgada”..., op. cit. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente”, *Revista Tribuna Fiscal*, nº 261, 2012, CISSonline.

⁵³⁷ Precisa, sobre el tema, Bosch Cholbi que, si bien en principio la posibilidad de iniciar el procedimiento para declarar la invalidez de un acto tributario que incurra en un vicio de nulidad de pleno derecho es imprescriptible –tal y como parece desprenderse del art. 102 de la LRJAPyPAC-, sin embargo, la aplicación al ámbito tributario del artículo 106 de la LRJAPyPAC (que limita las facultades de revisión administrativa en los supuestos de prescripción de las acciones, o de ataque a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a la Ley), según la STS de 17 de enero de 2006 (RJ 2006\2741), permitiría negar esa imprescriptibilidad, al afirmar en su F.D. cuarto que “El principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones existentes” de modo que, continúa la Sentencia, “Dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el

Además, la jurisprudencia -por todas, STS de 26 de marzo de 2012⁵³⁸-, extrae de esa distinción una conclusión que no tiene sustento legal: que los actos nulos de pleno derecho no interrumpen la prescripción, mientras que tanto los actos anulables como los actos del particular dirigidos a conseguir esa nulidad sí que interrumpen la prescripción⁵³⁹. Por nuestra parte, estimamos que en ambos casos el acto inválido, sea cual sea el motivo, no debiera interrumpir la prescripción⁵⁴⁰.

La aplicación práctica de cuanto hemos expuesto en el ámbito de las medidas cautelares puede provocar situaciones perversas para el contribuyente.

Quizás uno de los supuestos en que se manifiesta dicha situación con mayor crudeza son los casos en que se aprecia, en el acto tributario, la concurrencia del vicio de falta de motivación o, por ejemplo también, la falta de concesión del trámite de audiencia -que, recordemos, en el ámbito de las medidas cautelares no está previsto legalmente-, aunque igual podría suceder en caso de falta de firma del funcionario, por citar algún ejemplo.

Centrándonos en el caso de la falta de motivación, el abanico de calificaciones de los Tribunales sobre el carácter de dicho vicio ha sido amplio.

precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares”. Este autor concluye que tal solución “aboca a un decisionismo administrativo -primero-, y judicial -después-”, opinión que compartimos. Cfr. BOSCH CHOLBI, J.L.: “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los tribunales económico-administrativos”..., op. cit., p. 20.

⁵³⁸ STS de 26 de marzo de 2012 (JUR 2012\130385), F.D. cuarto.

⁵³⁹ La doctrina tributarista, siguiendo a Beladiez Rojo, ha calificado tal afirmación como un auténtico “mito jurídico”, vid. BOSCH CHOLBI, J.L.: “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los tribunales económico-administrativos”..., op. cit., p. 6 y, en idéntico sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente”..., op. cit., p. 14. Vid. sobre el tema BELADÍEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

⁵⁴⁰ Somos conscientes de que esta opinión no es compartida por el Tribunal Supremo, sino que, además, y aunque sin motivación alguna del porqué de su decisión, expresamente ha afirmado, en Sentencia del Tribunal Supremo de 29 junio 2009 (RJ 2009\6846), dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, F.D. tercero, que “este criterio, que equipara los grados de ineficacia de los actos administrativos -que no distingue las categorías de nulidad de pleno derecho y anulabilidad de dichos actos, completamente asentadas en el Derecho Administrativo (arts. 62 y 63 del Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común) y en el Derecho Tributario (arts. 153 y 154 LGT/1963; y art. 217 LGT/2003)- no es el que se adecua al ordenamiento jurídico ni es el que ha establecido la jurisprudencia de este Alto Tribunal”. Con idéntica orientación la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 junio 2010 (RJ 2010/5921) dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina y la Sentencia de 26 de marzo de 2012 (RJ 2012\5101).

Vid. en idéntico sentido BOSCH CHOLBI, J.L.: “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los tribunales económico-administrativos”..., op. cit., pp. 11 y ss., SESMA SÁNCHEZ, B.: “La nulidad de las liquidaciones tributarias”..., op. cit., p. 10, y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente”..., op. cit., p. 11, para quienes tal orientación no es correcta al carecer de sustento legal.

Como ha sido destacado doctrinalmente⁵⁴¹ y también ha puesto de manifiesto la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010⁵⁴², respecto del defecto en la motivación no existe una clara doctrina jurisprudencial. El mismo “ha sido calificado como un defecto meramente formal no invalidante, bien porque se distinguía entre la motivación intrínseca del acto administrativo y su mera omisión formal en el documento escrito (STS 22 de septiembre de 1981), o porque no se consideraba que provocara indefensión (STS 24 de abril 1972 y 2 de octubre 1968); o, incluso negándose que su omisión se trate de un defecto formal al admitirse la motivación in aliunde es decir, la que se puede deducir de todo el expediente o partes de él (STS 7 abril 1956 y 7 junio de 1960). Modernamente se califica a menudo como defecto formal (STS 20 de noviembre de 2009) y en alguna ocasión como defecto material (STS 30 enero 2001 y 25 junio de 2010)”. Por su parte, Álvarez Martínez ha recalcado que la motivación constituye un requisito sustancial de cualquier acto de sacrificio de derechos y no sólo una cortesía del órgano administrativo, por comportar, no una mera enunciación de motivos que va a permitir un futuro control contencioso del acto administrativo, sino como un auténtico discurso justificativo de dicho acto que cumple una función democrática que implica la participación y certeza en la legitimidad y racionalidad del ejercicio del poder por la Administración⁵⁴³.

Como ya hemos destacado, las consecuencias de que la decisión de un Tribunal Económico-Administrativo se decante por una u otra conclusión no son baladís, y tiene una relevancia práctica decisiva para la esfera de derechos y garantías del obligado tributario afectado, especialmente si se procede a la retroacción de actuaciones.

El panorama es igualmente desolador en el ámbito de las resoluciones judiciales.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2004 y de 10 de octubre de 2008 han mantenido que "si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, igualmente debe protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos especiales, los hechos y los elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige"⁵⁴⁴. El corolario lógico de tales razonamientos -sin adentrarse en calificar dicho vicio como un defecto formal o material-, debiera ser que los Tribunales de Justicia, recurrida la adopción de una medida cautelar o su acuerdo de prórroga, declarasen, ex art. 70 de la LJCA, que la medida cautelar no es conforme a Derecho, anulándola y disponiendo su cese o su modificación si así fuese pedido por los recurrentes – imaginemos que solicitan que el acuerdo de prórroga es excesivo y proponen su reducción en el tiempo-.

⁵⁴¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 22 y ss., y, destacadamente, en pp. 69 y ss.

⁵⁴² Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (JT 2010\1150), F.D. tercero.

⁵⁴³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria...*, op. cit., pp. 69 y ss.

⁵⁴⁴ SSTs de 15 de julio de 2004 (RJ 2004, 6667), F.D. tercero y de 10 de octubre de 2008 (RJ 2008, 5648), F.D. cuarto.

De hecho, esta orientación ha sido asumida por algunos Tribunales Superiores de Justicia, y, destacadamente, por el TSJ de Cataluña⁵⁴⁵ y el TSJ de la Comunidad Valenciana⁵⁴⁶. Coincidiendo con esta orientación, Álvarez Martínez⁵⁴⁷ es partidario de considerar que la concurrencia del vicio de falta de motivación debe considerarse un defecto material que no permitiría la retroacción de actuaciones, e, incluso, que dicho vicio podría ser considerado como de nulidad de pleno derecho porque implica la vulneración de principios constitucionales como el de interdicción de arbitrariedad, seguridad jurídica, igualdad o tutela judicial efectiva.

Lejos de cuanto acabamos de afirmar, nos encontramos con diversos pronunciamientos jurisprudenciales que entran, de oficio, en la consideración de la falta de motivación como un mero requisito formal del acto administrativo⁵⁴⁸ que, además, únicamente provocaría su anulación si ha originado indefensión, en cuyo caso cabría la

⁵⁴⁵ Concretamente, las SSTSJ Cataluña 2 de diciembre de 2004 (JUR 2005\35138), F.D. cuarto, de 4 de octubre de 2007 (JUR 2008\13632), F.D. tercero, de 4 de octubre de 2007 (JUR 2008\13724), F.D. cuarto, de 15 de noviembre de 2007 (JUR 2008\30489), F.D. cuarto, de 5 de febrero de 2009 (JUR 2009\172747), F.D. cuarto, de 12 de febrero de 2009 (JUR 2009\171643), F.D. cuarto, han mantenido que la anulación de una liquidación por falta de motivación no se puede identificar con la concurrencia de un defecto procedimental que pueda bendecir una retroacción de actuaciones (como puede serlo, según este Tribunal, la falta de audiencia del contribuyente o la no idoneidad de un perito tasador), sino que es un vicio sustantivo que infringe derechos constitucionales, concretamente provoca indefensión en el afectado, y deben calificarse como nulas de pleno derecho, estando por completo excluido en nuestro ordenamiento jurídico actual cualquier posible vestigio de una «absolución en la instancia». Al considerar que se trata de un vicio de nulidad de pleno derecho, el vicio invalidante y ab origine del acta que carece de motivación hace que se tenga por inexistente desde que se extendió y no pudo surtir efectos, por lo que tampoco despliega sus efectos para interrumpir la prescripción. Conviene advertir que la STS, de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010\3674), resuelve el recurso de casación en interés de la ley interpuesto contra la citada Sentencia del TSJ Cataluña de 12 de febrero de 2009.

⁵⁴⁶ Especialmente ilustrativa, por ser integradora de la consolidada Jurisprudencia existente en la materia, resulta la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2012 (JUR 2012\217763), F.D. cuarto: *“la doctrina científica ha señalado que la motivación es el medio técnico de control de la causa del acto. No es un requisito meramente formal, sino de fondo”. La jurisprudencia del TS (SS. 23 de diciembre de 1969, 7 de octubre de 1970, 16 de junio de 1982 y 18 de mayo de 1991) afirma que habrá que determinar la aplicación de un concepto a las circunstancias de hecho singulares de que se trate, “debiendo realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos”.*

⁵⁴⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 172. Así podría considerarse que lo entendió, también, la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2008 –anteriormente analizada cuando nos adentrábamos en el contenido del acuerdo de adopción de medidas cautelares–, la cual declara la anulación del acuerdo de adopción de una medida cautelar por resultar falto de la necesaria motivación, sin adoptar ningún acuerdo de retroacción de actuaciones, aunque sin adentrarse tampoco en la consideración de dicho vicio o defecto como formal o material.

⁵⁴⁸ Por ejemplo, CORCUERA TORRES, A.: “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 42 y en “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”..., op. cit., p. 337, considera que la motivación del acto de adopción de una medida cautelar es uno de sus requisitos formales, sin adentrarse en el análisis de las consecuencias de tal consideración. Aunque este mismo autor, en CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria...*, op. cit., p. 119, advierte que la motivación tiene capital importancia como contrapeso entre el privilegio legal atribuido a la Administración en detrimento del patrimonio del deudor y la sujeción a trámites reglados que garanticen los derechos.

posibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones⁵⁴⁹. Para esta orientación judicial, la motivación está sujeta al régimen de los defectos de forma, y su ausencia o su insuficiencia debe reconducirse a la anulabilidad prevista en el art. 63.2 de la LRJAPyPAC –así, SSTs de 23 de junio de 2011⁵⁵⁰ y 24 de mayo de 2010⁵⁵¹–, concluyendo el Tribunal Supremo que: "la falta de motivación o afectación puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de hacer indagando si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado"⁵⁵².

En este sentido, consideramos que el propio Tribunal Supremo, en el marco de las comprobaciones de valores, ha sentado una doctrina que no tiene sustento en precepto constitucional ni legal alguno –lo que, dicho sea de paso, se aprecia en el discurrir de su razonamiento–. Siguiendo esta orientación, de apreciarse la falta de motivación en el acto de adopción de una medida cautelar o en el del acuerdo de su prórroga, de causar indefensión al afectado, constituiría un vicio de anulabilidad⁵⁵³ y se podría ordenar la retroacción de actuaciones para que fuera dictado un nuevo acuerdo de adopción de medida cautelar suficientemente motivado.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 1998 declaraba –y citamos textualmente dada la relevancia de los términos en que se pronuncia– que “la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda (...) No obstante lo anterior, la Administración Tributaria conserva el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la previa comprobación de valores durante el

⁵⁴⁹ Tan es así que, en ocasiones, para esta orientación jurisprudencial, la falta de motivación no llega a la categoría de vicio de anulabilidad, sino que se trata de una mera irregularidad no invalidante que no es merecedora de su anulación. En estos casos, el defecto ni siquiera es necesario que se subsane.

⁵⁵⁰ STS de 23 de junio de 2011 (RJ 2011\5550), F.D. tercero.

⁵⁵¹ STS de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010\3674), F.D. tercero.

⁵⁵² Por ejemplo, la SAN de 14 de marzo de 2002, Rec. 732/1999, aprecia la falta de motivación de la liquidación de intereses de demora, identificándola con un defecto de anulabilidad, y, estimando parcialmente el recurso, permite, al igual que hizo la SAN de 20 de enero de 2000, Rec. 396/97, practicar nueva liquidación de intereses de demora suficiente y debidamente motivada.

⁵⁵³ Vid. CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo...*, op. cit., p. 34, quien considera que la falta de motivación “se trata simplemente de un vicio de anulabilidad que conlleva la declaración de contraria a derecho de la medida provisional así dictada”.

plazo de prescripción de cinco años, eso sí cumpliendo rigurosamente los requisitos propios del dictamen de peritos de la Administración, que hemos expuesto”⁵⁵⁴.

Esta doctrina, llevada a su extremo, podía dar lugar a que la actuación administrativa se desplegara sin solución de continuidad, una y otra vez, hasta que se dictara un acto administrativo ajustado a Derecho⁵⁵⁵, ya que, no olvidemos, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo, la anulabilidad de un acto interrumpe la prescripción.

Olvidan los Tribunales, en este sentido, que amén de carecer de sustento legal alguno, tal posibilidad viola las más elementales reglas de buena fe, certeza y seguridad jurídica que deben regir las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, además de poder llegar a suponer un grave quebranto en sus intereses económicos, por la aplicación del art. 26.5 de la LGT, a que ya hemos hecho referencia.

Entendemos que esta orientación jurisprudencial ensalza, sobremanera, el interés general a la recaudación por encima, incluso, del necesario respeto del principio de sujeción “plena” a la Ley y al Derecho y, obviamente, también por encima de la concepción “sustancial” del procedimiento tributario y del deber de buena administración, que ya hemos analizado anteriormente, y del que los Tribunales deberían ir tomando conciencia de sus implicaciones.

Cierto es que tal orientación fue matizada, con posterioridad, por la Sentencia de 7 de octubre de 2000, pues dicho pronunciamiento agregaba: «el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos, y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente»⁵⁵⁶.

Como se aprecia, el Tribunal Supremo, consciente de la generosidad mostrada para con las actuaciones administrativas ilegales, apela a una limitación que, de nuevo, tampoco tiene respaldo constitucional ni legal alguno: que la reiteración de la actuación administrativa no vuelva a incurrir, recalamos, en el mismo o “similar” defecto. Es decir, si la Administración vuelve a realizar una defectuosa motivación por segunda vez, no cabrá ordenar la reiteración de las actuaciones. Ahora bien, no impide que la Administración pueda incurrir en defectos de otro calado; en cuyo caso, sería posible la reiteración de sus actos.

⁵⁵⁴ STS de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999/ 559), F.D tercero y cuarto.

⁵⁵⁵ Apreciando la posibilidad de que se produjera esta circunstancia extraordinaria de reiteración, una y otra vez, de la actuación administrativa con tal vicio vid. STSJ de Castilla-La Mancha de 3 de septiembre de 2001 (JUR 2001\325826), F.D. segundo para quien “no existe base legal para impedir a la Administración el que ejerza su potestad comprobadora cuando la acción para hacerla valer no ha prescrito, a salvo los casos en que se demuestre la existencia de abuso de derecho por parte de aquella”. En idéntico sentido vid., entre otras, SSTSJ de Castilla-La Mancha de 20 de abril de 2007 (JUR 2007\280732), F.D. segundo y de 27 de febrero de 2007 (JUR 2007\216537), F.D. segundo.

⁵⁵⁶ STS de 7 de octubre de 2000 (RJ 2000/7877), F.D. segundo.

Esta doctrina ha sido acogida, entre otras, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002⁵⁵⁷, 9 de mayo de 2003⁵⁵⁸, 19 de septiembre de 2008⁵⁵⁹ y 22 de septiembre de 2008⁵⁶⁰ y, posteriormente, en la Sentencia de 29 de junio de 2009, donde ha recordado que «la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados»⁵⁶¹.

Por último, no está de más recalcar que el Tribunal Supremo se ha pronunciado categóricamente –en afirmaciones que no compartimos, en absoluto- en la Sentencia de 3 de mayo de 2011, poniendo de relieve que: “no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestades que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos. Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda”⁵⁶². Ideas reiteradas, con posterioridad, por la Sentencia del TS de 26 de marzo de 2012⁵⁶³.

⁵⁵⁷ STS de 26 de enero de 2002 (RJ 2002/1082), F.D. cuarto.

⁵⁵⁸ STS de 9 de mayo de 2003 (RJ 2003/5265), F.D. tercero.

⁵⁵⁹ STS de 19 de septiembre de 2008 (RJ 2008/4459), F.D. primero.

⁵⁶⁰ STS de 22 de septiembre de 2008 (RJ 2008/7227), F.D. cuarto, ésta última dictada en un Recurso de Casación para la unificación de doctrina.

⁵⁶¹ STS de 29 de junio de 2009 (RJ 2009/6846), F.D. también dictada en Recurso de Casación para unificación de doctrina, F.D. tercero.

⁵⁶² STS de 3 de mayo de 2011 (RJ 2011/3911), F.D. tercero. Finaliza este pronunciamiento afirmando: “Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores inmotivadas, que hemos resumido en la Sentencia de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010,3674) (casación en interés de ley 35/09, FJ 6º), como a continuación se sintetiza. (...) si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)”.

⁵⁶³ STS de 26 de marzo de 2012 (RJ 2012\5101), F.D. tercero.

Estimamos que el propio Tribunal Supremo está comenzando a ser consciente de que las consecuencias, dogmáticas y prácticas, de su doctrina son inasumibles, y está introduciendo contrapesos para limitarlas, suavizando su alcance.

Así sucede, concretamente, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2010, en un caso en que se aprecia que la valoración administrativa asignada a un inmueble se había basado en unas consideraciones genéricas que, por no contener las pautas de individualización al caso concreto, no servían para dar cumplimiento a la exigencia de motivación, cuya característica fundamental es aportar las razones que justifican la adopción de una concreta decisión. El Tribunal acuerda la anulación de la liquidación pero añade, sorprendentemente -contradiendo lo dispuesto expresamente en el artículo 26.5 LGT-, que la fecha de la liquidación de la consecuente comprobación de valores una vez reiterada la facultad administrativa “puede, eventualmente, representar el dies a quo del devengo de intereses, ya que sólo entonces cabría considerar existente una deuda líquida que fuera exigible”⁵⁶⁴. Conclusión que es alabada por el voto particular emitido a dicha Sentencia por el Magistrado Frías Ponce, quien, a la sazón afirma que: “la falta de motivación o motivación insuficiente de una liquidación tributaria no supone un vicio formal que permita retrotraer las actuaciones”, pues “resulta muy difícil mantener que, cuando se gira una liquidación, la motivación constituye un requisito meramente formal, no material y de fondo”.

Todo cuanto acabamos de exponer es necesario para realizar alguna conclusión respecto de la impugnación de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria y su consiguiente declaración de nulidad.

Por lo que respecta a la reclamación en vía administrativa, estimamos que la actual regulación del artículo 239.3 LGT, aludiendo a una distinción entre defectos formales y defectos materiales, ha introducido dosis ingentes de inseguridad jurídica, al no existir una concreción normativa de tal distinción y al permitir que el respectivo TEAR, cuando conoce de la Reclamación Económico-administrativa, pueda catalogar en un sentido u otro el vicio que aprecie. No exageramos si ponemos de relieve que, de un tiempo a esta parte, se está apreciando un notable incremento de las Resoluciones de dichos Tribunales que acuden a la calificación de muchos de los vicios del acto como defectos formales para estimar procedente, acto seguido, la retroacción de actuaciones, con la consecuencia añadida, cuando la Administración dicte el nuevo acto de liquidación tributaria, de que se exigirán los intereses de demora devengados en el ínterin aunque la actuación haya sido viciada de nulidad –art. 26.5 LGT-.

Por todo cuanto acabamos de exponer, y en tanto en cuanto no se reforme dicho precepto, consideramos que la concurrencia de un cualquier vicio en el acuerdo que adopta una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria, o que establece su prórroga -tales como la falta de motivación, la desproporcionalidad o la incompetencia manifiesta-, debe ser considerado como un vicio suficiente que impide la retroacción de actuaciones cuando sea apreciado durante la tramitación de un procedimiento administrativo o una Reclamación Económico-administrativa –art. 239.3 LGT-.

⁵⁶⁴ STS de 21 de junio de 2010 dictada en Recurso de Casación para unificación de doctrina (RJ 2010/5755), F.D. tercero.

Amparados en dicho precepto no se deben catalogar todos los vicios del acto de adopción o de prórroga de la medida cautelar como “formales”, y, por ende, subsanables por la vía de la retroacción de la actuación administrativa.

La realidad es que el deber de buena administración y el derecho a un procedimiento administrativo debido imponen la eliminación de los efectos de tal distinción, y exigen considerar que la adopción de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria es un acto administrativo que debe ser adoptado siguiendo los cauces establecidos legalmente y sometién dose plenamente a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), y en la que todos sus elementos, tanto subjetivos, objetivos como formales, son esenciales para la existencia del acto y deben adquirir la misma relevancia jurídica, también cuando son vulnerados⁵⁶⁵.

Por supuesto, a nuestro juicio, yerra el Tribunal Supremo cuando permite que los Tribunales de Justicia, de oficio, puedan y deban ordenar la retroacción de actuaciones, ya que la LJCA no regula tal posibilidad en virtud del principio dispositivo, salvo que el recurrente así lo hubiera solicitado expresamente en su pretensión. Sin entrar en otro tipo de consideraciones a las que ya hemos hecho referencia, este motivo es suficiente para justificar nuestra opinión.

6. La responsabilidad patrimonial por la adopción de una medida cautelar que es anulada por un Tribunal económico-administrativo o judicial.

A la hora de analizar si resulta posible obtener la declaración de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria cuando ha adoptado una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario que es anulada por una Resolución administrativa o Sentencia debemos referirnos de nuevo, en esta materia, a la influencia de la Carta Europea de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y, específicamente, al deber de buena administración sancionado en el artículo 41, en su vertiente de derecho a obtener una reparación en casos de mala administración⁵⁶⁶, amén de su sólido fundamento constitucional.

Por una parte, el art. 9.3 de la CE establece que la Constitución garantiza, entre otros derechos y principios, la responsabilidad de los poderes públicos⁵⁶⁷.

⁵⁶⁵ Salvedad hecha, como ya hemos adelantado, respecto de aquellos requisitos no esenciales del acto que, por su entidad, no deben afectar a su validez ya que no tienen relevancia jurídica alguna. Serían los supuestos que entran dentro del procedimiento de rectificación de errores del art. 220 de la LGT y que se reconducen a la categoría de “errores materiales, de hecho o aritméticos” (lógicamente el significado de errores materiales a que se refiere este precepto no tiene nada que ver con el sentido de requisitos materiales o de fondo a que acabamos de hacer referencia). Ejemplos de ello serían errores tales como la equivocación en algún apellido del administrado, los cálculos aritméticos u omisiones en la identificación de inmuebles, por citar algunos de ellos. Lo deseable sería que la Administración tributaria, en el ejercicio de las potestades que tiene atribuidas, dictase actos que observen todos sus requisitos, pero estos errores a los que nos estamos refiriendo son, hasta cierto punto comprensibles, dada la cantidad de datos y cálculos que la Administración maneja para dictar sus propios actos.

⁵⁶⁶ Vid., entre otras, STPI de 9 de septiembre de 2008, as. T-212/03, MyTravel Group plc. contra Comisión de las Comunidades Europeas, par. 37 y siguientes.

⁵⁶⁷ Art. 9.3 CE: “3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

Por otra parte, el art. 106.2 CE prevé, expresamente, que la Administración -por ende, también la Tributaria-, pueda ser declarada responsable, y pueda verse obligada a tener que efectuar la correspondiente indemnización al particular por “toda lesión que sufran en sus bienes y derechos salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

Estas previsiones constitucionales –establecidas “como garantía fundamental de la seguridad jurídica, con entronque en el valor de la justicia, pilar del Estado de Derecho social y democrático (artículo 1 de la Constitución)”, como ha recalcado la STSJ de Madrid de 11 de junio de 2004⁵⁶⁸-, han sido desarrolladas por la LRJAPyPAC y por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, que aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial, resultando de aplicación al ámbito tributario dado el silencio de la LGT y de los Reglamentos que la desarrollan⁵⁶⁹.

Pues bien, el art. 139 de la LRJAPyPAC dispone: "1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos. 2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas".

El artículo 141.1, en su primer inciso, del citado Texto legal matiza que únicamente son indemnizables “las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley”.

Además, concretamente el artículo 142.4 de la citada LRJAPyPAC añade una previsión que resulta de aplicación cuando se haya declarado la nulidad de una medida cautelar que asegura el cobro de la deuda tributaria, al establecer que: “La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone derecho a la indemnización, pero si la resolución o disposición impugnada lo fuese por razón de su fondo o forma, el derecho a reclamar prescribirá al año de haberse dictado la Sentencia definitiva, no siendo de aplicación lo dispuesto en el punto 5”⁵⁷⁰.

⁵⁶⁸ STSJ de Madrid de 11 de junio de 2004 (JUR 2004./27213), F.D. tercero.

⁵⁶⁹ También es necesario hacer referencia a la Resolución de 11 de julio de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delega la competencia de instrucción del procedimiento de responsabilidad patrimonial. Dicha Resolución revocó la Instrucción 1/1998, de 10 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre tramitación de los procedimientos de responsabilidad patrimonial y ejecución de resoluciones administrativas y sentencias firmes en esta materia y delegación de las competencias para la tramitación de los mismos.

⁵⁷⁰ El citado art. 142.4 LRJAPyPAC es desarrollado por el art. 4.2 del citado RD 429/1993, con la única matización de que el plazo de prescripción comenzará a contar desde la que la Sentencia devino firme. El art. 4.2 establece: “La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone derecho a la indemnización, pero si la resolución o disposición impugnada lo fuese por razón de su fondo o forma, el derecho a reclamar prescribirá en el plazo de un año desde la fecha en que la sentencia de anulación hubiera devenido firme, no siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado siguiente”.

En definitiva, tales previsiones normativas vienen a establecer cinco circunstancias que modulan esa declaración de responsabilidad patrimonial y consiguiente obligación de indemnización, de plena aplicación al caso que analizamos.

Además, no puede olvidarse la matización jurisprudencial efectuada por la STS de 12 de julio de 2001⁵⁷¹: estos requisitos han de ser observados con mayor rigor en los casos de anulación de actos o resoluciones que en los de mero funcionamiento de los servicios públicos "en cuanto que estos en su normal actuar participan directamente en la creación de riesgo de producción de resultado lesivo; quizás por ello el legislador efectúa una específica mención a los supuestos de anulación de actos o resoluciones administrativas tratando así de establecer una diferencia entre los supuestos de daño derivado del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos y aquellos otros en los que el daño evaluable e individualizado derive de la anulación de un acto administrativo, sin alterar por ello un ápice el carácter objetivo de dicha responsabilidad en uno y otro supuesto siempre que exista nexo causal entre el actuar de la Administración y el resultado dañoso producido, no concurriendo en el particular el deber jurídico de soportar el daño ya que en este caso desaparecería el carácter antijurídico de la lesión".

Los requisitos serían, pues, los siguientes:

- en primer lugar, la adopción de una medida cautelar anulada tiene que haber causado daño o lesión patrimonial en los bienes o derechos del obligado tributario, en su doble modalidad de daño emergente (asunción de gastos) o lucro cesante (pérdida de ingresos)⁵⁷², sean daños morales o materiales. Ese daño ha de ser efectivo⁵⁷³, evaluable económicamente, individualizable y no debido a fuerza mayor o caso fortuito⁵⁷⁴.

⁵⁷¹ STS de 12 de julio de 2011 (RJ 2001/6692), F.D. segundo.

⁵⁷² No está de más reflejar la dificultad de probar el lucro cesante sufrido, así como los daños morales. Concretamente, la SAN de 26 de diciembre de 2007 (JUR 2008/89440), F.D. tercero, puso de relieve que no era ciertamente tarea fácil la prueba del lucro cesante, al ser exigible no sólo la preexistencia del hecho del cual deriva la ganancia esperada, sino también la de que la ganancia sería obtenida con seguridad, ya que están excluidas, con arreglo a la precitada jurisprudencia del Tribunal Supremo, las meras expectativas o ganancias dudosas o contingentes; en definitiva, desprovistas de la certidumbre necesaria que conlleve la certeza de la ganancia dejada de obtener, en este caso por la pérdida de ingresos de clientes que fueron notificados del embargo. Por citar un ejemplo, la STS de 23 de marzo de 2010 (RJ 2010/4470), analiza la declaración de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria tras la anulación por el TEAR del acuerdo de adopción de medidas cautelares de embargo provisional de vehículos, saldo de cuentas y créditos comerciales en relación con unas deudas de IVA e Impuesto sobre Sociedades. El TS desestima la solicitud por considerar no probada la existencia o cuantificación del daño –resultando de aplicación los arts. 281 y ss. LEC y el art. 1214 del Código Civil sobre la carga de la prueba–, pues se solicitaba la indemnización del lucro cesante por la ganancia dejada de obtener por la pérdida de aquellos clientes que dejaron de serlo tras recibir la diligencia de embargo de créditos y por daños morales (F.D. segundo y tercero.).

Igualmente, la SAN de 26 de diciembre de 2007 (JUR 2008, 89440) puso de relieve la dificultad de probar los posibles daños morales sufridos, que serán "aquellos que son infligidos a las creencias, los sentimientos, la dignidad, la estima social o salud física o psíquica de la persona; en suma, aquellos que se suelen denominar derechos de la personalidad o extrapatrimoniales, habiendo tenido refrendo jurisprudencial la posibilidad de indemnizarlos (...). No obstante la jurisprudencia del Tribunal Supremo recomienda cautela al respecto y, en todo caso, exige también que dichos daños estén indubitadamente acreditados para que nazca y sea exigible la obligación de indemnizar", F.D. quinto.

Por su parte, la STSJ de Madrid de 11 de junio de 2004 (JUR 2004/272123) deniega la solicitud de indemnización como consecuencia de haber adoptado una medida cautelar de un embargo preventivo

Debe darse efectivamente un nexo causal entre la acción administrativa producida –adopción o prórroga de una medida cautelar dirigida a procurar la futura satisfacción del crédito tributario- y el resultado dañoso ocasionado directamente por esa actuación administrativa -lesión en un bien o derecho, que debe ser cifrada en dinero-.

- En segundo lugar, resulta independiente que el daño haya sido causado por un funcionamiento normal o anormal de un servicio público.

Son numerosos los pronunciamientos del Tribunal Supremo que han deducido, de ahí, el carácter objetivo de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública. Y también han advertido, como hizo la STS de 25 de octubre de 1996, que esa responsabilidad objetiva o por el resultado debe ser exigida con especial rigor cuando se

de inmuebles por deudas tributarias con la consiguiente anotación preventiva de embargo y que, según el recurrente, esa medida había imposibilitado la venta de las viviendas objeto de anotación. La razón es la falta de prueba o indicios de que no se produjeran las ventas como consecuencia de dichas anotaciones de embargo. Así, en su F.J. quinto afirma, textualmente, que “las alegaciones de la recurrente son meras conjeturas, sin que exista no ya prueba alguna sino meros indicios de que dichas anotaciones provocaran el efecto denunciado por la recurrente, más aún cuando sobre las fincas pesaban otras cargas distintas del embargo derivado del procedimiento de apremios seguido por el Ayuntamiento”.

Son clarificadoras, por ejemplo, las afirmaciones de la Resolución del TEAR Castilla y León de 15 de marzo de 2005, F.J. cuarto: “Las medidas de aseguramiento de los otros embargos aquí realizados pueden incidir de una manera altamente perjudicial en el supuesto deudor. A nadie se le puede ocultar que la notificación del embargo de una cuenta bancaria a la propia entidad de depósito, que automáticamente implica la retención del saldo, puede implicar una asfixia financiera de la actividad empresarial, de muy gravosas consecuencias. Indudablemente, todo dependerá de su cuantía y de la afectación de la cuenta, pues distinto será si en la misma se depositan saldos ociosos a que si su saldo forma parte del circulante de la empresa, esto es, se trata de una cuenta de las utilizadas para la satisfacción de los pagos corrientes de la actividad. En cualquier caso, la Oficina Gestora deberá obrar con actitud prudente en estos casos ante la imposibilidad de generar graves perjuicios, estrangulando la actividad diaria de la empresa. Pero lo que resulta totalmente desmesurado y enormemente gravoso en su plano potencial es el embargo preventivo de derechos de crédito de los clientes de la sociedad, pues en la medida en que les sea notificado qué duda cabe que la imagen comercial o técnica del deudor empresario, su crédito o su solvencia pueden ser arruinados o gravemente afectados. En el caso presente la situación no puede ser considerada más que como gravísima, pues siendo el objeto social de la entidad la prestación de servicios de asesoramiento tributario, la notificación a los clientes habituales de un embargo preventivo practicado por la Agencia Tributaria deviene un fuerte golpe a su reputación que puede originar una fuga masiva de éstos”, citada por la STS de 23 de marzo de 2010 (RJ 2010/4470), F.D. tercero.

⁵⁷³ En la STS de 18 de octubre de 2002 (RJ 2002/10223) se deniega la responsabilidad patrimonial como consecuencia de la anulación de una providencia de apremio en un caso en que la Administración había embargado los bienes por impago de la deuda tributaria, recuperando el recurrente el precio de la subasta, si bien no pudieron recuperar la propiedad de los bienes, al haber pasado a un tercero - los bienes inmuebles fueron cedidos por el rematante a un hijo de los recurrentes que convivía con ellos-. De ahí que el TS declare, en su F.D. tercero, que “los daños invocados no fueron efectivos, no son evaluables económicamente, y consiguientemente no existe un nexo causal entre el actuar administrativo y el resultado producido”.

⁵⁷⁴ En la SAN de 30 de mayo de 2006 (JUR 2006\183391) se declara la procedencia de la indemnización al considerarse probada la relación de causalidad entre el daño sufrido por la mercancía exportada que fue retenida y la actividad administrativa -la Administración aduanera española no había facilitado la documentación aduanera correcta por una avería de su sistema electrónico-, no pudiendo ser calificado de caso fortuito, F.D. tercero.

proyecta –como sucede con las medidas cautelares- sobre actuaciones administrativas que son susceptibles de poner en riesgo la propiedad⁵⁷⁵.

Así pues, el recurrente no necesitará demostrar que el órgano administrativo que ha generado un daño ha actuado con dolo o culpa. De hecho, ni siquiera es necesario probar que el servicio público se ha desenvuelto de manera anómala o improcedente jurídicamente –aunque, obviamente, en el caso de que la medida cautelar haya sido anulada ha sucedido así-, pues los preceptos constitucionales y legales que componen su régimen jurídico extienden la obligación de indemnizar a los casos de funcionamiento normal de los servicios públicos –esto es, por ejemplo, cuando el órgano administrativo ha adoptado una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario, quizás justificadamente, al apreciar *periculum in mora* o *fumus boni iuris*, que, sin embargo, ha sido anulada por falta de motivación, proporcionalidad o competencia-.

- En tercer lugar, esa responsabilidad puede producirse porque se ha dictado un acto administrativo que ha sido anulado administrativa o judicialmente⁵⁷⁶.

En este punto, resulta totalmente indistinto cuál haya sido el motivo concreto que haya provocado dicha anulación; es decir, da igual que la declaración de nulidad se haya basado en un motivo calificado de formal o material, sea por haberse dictado una medida cautelar sin motivación suficiente, por resultar desproporcionada, por producir perjuicios de imposible reparación, por falta de competencia material o por falta de firma del funcionario competente, por citar algún ejemplo.

En principio, pues, produciéndose esa anulación de la medida cautelar, resultaría lógico pensar que procedería, siempre y en todo caso, declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria.

Sin embargo, ha recalcado el Tribunal Supremo, entre las más recientes, en la Sentencia de 18 de julio de 2011, que: “no cabe interpretar el art. 139 de la Ley 30/1992 con tesis maximalistas de uno y otro sentido, como si se dijera que de la anulación de una resolución administrativa no cabe nunca derivar responsabilidad patrimonial de la Administración, ni tampoco se puede afirmar que siempre se producirá tal responsabilidad, dado el carácter objetivo de la misma, como parece ser la tesis del recurrente”⁵⁷⁷.

A la postre, la circunstancia que se torna decisiva, como analizaremos, es que el particular no tenga la obligación de soportar ese daño; es decir, que se haya producido una lesión antijurídica.

⁵⁷⁵ STS de 25 de octubre de 1996 (RJ 1996\7124), F.D. quinto.

⁵⁷⁶ Admitieron tal posibilidad FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa *versus* intervención judicial”..., op. cit., p. 10, MARTÍN QUERALT, J.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”..., op. cit., p. 7, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*..., op. cit., p.523 y CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*..., op. cit., p.128.

⁵⁷⁷ STS de 18 de julio de 2011 (RJ 2011\5683), F.D. cuarto. En este sentido, la SAN de 11 de julio de 2012 (JUR 2012\245777), ha recalcado en su F.D. tercero que: “la anulación no presupone el derecho a la indemnización, sino que es presupuesto necesario, que debe concurrir con los demás elementos que conforman la responsabilidad patrimonial, de acuerdo con el artículo 139 de la Ley 30/1992”.

- En cuarto lugar, la formulación de la reclamación y solicitud de indemnización tiene que presentarse dentro del plazo de un año, contado desde la fecha en que la Sentencia sea firme (art. 142.5 LRJAPyPAC y art. 4.2 RD 429/1993)⁵⁷⁸.

En estos casos, esta responsabilidad patrimonial podrá solicitarse en escrito dirigido al órgano administrativo competente una vez obtenida la declaración de nulidad de la medida cautelar por un Tribunal administrativo o judicial, y, de ser denegada, ya podrá acudir a la vía contencioso-administrativa.

Pero también puede solicitarse cuando se interponga el recurso contencioso-administrativo contra la medida cautelar que se recurre, de conformidad con el artículo 31.2 de la LJCA. De hecho, este precepto permite que, junto a la pretensión de nulidad del acto impugnado, se pretenda “el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas, la indemnización de los daños y perjuicios, cuando proceda”.

Obviamente, en este caso, el recurrente tendría que alegar y probar, en la tramitación del recurso contencioso-administrativo, la procedencia de la declaración de responsabilidad patrimonial y la cuantía de la indemnización que se solicita. Y, además,

⁵⁷⁸ El plazo para formular la reclamación ha sido objeto de un intenso debate doctrinal y jurisprudencial, al disponer el art. 4.2 del RD 429/1993 que “La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone derecho a la indemnización, pero si la resolución o disposición impugnada lo fuese por razón de su fondo o forma, el derecho a reclamar prescribirá en el plazo de un año desde la fecha en que la sentencia de anulación hubiera devenido firme, no siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado siguiente”.

Pudiera parecer que lo dispuesto en tal precepto resulta contradictorio con lo establecido en el art. 142.5 de la LRJAPyPAC, que dispone que el derecho a reclamar prescribe al año de haberse dictado la sentencia.

González Pérez y González Navarro, sin embargo, defienden su tesis trayendo a colación la STS de 18 de abril de 2000 (RJ 2000\3373), en cuyo F.D. sexto se afirma que “La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común se limita a decir en su artículo 142.4 que si la resolución o disposición anulada que da origen a la responsabilidad lo fuese por razón de su fondo o forma «el derecho a reclamar prescribirá al año de haberse dictado la sentencia definitiva».

Esta expresión legal no precisa el momento inicial del cómputo, sino que lo anuda de modo genérico al hecho de existir sentencia definitiva en la que se ordena la anulación. Es perfectamente compatible con el mandato del artículo 4.2 del Reglamento de los procedimientos en materia de responsabilidad patrimonial, aprobado por Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, el cual viene a precisar que, en el supuesto examinado, «el derecho a reclamar prescribirá en el plazo de un año desde la fecha en que la sentencia de anulación hubiera devenido firme»”.

No obstante, estos autores se hacen eco de lo que ellos denominan “desafortunada jurisprudencia”, por lo demás confirmada por el Tribunal Constitucional -STC 42/1997, de 10 de marzo- que establece que el plazo de un año empezaría a contarse desde la publicación de la Sentencia.

González Pérez y González Navarro sostienen que tal interpretación, además, contraviene el derecho a la tutela judicial efectiva, habiendo afirmado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su Sentencia de 25 de enero de 2000 (TEDH 2000\11) que tal doctrina lesiona el art. 6.1 del Convenio de Protección de Derechos y Libertades Fundamentales de 1999. Vid. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre) II*, 4ª edición..., op. cit., pp. 3368 y ss.

el artículo 84.c) de la LJCA establece que la determinación de esa cuantía se difiere al período de ejecución de Sentencia⁵⁷⁹.

- Y, por último, en quinto lugar, por aplicación del principio de total indemnidad, de acuerdo con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo -entre otras, en SSTS de 9 de febrero de 2002 y de 18 de mayo de 2002⁵⁸⁰-, tales cantidades deben actualizarse mediante el devengo de intereses legales de la suma a abonar desde la fecha de formulación de la reclamación previa administrativa hasta su completo pago⁵⁸¹. *Dies a quo* y cuantía de la indemnización que estimamos incorrectas, pues la total indemnidad exigiría el cómputo del abono de intereses de demora desde que se ha generado el daño que se pretende indemnizar.

Como ya hemos señalado, parece que estamos ante un responsabilidad patrimonial de la Administración de carácter objetivo -y, de hecho, así ha sido calificada en numerosas ocasiones por los propios Tribunales de Justicia expresamente-, pues procedería tanto si la actuación proviene de un funcionamiento normal o anormal de un servicio público; es decir, sin más, cuando el acto administrativo ha sido anulado por un órgano administrativo o un Tribunal de Justicia⁵⁸².

⁵⁷⁹ Vid. la SAN de 25 de enero de 2011 (RJCA 2011/362), F.J. segundo, y la jurisprudencia allí citada, en la que se sostiene que “sólo cabe diferir a la fase de ejecución de sentencia, en el correspondiente incidente, la cuantificación del daño pero no la prueba de éste que ha de acreditarse en el proceso principal, pues sólo entonces puede reconocerse en sentencia el derecho a la indemnización”. Vid., asimismo, la STSJ de Madrid de 19 de septiembre de 1995 (RJCA 1995\958), F.D. tercero.

⁵⁸⁰ SSTS de 9 de febrero de 2002 (RJ 2002, 1957), F.D. tercero y de 18 de mayo de 2002 (RJ 2002/5740), F.D. cuarto. Esta solución es también adoptada por la SAN de 30 de septiembre de 2005 (JUR 2005/269008), F.D. quinto, la cual pone de relieve que “la reparación integral de los perjuicios sufridos, con el fin de conseguir una completa indemnidad, recupera la actualización de la deuda (Sentencias de 28 de febrero y 14 de marzo de 1998 y 14 de abril de 2003). Actualización que debe llevarse a cabo por diversos medios, bien mediante la utilización del coeficiente actualizador basado en la aplicación del índice de precios al consumo, o bien con el pago de intereses (SSTS de 2 de julio de 1994, 18 de febrero de 1998 y 3 de octubre de 2000).”

⁵⁸¹ Así sucedió, por ejemplo, en la SAN de 10 de junio de 2009 (JUR 2009\289335) a raíz de la adopción de la medida cautelar de embargo y aprehensión física de un pagaré a favor del deudor que estaba depositado en una entidad bancaria, y que había sido anulada por el TEAC con la consiguiente orden de devolución de la cantidad a que ascendía dicho pagaré que había sido ingresado por la AEAT. La afectada solicita la declaración de responsabilidad patrimonial y la consecuente indemnización por los intereses de demora desde la inmovilización del dinero hasta la devolución. La Sentencia estima, en su F.J. cuarto, el “carácter resarcitorio de los intereses de demora, lo que hace posible la solicitud por vía indemnizatoria”. Además, matiza que “tales intereses no devengan nuevos intereses pues el daño indemnizable lo es el retraso en el abono del principal de la deuda”.

⁵⁸² Entre los pronunciamientos más recientes, que siguen haciendo referencia a esa responsabilidad objetiva de la Administración, podemos citar la SAN de 2 de febrero de 2012 (JT 2012/183), F.J. tercero, la cual recoge las afirmaciones del Tribunal Supremo en el sentido de que, “de otro modo, se produciría un sacrificio individual en favor de una actividad de interés público que debe ser soportada por la comunidad”. De hecho, también la SAN de 8 de junio de 2010 (JUR 2010/228194) ha mantenido, en su F.D. tercero, que: “La responsabilidad patrimonial de la Administración consagrada en el artículo 106.2 de la Constitución es de carácter objetivo y directo. Al afirmar que es objetiva se pretende significar que no se requiere culpa, de ahí la referencia al funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en la dicción del artículo 139.1 de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas pues cualquier consecuencia dañosa derivada de tal funcionamiento debe ser, en principio, indemnizada. Y es directa por cuanto ha de mediar una relación de tal naturaleza, inmediata y exclusiva de causa a efecto entre el actuar de la Administración y el daño producido, relación de

En este sentido la STS de 1 de octubre de 1997, llegó a afirmar, claramente, que: “los contribuyentes no están obligados a pagar los tributos, ni a incurrir en gasto alguno derivado de las actuaciones de la Administración tributaria, cuando sus actos infringen dicho Ordenamiento, cualquiera que sea el grado de ilicitud de sus actos, ya haya incurrido en ilegalidad manifiesta, en ilegalidad no manifiesta o se trate de un caso discutible, en el que la Administración tributaria haya utilizado argumentos consistentes y razonables, sin incurrir por tanto en negligencia, ni siquiera simple (...) si la liquidación tributaria se anula, es claro que el contribuyente no estaba obligado jurídicamente, ni a ingresar, ni avalar, por lo que es incuestionable que ha experimentado un daño o lesión económica de la cual debe ser indemnizado”⁵⁸³.

Ello ha llevado a que la doctrina –Doménech Pascual⁵⁸⁴–, destaque que, con carácter general, la Jurisprudencia viene declarando que la ilegalidad de un acto administrativo provoca, de suyo, que la Administración deba responder, sin que sea necesario apreciar una negligencia en la actuación administrativa, pues el daño ocasionado por un acto ilegal es antijurídico y el afectado no tiene obligación de soportarlo, resultando procedente la indemnización.

Veamos algunos ejemplos.

La STS de 18 de febrero de 2011 anuda la consiguiente indemnización a la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria solidaria en virtud del cual se procedió a la adopción de la medida cautelar de embargo de diversos inmuebles, y la concreta en los gastos derivados de la cancelación de esos embargos en el Registro de la Propiedad, con los intereses correspondientes⁵⁸⁵.

Asimismo, podemos traer a colación la STSJ de Canarias de 1 de septiembre de 2006, que admite la procedencia de la indemnización por responsabilidad patrimonial tras haber anulado el TEAR las liquidaciones tributarias, “siendo clara la causación de perjuicios derivados de un funcionamiento anormal de la administración tributaria”, por los siguientes conceptos: minuta de honorarios de Letrado, coste de la pericial practicada para acreditar que el recurrente cobraba la prestación de la Mutualidad de la Abogacía y que estaba exenta por ser de gran invalidez, y los padecimientos morales consiguientes a dichas actuaciones de la Administración tributaria⁵⁸⁶.

Con esta misma orientación, la STS de 30 de enero de 2001 impuso la indemnización por mal funcionamiento del Ayuntamiento que embargó, subastó y adjudicó una vivienda del obligado tributario para cobrarse liquidaciones tributarias que fueron declaradas nulas.

Igualmente, la STS de 20 de marzo de 1998 declara la responsabilidad patrimonial porque se había desposeído a un obligado tributario de un inmueble sin que le hubiera sido notificada ni la providencia de apremio, ni la de embargo, ni el acuerdo

causalidad o nexo causal que vincule el daño producido a la actividad administrativa de funcionamiento, sea éste normal o anormal”.

⁵⁸³ STS de 1 de octubre de 1997 (RJ 1997/7741), F.D. cuarto.

⁵⁸⁴ DOMÉNECH PASCUAL, G.: “Responsabilidad patrimonial de la Administración por actos jurídicos ilegales: ¿responsabilidad objetiva o por culpa?”, *Revista Administración Pública*, nº 183, 2010, p. 188.

⁵⁸⁵ STS de 18 de febrero de 2011 (RJ 2011/1234), F.D. primero.

⁵⁸⁶ STSJ de Canarias, Las Palmas, de 1 de septiembre de 2006 (JUR 2006\294556), F.D. tercero.

de subasta –actos que fueron todos anulados–, debiendo ser indemnizada en la cuantía del valor de mercado de la propiedad de la que fue desposeída.

E idéntica solución se adoptó en el asunto que dio lugar a la STS de 22 de marzo de 1997, en la que se dictan unas liquidaciones –que después se declaran prescritas–, procediéndose a su cobro mediante el embargo, subasta y adjudicación de un inmueble, ordenándose por el TS la indemnización del valor del inmueble junto con los intereses⁵⁸⁷.

No obstante, estimamos necesario reflejar que, en supuestos relacionados directamente con la nulidad de actos tributarios y la obligación de resarcir los honorarios de los Letrados que asistieron a los recurrentes en la vía administrativa, existe una orientación jurisprudencial iniciada con la STS de 14 de julio de 2008⁵⁸⁸, que ha supuesto, a nuestro juicio, la introducción de dosis de subjetividad de tal calado que resultan del todo punto incompatibles con las más elementales exigencias derivadas del principio de responsabilidad de la Administración consagrado en el art. 106.2 de la CE⁵⁸⁹.

Concretamente, la STS de 14 de julio de 2008 hace pivotar el cambio de doctrina en el requisito de que la lesión haya de ser “antijurídica”.

Afirma, en este sentido, el Tribunal Supremo lo siguiente: “nadie discute que en los supuestos analizados por las sentencias en conflicto la Administración tributaria causó un daño patrimonial real, efectivo, evaluable económicamente e individualizado en los administrados, quienes reclamaron en el plazo de un año, conforme preceptúa el artículo 142, apartado 5, de la Ley 30/1992. La discrepancia y el punto de inflexión, determinante del cambio de doctrina y que ha provocado este recurso para su unificación, se encuentra en la apreciación del requisito de la lesión, que ha de ser antijurídica, es decir, en los términos empleados por el legislador, debe tratarse de un daño que los particulares no tengan el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley (artículo 141, apartado 1, de la Ley 30/1992)”, advirtiendo, a renglón seguido, que este enfoque “no desdice el talante objetivo de la responsabilidad de las organizaciones públicas, pues el daño jurídicamente no tolerable se independiza de la índole de su actividad, normal o anormal, correcta o incorrecta”⁵⁹⁰.

⁵⁸⁷ Vid., respectivamente, STS de 30 de enero de 2001 (RJ 2001/5378), F.D. sexto, STS de 20 de marzo de 1998 (RJ 1998/3315), F.D. quinto y de 22 de marzo de 1997 (RJ 1997/5893), F.D. sexto.

⁵⁸⁸ STS de 14 de julio de 2008 (RJ 2008/3432), dictada en casación para unificación de doctrina. Sobre el tema vid. MARTÍN QUERALT, J.: “Responsabilidad por actos tributarios”, en AA.VV. (dir. por DÍAZ DELGADO, J.): *Responsabilidad patrimonial del Estado legislador, administrador y juez*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004, pp. 351 y ss. y BOSCH CHOLBI, J.L.: “A vueltas con la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria al reembolso de los honorarios profesionales de abogado por su intervención en vía administrativa”, *Tribuna Fiscal*, nº 216, 2008, pp. 92 y ss.

⁵⁸⁹ Precisamente por eso, DOMÉNECH PASCUAL, G.: “Responsabilidad patrimonial de la Administración por actos jurídicos ilegales: ¿responsabilidad objetiva o por culpa?”..., op. cit., ha calificado como “mito” el que la responsabilidad patrimonial de la Administración pueda considerarse como objetiva. Para este autor, “Su alto grado de indeterminación (de los preceptos legales y reglamentarios que regulan esta materia) los hace susceptibles de interpretaciones tales que den respuestas diversas a los diferentes tipos de casos enjuiciados, en atención a sus peculiares circunstancias”. Sin embargo, se muestra favorable a que, tratándose de actuaciones de la Administración Tributaria, resulte pertinente la responsabilidad objetiva, vid. p. 219.

⁵⁹⁰ STS de 14 de julio de 2008 (RJ 2008/3432), F.D. tercero.

Como puede verse, lo que el Tribunal debe apreciar para declarar la responsabilidad patrimonial en relación con los honorarios de Letrados en vía económico-administrativa es si existe, o no, la obligación de soportar ese daño -lo que denomina “la antijuridicidad del daño o la lesión”-, y no la antijuridicidad del acto anulado -pues ésta es patente al haber sido declarada por el Tribunal administrativo o judicial-.

Para ello, el Tribunal Supremo considera decisivo el análisis de la situación concreta, afirmando que “cuando un obligado tributario, valiéndose de un asesoramiento específico y retribuido, obtiene de la Administración, bien en la vía de gestión bien en la económico-administrativa, la anulación de un acto que le afecta, ha de soportar el detrimento patrimonial que la retribución comporta si la actuación administrativa frente a la que ha reaccionado se produce *dentro de los márgenes ordinarios o de los estándares esperables* de una organización pública que debe servir los intereses generales, con objetividad, efectividad y pleno sometimiento a la Ley y al derecho, eludiendo todo atisbo de arbitrariedad (artículos 103, apartado 1, y 9, apartado 3, de la Constitución)”,⁵⁹¹ -la cursiva es nuestra-.

Trasladando estos razonamientos a la materia que nos ocupa, debería realizarse el siguiente razonamiento: para apreciar si constituye una lesión antijurídica el detrimento patrimonial que supone para un obligado tributario la adopción de una medida cautelar que asegura el crédito tributario que ha sido anulada, ha de analizarse la índole de la actividad administrativa y si responde a los parámetros de racionalidad exigibles. Esto es, si, pese a su anulación, la actuación administrativa refleja una interpretación razonable de las normas que aplica, encaminada a satisfacer los fines para lo que se la ha atribuido la potestad que ejercita⁵⁹².

Obviamente, concretar cuándo la actuación administrativa frente a la que se interpuso el recurso se desarrolló dentro de los “márgenes ordinarios o de los estándares esperables de una organización pública que debe servir los intereses generales, con

⁵⁹¹ STS de 14 de julio de 2008 (RJ 2008\3432), F.D. tercero. Esta STS de 14 de julio de 2008 sigue puntualizando que: “Con este planteamiento no se «subjektiviza» el instituto de la responsabilidad patrimonial de las organizaciones públicas, que sigue haciendo abstracción de todo elemento culpabilístico en la conducta administrativa, sino, muy al contrario, se traslada el debate a un dato de innegable talante objetivo cual es el resultado, indagando su antijuridicidad, nota que viene determinada, antes que por un atributo o una condición de los sujetos que intervienen en la relación jurídica, por la posición que uno de ellos, el lesionado, ocupa frente al ordenamiento jurídico, posición en la que no influyen las características de la actuación administrativa a la que se imputa el desenlace, su «normalidad» o su «anormalidad».

En este mismo sentido, se ha pronunciado en numerosísimas ocasiones la Jurisprudencia. Valga la pena citar, por todas, la STS de 15 de junio de 2010 (JUR 2010/248631), F.D. 4º, en la cual afirma: “Resulta posible que, ante actos dictados en virtud de facultades absolutamente regladas, proceda el sacrificio individual, no obstante su anulación posterior, porque se ejerciten con los márgenes de razonabilidad que cabe esperar de una Administración pública llamada a satisfacer los intereses generales y que, por ende, no puede quedar paralizada por el temor de que, si son revisadas y anuladas sus decisiones, tenga que compensar al afectado con cargo a los presupuestos públicos, en todo caso y con abstracción de las circunstancias concurrentes”.

⁵⁹² Por ejemplo, la SAN de 21 de diciembre de 2009 (JUR 2010/34084), F.D. 4º, ha recalado que, “para que el daño concreto producido por el funcionamiento del servicio a uno o varios particulares sea antijurídico basta con que el riesgo inherente a su utilización haya rebasado los límites impuestos por los estándares de seguridad exigibles conforme a la conciencia social”.

objetividad, efectividad y pleno sometimiento a la ley y al Derecho, eludiendo todo atisbo de arbitrariedad”⁵⁹³, no va a ser tarea de fácil solución, a priori.

Por ello, lo más probable es que el obligado tributario que quiera conseguir esa indemnización por responsabilidad patrimonial tenga que sufrir, de nuevo, el tránsito por la vía judicial, tras la petición al órgano administrativo y su probable negativa⁵⁹⁴. En esta ocasión, la discusión jurídica se centrará en dilucidar si la Administración se ha apartado en su actuar de unos márgenes de apreciación no sólo razonables sino razonados -STS de 18 de julio de 2011⁵⁹⁵-.

Mientras tanto, el obligado tributario vuelve a efectuar un gasto en honorarios de Letrado y Procurador en el pleito ahora seguido para obtener la declaración de responsabilidad y la indemnización, con la incertidumbre, además, de no saber si la pretensión de indemnización de los honorarios de dichos profesionales por la intervención en el pleito principal va a ser admitida, o no.

Es más, nada impide que esta interpretación se haga extensible a todos los supuestos de responsabilidad patrimonial en que pueda incurrir la Administración tributaria y no únicamente cuando se trata de un problema de honorarios de Letrado por su actuación profesional en vía administrativa.

En este sentido, también hay que hacer mención de la orientación jurisprudencial que mantiene, entre otros, el Tribunal Supremo a raíz del ejercicio de potestades discrecionales por parte de la Administración. En estos casos, el particular tiene el deber jurídico de soportar el daño, salvo que la actuación de la Administración haya sido completamente irrazonable y arbitraria.

Así, por todas, la STS de 12 de julio de 2001 afirma que “En los supuestos de ejercicio de potestades discrecionales por la Administración, el legislador ha querido que esta actúe libremente dentro de unos márgenes de apreciación con la sola exigencia de que se respeten los aspectos reglados que puedan existir, de tal manera que el actuar de la Administración no se convierta en arbitrariedad al estar ésta rechazada por el artículo 9.3 de la Constitución. En estos supuestos parece que no existiría duda de que siempre que el actuar de la Administración se mantuviese en unos márgenes de apreciación no sólo razonados sino razonables debería entenderse que no podría hablarse de existencia de lesión antijurídica, dado que el particular vendría obligado por la norma que otorga tales potestades discrecionales a soportar las consecuencias derivadas de su ejercicio siempre que éste se llevase a cabo en los términos antedichos; estaríamos pues ante un supuesto en el que existiría una obligación de soportar el posible resultado lesivo”⁵⁹⁶.

⁵⁹³ STS de 14 de julio de 2008 (RJ 2008\3432), F.D. tercero.

⁵⁹⁴ Valga, como ejemplo, la SAN de 22 de abril de 2009 (JUR 2009/206975), F.D. 4º, que no admite la indemnización por los honorarios profesionales satisfechos y los daños morales sufridos como consecuencia de los expedientes de derivación de responsabilidad y de medidas cautelares instruidos por la Administración, concluyendo que la actuación administrativa no podía calificarse de “irrazonable” porque, ni más ni menos, la Administración Tributaria había omitido un trámite procedimental previo a la liquidación tributaria –la solicitud de asistencia mutua entre Administraciones-, y deniega la procedencia de la responsabilidad patrimonial, F.J. cuarto.

⁵⁹⁵ STS de 18 de julio de 2011 (RJ 2011\5683), F.D. cuarto.

⁵⁹⁶ STS de 12 de julio de 2001 (RJ 2001\6692), F.D. segundo.

García de Enterría y Tomás Ramón Fernández califican esta doctrina de “absurda e incomprensible, que abre una brecha gravísima en el sistema legal de responsabilidad de la Administración con base en la Constitución misma (...) colocando a la Administración en una posición de privilegio precisamente cuando una sentencia firme ha declarado ya la ilegalidad de su conducta dañosa”⁵⁹⁷.

En definitiva, en esta tesitura, resulta ciertamente imposible reflejar pautas que, a priori, permitan conocer las posibilidades de éxito del ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial si la medida cautelar que asegura el crédito tributario ha sido anulada por una resolución judicial o administrativa⁵⁹⁸.

Por nuestra parte, consideramos, como opina también Doménech Pascual⁵⁹⁹, que, cuando se declara la nulidad de una medida cautelar que pretendía asegurar el cobro de la deuda tributaria, cualquiera que sea la causa de su anulación, debe declararse la procedencia de dicha responsabilidad patrimonial, siquiera sea por aplicación analógica de cuanto establece el artículo 33 LGT sobre la automática procedencia de la indemnización de los costes de las garantías formalizadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado si el mismo ha sido finalmente anulado, en todo o en parte⁶⁰⁰. En este caso, esa indemnización por ejemplo de los gastos de aval, es independiente de que la actuación administrativa anulada haya sido razonable o razonada.

⁵⁹⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, 12ª edición..., op. cit., p. 450.

⁵⁹⁸ En tal sentido se pronunció, con claridad, FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”..., op. cit., p. 10, al reflejar, 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. Si como decía Hariou el “régimen administrativo” consiste en que “la Administración haga pero indemnice”, la efectividad de esta indemnización –que no puede ni debe seguir limitada al coste del aval, como en la práctica viene ocurriendo hasta ahora- resulta especialmente importante respecto a las medidas cautelares, máxime si éstas quedan cubiertas por el formidable privilegio de la autotutela”.

⁵⁹⁹ DOMENECH PASCUAL, G.: “La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la adopción de medidas cautelares”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 125, 2005, p. 97, identifica perfectamente la problemática que analizamos: “quién asume el coste de estas medidas si luego se anula o no se dicta el acto administrativo cuya eficacia trataba de asegurar?”. Sostiene este autor que: “lo coherente con el artículo 33 LGT, por consiguiente, es que aquélla (la Administración) responda, cuando menos hasta el límite de lo que le hubiera costado al contribuyente aportar las garantías mencionadas en el art. 85.1.c LGT, ya que él es quien más eficientemente puede prevenir la producción de daños superiores, constituyendo tales garantías; él puede valorar mejor que nadie la conveniencia de constituirlos o no”.

⁶⁰⁰ Art. 33.1 de la LGT: “1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías”.

En otro orden de cosas, la reparación debe alcanzar a todos los daños alegados y probados por el perjudicado, comprendiendo el denominado *pretium doloris* (SSTS de 7 de octubre de 1989 o de 1 de diciembre de 1989)⁶⁰¹. Ahora bien, como establecieron las SSTS de 4 de octubre de 1997 y de 21 de noviembre de 1998, y de ello se hace eco también la SAN de 30 de septiembre de 2005: “el silencio de la Administración respecto de los concretos daños y perjuicios reclamados es razón suficiente para acceder a las pretensiones deducidas de contrario, salvo que resultasen manifiestamente improcedentes”⁶⁰².

⁶⁰¹ SSTS de 7 de octubre de 1989 (RJ 1989/7331), F.D. quinto o de 1 de diciembre de 1989 (RJ 1989/8992), F.D. tercero.

⁶⁰² SSTS de 4 de octubre de 1997 (RJ 1997/7641), F.D. primero y de 21 de noviembre de 1998 (RJ 1998/9963), F.D. sexto y la SAN de 30 de septiembre de 2005 (JUR 2005/269008), F.D. cuarto.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.

La estrecha relación entre objeto de estudio, concepto de Derecho y método exigen una referencia expresa a nuestro posicionamiento metodológico, pues será determinante de las conclusiones a las que finalmente se llegue

La configuración de nuestro Estado como Social y Democrático de Derecho, y el establecimiento en la CE y en el ordenamiento comunitario de una serie de valores y principios con valor normativo, configuran el Derecho Financiero y Tributario como un Derecho esencialmente redistributivo, al servicio y con fundamento último en el principio de solidaridad y en la búsqueda del bien común o del interés general, no existiendo un interés fiscal que no sea otro que un interés en una justa recaudación. Esta dimensión funcional del Derecho Financiero y Tributario se proyecta no sólo en su configuración sino también en la aplicación del mismo (dentro del cual se encuentra la potestad de adopción de medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria), de modo que no podrá apreciarse el grado de cumplimiento de tales valores y principios si en la dimensión aplicativa del ordenamiento tributario se prescinde de ellos.

Esta concepción axiológico-valorativa del deber constitucional de contribuir implica un pluralismo metodológico, donde, junto al método lógico-abstracto, el análisis doctrinal y jurisprudencial del Derecho, y el método histórico deben añadirse el método finalista o teleológico-objetivo, acudiendo a los fines u objetivos que debe perseguir la actuación financiera, y donde necesariamente deben penetrar criterios axiológicos que permitan verificar su cumplimiento, para lo cual ha sido necesario el empleo de los criterios hermenéuticos constitucionales como una herramienta de suma importancia a la hora de estudiar y enjuiciar la articulación legal de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, al ser la CE la que fundamenta, orienta y modula la actuación de todos los poderes públicos, no solo en la fase de establecimiento del tributo, sino también en la fase de aplicación del mismo.

En esta línea, el método de la ponderación propio del Derecho Constitucional, y las reglas específicas lo rigen, tiene una especial relevancia a la hora de estudiar las distintas potestades tributarias -entre las que se encuentran la de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo-, ya que permiten, a nuestro juicio, realizar un control efectivo de la decisión adoptada por la Administración tributaria.

SEGUNDA.

En la Constitución Española, y, concretamente, en sus artículos 31 y 103 CE, se encuentra el anclaje constitucional de la existencia de una serie de privilegios o prerrogativas a favor de la Administración tributaria así como la atribución de una serie de potestades, también discrecionales, entre las que se encuentra la de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria. Dichas potestades son

funcionales o instrumentales, y pueden implicar la limitación de determinados derechos –también fundamentales-, debiendo proceder, en estos supuestos concretos, a una limitación que respete, en todo caso, su contenido esencial, y realizando, además, una correcta ponderación mediante la aplicación del principio de proporcionalidad en su triple vertiente.

La potestad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria se ha configurado por nuestro Legislador como una potestad discrecional en la que la Administración tributaria deberá valorar la conveniencia o no de su adopción. En este sentido, entendemos que la existencia de potestades discrecionales en el ámbito tributario obedece a la necesidad de hacer realidad las exigencias de actuación positiva que supone la configuración de nuestro Estado como Social y Democrático de Derecho, y no podemos concluir que se opongan, ni al principio de seguridad jurídica, ni al de reserva de Ley, puesto que una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 31 y 103 CE nos permite compaginar todos los principios en juego.

TERCERA.

Las medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo son medidas cautelares de naturaleza administrativa que constituyen una especificación, en el ámbito tributario, de las medidas provisionales reguladas en el art. 72 de la LRJAPyPAC.

Su naturaleza cautelar viene determinada por su carácter instrumental -nota definitoria de la institución cautelar-, lo que las subordina a un procedimiento administrativo cuya resolución final pretenden asegurar.

Su finalidad es asegurar el cobro de la deuda tributaria ante la aparición de un derecho de crédito concretado en la existencia de una deuda tributaria (*fumus boni iuris*), y ante la posibilidad de que el mismo pueda verse frustrado o gravemente dificultado por el transcurso del tiempo necesario para su efectiva realización (*periculum in mora*) a través del correspondiente procedimiento de aplicación del tributo.

Estas medidas cautelares aparecen configuradas como manifestación de una potestad de autotutela cautelar de la Administración. Esta autotutela cautelar, junto con la autotutela declarativa y ejecutiva, configurarían la más amplia autotutela administrativa desde la que se explica la peculiar posición de la Administración en nuestro ordenamiento jurídico.

La autotutela cautelar en los procedimientos de aplicación del tributo tiene su fundamento constitucional en los artículos 31 y 103 de la CE, y no en el principio de eficacia de la Administración, ya que tal principio, aún rigiendo la actuación de la

Administración, no puede escindirse del interés general en una justa recaudación sancionado constitucionalmente.

CUARTA.

Es necesario realizar una labor de sistematización de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria porque, no en todos aquellos casos en los que el Legislador habla de “medidas cautelares” nos encontramos ante medidas que pertenecen a la institución cautelar, al no estar presente el carácter instrumental que las singulariza, es decir, no están subordinadas a asegurar la efectividad del cobro de una liquidación derivada de un procedimiento de aplicación del tributo.

En este sentido, no son medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria las reguladas en el art. 146.1 LGT (“medidas cautelares” en el procedimiento de inspección) y en el art. 210 LGT (“medidas cautelares” en el procedimiento sancionador) consistentes en el precinto, depósito o incautación de mercancías o productos sometidos a gravamen o de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos que puedan contener tal información.

En estos casos, nos encontramos ante medidas de aseguramiento de prueba, insertas en un procedimiento de inspección o un procedimiento sancionador, cuya finalidad es la de impedir que desaparezcan, se destruyan o se alteren pruebas determinantes de la existencia de obligaciones tributarias o se niegue posteriormente su existencia o exhibición. No son medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria porque no están supeditadas a un procedimiento cuya resolución tratan de asegurar, o, dicho de otra manera, carecen de la nota de “instrumentalidad” propia de la institución cautelar.

Por ello, si bien participan de algunos de los caracteres de las medidas cautelares -en tanto que son discrecionales, es necesaria la urgencia en su adopción, deberán ser motivadas y deberán cumplir con el principio de proporcionalidad-, no son instrumentales, ni es necesaria para su adopción la concurrencia de los presupuestos del *fumus boni iuris* ni el *periculum in mora*.

Tampoco son medidas cautelares las previstas en el art. 162.1 de la LGT, ya que, remitiéndose al art. 146 de la LGT, permiten asegurar el embargo de bienes y derechos mientras se está investigando su existencia, pudiendo ordenarse exclusivamente su precinto, depósito o incautación. Por tanto, se trata de medidas que integran la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración.

Por idénticos motivos, no podemos considerar medidas cautelares las reguladas en el art. 170.5 de la LGT, en los casos de embargo de establecimientos mercantiles o industriales y la posibilidad de nombrar un funcionario que lo administre o precintar el local, así como determinadas potestades reguladas en el RGR en las “Normas sobre embargos” y que se denominan medidas de aseguramiento, precautorias o simplemente

medidas. Todas ellas son facultades que integran la más amplia potestad de autotutela ejecutiva de la Administración, cuya finalidad no es otra que la de asegurar el embargo de los bienes o derechos para poder realizar el crédito tributario.

No son tampoco medidas cautelares las consistentes en la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos y la revocación del número de identificación fiscal, regulados en los art. 144.4 y 147.1 del RGGI. En ambos casos, nos encontramos ante medidas que se integran dentro de los procedimientos de comprobación de las obligaciones tributarias formales, en desarrollo de lo establecido en el 123.2 LGT, pero que no están subordinadas a procedimiento alguno cuyo devenir temporal pueda poner en peligro el cobro de la deuda tributaria.

No es una medida cautelar el derecho de retención regulado en el art. 80 de la LGT. Es una garantía tributaria propia del ámbito aduanero que se puede adoptar, de no garantizarse suficientemente el pago de la deuda aduanera, pero que no es instrumental respecto de ningún otro procedimiento, y en la que no es necesario apreciar el *periculum in mora* ni el *fumus boni iuris*.

Similar razonamiento nos lleva también a concluir que no son cautelares las medidas consistentes en la retención documental en el ITPyAJD (art. 54.1 LITPyAJD) y en el ISD (art. 33 LISD), así como la retención de bienes y derechos y seguros de vida en el ISD (art. 32.5 LISD). Se trata de previsiones del Legislador establecidas para asegurar el pago de tales impuestos que constituyen garantías específicas de estas deudas tributarias, pero que, en modo alguno, pueden ser consideradas como pertenecientes a la institución cautelar.

QUINTA.

La configuración legal de las medidas cautelares contenida en el art. 81 de la LGT, permite concluir que estamos ante verdaderas medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria al estar subordinadas al correspondiente procedimiento de aplicación del tributo cuya resolución tratan de asegurar.

Así sucede con las medidas cautelares previstas en el art. 81.4 de la LGT, cuyas conclusiones principales seguidamente exponemos.

La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria –art. 81.4 a) LGT-, no debe considerarse como una modalidad del derecho de retención previsto en el art. 80 de la LGT. Esta medida cautelar se limita a la retención de dinero –procedente de devoluciones tributarias de diverso origen o de cualquier otro pago que deba realizar la Administración tributaria en el amplio sentido del término-, debiendo la Administración proceder a la retención en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria y pudiendo notificarse conjuntamente con el acuerdo de devolución, aunque, si la retención es

acordada previamente, deberá procederse a su notificación separada. Por la sencillez de su gestión es una de las medidas cautelares más empleadas por la Administración tributaria.

El embargo preventivo de bienes y derechos –art. 81.4 b) LGT- consiste en afectar determinados bienes del deudor o sustraerlos de su libre disposición para asegurar cautelarmente el cobro de la deuda tributaria. Su régimen jurídico debe extraerse de las normas reguladoras del embargo ejecutivo, con adaptación propia a la finalidad de la medida cautelar, pues son distintos el presupuesto para su adopción, su carácter provisional y su cuantía, que deberá cubrir exclusivamente el importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretende asegurarse, así como los posibles intereses de demora devengados hasta ese momento. Esta medida cautelar puede comportar una anotación preventiva en el Registro de la Propiedad, estando obligada la Administración tributaria, en su caso, a remitir al Registro un certificado de levantamiento de la medida cautelar para que se proceda su cancelación.

La prohibición de enajenar, gravar o disponer bienes o derechos –art. 81.4 c) LGT-, constituyen limitaciones de diferentes facultades que integran el derecho de dominio que implican una incidencia menor en el patrimonio del obligado tributario que el resto de medidas cautelares, de ahí que se propongan como medidas preferentes frente a otras más incisivas. Estas medidas deben ser objeto de inscripción registral, cuando ello sea posible. No ocurre así en el caso de determinados bienes muebles, lo que puede suponer una pérdida de la efectividad de esta medida en el caso de terceros adquirentes de buena fe.

La retención de un porcentaje de los pagos que las que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas – art. 81.4 d) LGT-, implica la injerencia administrativa en una relación jurídico-privada y comporta que tales deudas estén doblemente garantizadas, pues, además de preverse un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria, puede adoptarse una medida cautelar para asegurar su cobro con la finalidad de anticipar su recaudación por la previsible duración del procedimiento de derivación de responsabilidad. Adicionalmente hay que tener en cuenta que con esta medida cautelar puede ocurrir que se obligue al contratante a adelantar un pago que podría ser discutible en el ámbito privado por posibles incumplimientos contractuales del contratista o subcontratista.

La adopción de las medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de dinero y mercancías en el supuesto de actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y de los ingresos de los espectáculos públicos–art. 81.7 LGT-, está supeditada al incumplimiento de una obligación formal: que tales actividades no hayan sido declaradas a la Administración en el correspondiente censo de actividades económicas; indicio racional de que el cobro pueda frustrarse o dificultarse gravemente, que operaría como presunción *iuris tantum* que, obviamente, admitiría prueba en contrario.

Por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento ha de entenderse cualquier tipo de actividad que persiga la consecución de un beneficio económico y que se ejerza sin un local determinado en el sentido de la Regla 5 del RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre regulador de las Tarifas en el IAE, lo que incluiría actividades de venta por correo o catálogo o incluso actividades profesionales que se presten telefónicamente o por internet.

Por espectáculos públicos debe entenderse cualquier tipo de función o diversión pública celebrada en cualquier edificio o lugar en que se congregue la gente para presenciarla, proponiendo un listado de actividades acorde con las agrupaciones del IAE que entrarían dentro de esta categoría.

Las medidas cautelares a las que nos acabamos de referir podrán adoptarse en el seno de un procedimiento de recaudación o de inspección, pero también, ex art. 41.5 de la LGT, en un procedimiento de declaración de responsabilidad, una vez iniciado, pero con anterioridad a tal declaración. En estos casos, el desarrollo temporal de dicho procedimiento puede ocasionar que el futuro responsable realice actuaciones dirigidas a producir un vaciamiento patrimonial o, es más, que tal conducta comience a efectuarse durante el procedimiento de recaudación que necesariamente, y en primer lugar, debe dirigirse frente al deudor principal, de ahí la previsión del Legislador de poder adoptar una medida cautelar antes del acto de declaración de responsabilidad.

También es posible adoptar estas mismas medidas cautelares en tanto se resuelve la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de un tributo (art. 49 RGR), independientemente de que exista o no la obligación de garantizar la deuda tributaria. Lo que se pretende evitar, en este caso, es que, durante el tiempo que necesita la Administración para resolver sobre su concesión o sobre la suficiencia de la garantía en su caso presentada, el obligado tributario pueda realizar actos tendentes a dificultar gravemente o frustrar su cobro.

Las denominadas “medidas de aseguramiento” a que se refiere el art. 165 de la LGT en los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de tercera de dominio son asimismo medidas cautelares, ya que lo que pretende el Legislador es evitar que, durante el tiempo necesario para dilucidar si existen errores en la atribución de la titularidad de un bien, el deudor pueda llevar a cabo actuaciones dirigidas a evitar o frustrar dicho cobro.

La posibilidad de exigir a los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución del IVA, regulada en el art. 118 de la LGT, es otra medida cautelar, que constituye una modalidad en el ámbito de este Impuesto de la retención del pago de devoluciones tributarias prevista en el art. 84.1 a) de la LGT y que está subordinada al correspondiente procedimiento de gestión tributaria previsto en los art. 124 y siguientes de la LGT.

Todas estas medidas cautelares podrán adoptarse a instancia de otro Estado, o incluso de oficio (art. 177 terdieces.3 de la LGT), tal y como prevé el art. 16 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en

materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Igualmente es posible que se adopten en virtud de la aplicación Convenios de doble imposición firmados por España si se sigue el Modelo de Convenio Tributario sobre el Renta y el Patrimonio de la OCDE, cuyo art. 27 prevé tal posibilidad.

Las medidas cautelares reguladas en el art. 81.8 de la LGT que pueden adoptarse en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública constituyen una excepción al régimen general de las medidas cautelares reales previstas en el art. 589 de la LECRIM, caracterizadas por el hecho de ser jurisdiccionales.

Atendiendo a la circunstancia de que existe un proceso penal en curso, entendemos que deberían ser adoptadas exclusivamente por el Juez. El hecho de que puedan ser adoptadas de oficio por la Administración puede implicar una quiebra del derecho a la presunción de inocencia, especialmente en el caso de las medidas cautelares dirigidas a asegurar la multa derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuando aún no existe Sentencia condenatoria.

No es suficiente, a nuestro juicio, que, adoptadas por la Administración, deban ser ratificadas por la autoridad judicial competente (como establece el inciso final del art. 81.8 de la LGT). Por ese motivo, hemos propuesto la supresión de aquellas que pretenden asegurar la multa y una nueva redacción de dicho precepto en el que se permita a la Administración tributaria solicitar de la autoridad judicial la adopción de medidas cautelares para asegurar la posible responsabilidad civil derivada de su comisión, siendo, en última instancia, el Juez, quien, contando con los elementos de juicio suficientes, pueda decidir sobre la conveniencia o no de tal adopción.

SEXTA.

El art. 81 de la LGT, en tanto que marco general que regula las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo, debe ser considerando como perteneciente a la categoría de materia de Hacienda General, y, por tanto, aplicable a todos los niveles de Hacienda: estatal, autonómico y local, tal y como se deriva del art. 1 de la LGT. Los títulos competenciales del Estado contenidos en los artículos 149.1.1º, 149.1.14º y 149.1.18º CE avalan la tesis que mantenemos.

Por ello, nada justifica, a nuestro juicio, que en una Comunidad Autónoma pudiese existir un régimen de medidas cautelares distinto al de otra, ni siquiera en relación con sus tributos propios, puesto que el fundamento del deber constitucional de contribuir es el mismo para todos los tributos, y, por tanto, ha de seguirse idéntico régimen jurídico en su aplicación. Si la finalidad de toda medida cautelar es lograr la adecuada realización de este deber, entendemos que tal finalidad debe perseguirse y lograrse desde idénticos postulados, independientemente de que el tributo cuya efectividad se persigue sea estatal, autonómico y local.

La Ley General Tributaria, en tanto que Ley general, debe ser aplicable a todas las relaciones jurídico-tributarias, convirtiéndose, de este modo, en garantía de un tratamiento igual de los ciudadanos, colaborando en la consecución de una mayor certeza y seguridad jurídica, al evitarse una atomización del ordenamiento tributario carente de justificación.

SÉPTIMA.

Por lo que respecta al requisito subjetivo del acto administrativo por el que se adopta una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria, deben confluir todos los criterios de competencia –*ratione materiae, ratione locis y ratione temporis*- para que, en el ejercicio de la misma, no se incurra en un vicio legal que afecta de lleno a la validez del acto: el vicio de incompetencia manifiesta.

En la actual regulación de las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT, se atribuye la competencia para adoptar una medida cautelar a los órganos de Recaudación –concretamente, a los titulares de las Delegaciones Especiales o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes-, bien a propuesta de los propios órganos de Recaudación, bien a propuesta de los órganos de la Inspección con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por ellos.

Sin embargo, nada impediría que también fuese posible proponer la adopción de medidas cautelares dentro de un procedimiento de comprobación limitada, a propuesta de los órganos de Inspección o incluso de Gestión, ya que la naturaleza de dicho procedimiento permite valorar la existencia del *fumus boni iuris* y del *periculum in mora* –no así en un procedimiento de verificación de datos y de comprobación de valores-. Estos procedimientos, además, se llevan a cabo por los órganos de gestión, los cuales, en la actualidad, no tienen atribuida la potestad de proponer ni de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria –excepto en el caso de las garantías de las devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, reguladas en el art. 118 LIVA, puesto que, presentada la correspondiente autoliquidación mediante la que se solicita la devolución, serán estos órganos los que puedan exigir la presentación de garantías en el seno del procedimiento de gestión tributaria previsto en los art. 124 y siguientes de la LGT -.

La competencia para adoptar medidas de aseguramiento previstas en el art. 165 de la LGT en los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio por interposición de tercera de dominio se atribuye a los titulares de las Delegaciones Especiales o al titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

OCTAVA.

El *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho es, junto con el *periculum in mora*, presupuesto necesario para adoptar una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria, constituyendo elementos objetivos del acto de adopción de la medida.

Por lo que respecta al *fumus boni iuris*, exige verificar una apariencia de buen derecho; es decir, que nos encontramos ante una situación que tiene todos los visos de ser conforme al ordenamiento jurídico. Para ello, hemos considerado esencial la existencia, al menos, de una propuesta de liquidación, aunque la redacción del art. 81.5 de la LGT dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre permite su adopción en cualquier momento de un procedimiento de aplicación del tributo. Por mucho que se insista que debe respetarse el principio de proporcionalidad, se nos antoja casi imposible que pueda respetarse dicho límite si, al menos, no existe una propuesta de liquidación de la deuda tributaria.

La medida cautelar debería poder adoptarse cuando la deuda se encontrase liquidada en periodo voluntario pero antes del inicio del periodo ejecutivo o también cuando la deuda tributaria no se encontrase liquidada pero se hubiese comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de aplicación del tributo (recaudación, inspección o comprobación limitada). Si hay propuesta de liquidación es porque, a juicio de la Administración, ya hay deuda tributaria devengada y, en principio exigible, por lo demás cuantificada y notificada en esa propuesta de liquidación. Tal previsión respeta el principio de proporcionalidad.

También es posible adoptar una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria iniciado un procedimiento de declaración de responsabilidad (art. 41.5 LGT), cuando se solicita el aplazamiento o el fraccionamiento del pago de una deuda tributaria (art. 49 RGR) o cuando se interpone reclamación previa de tercería en vía administrativa (art. 165 LGT). En todos estos supuestos, nos encontramos ante deudas liquidadas. Algo similar ocurre con las garantías de las devoluciones en el IVA, ya que, en estos casos, la medida cautelar que en su caso se adopte viene determinada por la propia solicitud de devolución del obligado tributario.

No está legalmente prevista la posibilidad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los supuestos de autoliquidaciones efectuadas por el sujeto pasivo. En estos casos, además, la presentación de una autoliquidación sin ingreso y sin solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación del pago, una vez vencido el periodo voluntario de pago, determina el inicio del periodo ejecutivo (art. 161.1 LGT), pudiendo la Administración tributaria, a partir de este momento, efectuar la recaudación por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

No es posible, en el ámbito tributario, por incompatibilidad manifiesta con el principio de proporcionalidad, la posibilidad de adoptar medidas cautelares *ante causa*; es decir, antes del inicio del procedimiento tributario correspondiente. Entendemos que,

en estos casos, además es sumamente difícil que la Administración tributaria pueda valorar la existencia de *fumus boni iuris* si no ha realizado actuaciones mínimas de comprobación de la situación del obligado tributario.

NOVENA.

El *periculum in mora* necesario para poder adoptar una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria viene dado por la conjugación de dos factores. De un lado, la necesaria duración de uno de los procedimientos tributarios dentro de los cuales puede adoptarse una medida cautelar. Y, de otro lado, el aprovechamiento de dicho lapso temporal, por el obligado tributario, para realizar actuaciones tendentes a frustrar o a dificultar el cobro de la deuda tributaria: lo que el Legislador ha denominado “indicios racionales de cobro frustrado o gravemente dificultado”.

No deben ser suficientes meras sospechas, sino que deben existir actos del deudor en perjuicio de la Hacienda Pública, que deben apreciarse individualmente para cada obligado tributario respecto del cual se pretende adoptar una medida cautelar.

Tales indicios consistirán en actuaciones varias, y no únicamente de vaciamiento patrimonial, relacionadas entre sí, que exigen una valoración de conjunto y que no pueden ser aisladamente consideradas, de ahí que la LGT emplee el concepto en plural.

En cualquier caso, el acto de adopción de la medida cautelar, debidamente motivado y notificado, permitirá corroborar que nos encontramos ante un indicio racional de frustración o dificultad grave en el cobro provocado por conductas del obligado tributario dirigidas a tal fin, y que justifiquen la adopción de tal medida, debiendo la Administración tributaria hacer acopio de todas las pruebas que permitan acreditar la realidad del indicio racional e incorporarlas al expediente administrativo para que puedan ser, en su caso, conocidas por el afectado.

Si durante la valoración de la concurrencia del *periculum in mora*, la Administración tributaria apreciase la posible existencia de actos constitutivos de delito de alzamiento de bienes, deberá adoptar medidas cautelares si fuese posible, debiendo dar traslado de tal circunstancia al Ministerio Fiscal, a través del Servicio Jurídico del Estado, cuando fuese razonable prever que ya no es posible el cobro de la deuda tributaria.

DÉCIMA.

La consideración del fin del acto que motiva la atribución de la potestad discrecional de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria da lugar a la técnica de control de la desviación de poder, según la cual debe respetarse el fin expreso o tácito que la norma establece cuando regula una potestad

discrecional. En el caso que nos ocupa, ese fin no puede ser otro que el de asegurar el cobro de la deuda tributaria, porque el mismo puede llegar a ser frustrado o gravemente dificultado por el obligado tributario al realizar actos tendentes a lograr dicho resultado –*periculum in mora*–.

Aún tratándose de un vicio de estricta legalidad, el mayor problema de esta técnica de control es la prueba de su existencia, debido a la concepción subjetiva que existe sobre la desviación de poder, correspondiendo dicha prueba a quien ejercita tal pretensión. En este sentido, la lógica impone que la prueba no debe ser plena, debiendo admitirse la prueba mediante presunciones, siempre que estén debidamente acreditadas.

UNDÉCIMA.

El principio de proporcionalidad es un principio cuya aplicación y trascendencia en materia tributaria es incuestionable, que se encuentra implícitamente recogido en el art. 53.2 CE, amén de estar expresamente previsto en el art. 3 de la LGT, con carácter general, y en el art. 81.3 de la LGT, por lo que respecta a las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, de modo que constituye un límite infranqueable a la hora de su adopción.

El principio de proporcionalidad está integrado por tres sub principios o implica un triple juicio por parte de la Administración: el juicio de idoneidad, el juicio de necesidad y el juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

El juicio de idoneidad obliga, en primer lugar, a la Administración tributaria a decidir si es necesario o no adoptar una medida cautelar en tanto que medio adecuado para asegurar el cobro de la deuda tributaria, suponiendo una primera criba, ya que no se superaría ese juicio si la medida cautelar plantease alguna cuestión de matiz sobre su mayor o menor idoneidad para lograr el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, superándose este juicio verificando que se dan los presupuestos necesarios para su adopción; esto es, el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*.

En segundo lugar, en virtud del juicio de necesidad o de intervención mínima, la Administración deberá elegir la medida cautelar menos restrictiva o menos gravosa para los intereses del obligado tributario de cuantas pudieran ser elegidas, basándose en las circunstancias presentes en el caso concreto. Este juicio determinará la duración de la medida cautelar y, en su caso, su prórroga.

Finalmente, el juicio de proporcionalidad en sentido estricto implica que la medida cautelar ha de suponer una restricción de derechos ponderada o equilibrada, de la que se derivan más beneficios para el interés general que perjuicios para el obligado tributario. En el caso de las medidas cautelares, el conflicto se produce entre deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –que está en peligro porque existen indicios racionales de que el cobro va a ser frustrado o gravemente dificultado–, y el derecho de propiedad del obligado tributario en el más amplio sentido del término, o,

incluso, la libertad de empresa. Si la medida cautelar produjese un perjuicio de imposible o difícil reparación -art. 81.3 de la LGT-, no podrá adoptarse.

El análisis de las resoluciones judiciales y administrativas evidencia un uso deficiente de esta técnica de control de las potestades de la Administración tributaria, exigiéndose, en todo caso, la prueba por el afectado de que la medida cautelar es desproporcionada, cuando lo que se impone es que sea la Administración la que acredite en el acto de adopción de la medida cautelar, a través de una adecuada motivación, que se cumple con el triple juicio de proporcionalidad.

DUODÉCIMA.

Es necesario motivar el acto de adopción o de prórroga de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria, no sólo porque así está previsto legalmente en el art. 81 de la LGT, sino como indeclinable exigencia de una serie de principios establecidos en los art. 9.3 y 103 de la CE, y también como una manifestación del derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido – art. 103 CE y art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea-. Así mismo, deberá justificarse en el expediente administrativo la concurrencia de los presupuestos exigidos que permitan al interesado conocer el porqué de la actuación administrativa. En este sentido, no se puede dar por válido lo que no se halla en el expediente en beneficio de la Administración.

Es deber del órgano administrativo, y, por tanto, un correlativo derecho del obligado tributario, que la motivación contenga de manera pormenorizada la concurrencia del *fumus boni iuris*, el *periculum in mora*, la medida cautelar concreta que se adopta a la luz del triple juicio de proporcionalidad, junto con la posibilidad de solicitar su sustitución por otra garantía que estime suficiente y su duración. Si se acordase la prórroga de la medida cautelar será necesaria una motivación específica, justificando tal decisión y su proporcionalidad.

DECIMOTERCERA.

La concesión de un trámite de audiencia o alegaciones previo a la adopción de una medida cautelar es una cuestión de legalidad ordinaria y no puede considerarse como exigencia constitucional. Ninguna previsión se establece al respecto en la LGT en materia de medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Aunque su concesión presente indudable ventajas tanto para el obligado tributario como para la propia Administración –pues podrá decidir con más elementos de juicio al respecto-, también puede suponer su pérdida de efectividad -cuando no, la imposibilidad de su adopción-. Por eso, es necesario inclinarse por aquella solución que

permita compaginar la efectividad de la medida cautelar con el derecho de audiencia y participación en la toma de decisiones por la Administración.

Dada la relevancia práctica del derecho de audiencia y participación como manifestación del derecho a una buena administración y como mecanismo que encauza el ejercicio de potestades discrecionales facilitando la toma de mejores decisiones administrativas, proponemos la concesión de un trámite de audiencia en todo caso cuando se trate de medidas cautelares consistentes en la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública. En estos supuestos dicho trámite no restaría efectividad alguna a la medida cautelar.

Para el resto de medidas cautelares, proponemos la introducción legal de un trámite de audiencia posterior a su adopción en el plazo de cinco días desde la notificación de la medida cautelar. La Administración deberá resolver sobre el levantamiento, la modificación o la confirmación de dicha medida en el plazo de quince días desde su adopción, y no desde su notificación, debiendo levantarse la medida en todo caso si no se resolviese expresamente y en plazo respecto de las alegaciones planteadas. El plazo para recurrir la medida cautelar dependerá de la existencia o no de tales alegaciones. Si el particular no efectúa alegaciones, se recurrirá el acto de adopción de la medida cautelar desde la fecha de su notificación. Si se efectuasen las alegaciones, el plazo para recurrir comenzaría a computar desde la notificación del acuerdo de confirmación o modificación de la medida cautelar.

DECIMOCUARTA.

La notificación del acto de adopción o de prórroga de la medida cautelar es requisito de su eficacia, que debe quedar suficientemente acreditado en el expediente administrativo.

La notificación deberá afectar a los siguientes extremos: identificación del obligado tributario y de la deuda tributaria que la medida cautelar adoptada pretende asegurar; los hechos que determinan la adopción de la medida y su motivación, señalando los preceptos jurídicos que son de aplicación; medida cautelar concreta que la Administración ha considerado adoptar, su motivación y su vigencia temporal. También deberá informarse expresamente al obligado tributario el derecho que le asiste, ex art. 81.6 de la LGT, a solicitar la sustitución de esa concreta medida cautelar por otra garantía que estime suficiente, así como su derecho a recurrir si no está conforme con el acuerdo adoptado por la Administración con especificación del recurso a interponer, el órgano ante el que se puede interponer y los plazos de que dispone para ello. Y, finalmente, y no por ello menos importante, debe identificarse el órgano que adopta la medida y la fecha del acuerdo de adopción.

Los efectos que producen para el obligado tributario la fecha de adopción de la medida cautelar son distintos a los que produce la fecha de su notificación. Mientras que

la primera es determinante para computar el plazo máximo de su duración, será la fecha de notificación de la medida la que condicione los plazos para recurrirla.

DECIMOQUINTA.

Con carácter general, los efectos de las medidas cautelares deben cesar en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo que, por acuerdo motivado, se acuerde su prórroga por el tiempo estrictamente necesario, que, en ningún caso, podrá superar seis meses más. Dicho plazo comenzará a computarse desde el momento de adopción de la medida cautelar –no desde su notificación–.

Este plazo máximo de duración no afecta a las medidas cautelares que se pueden adoptarse en virtud del art. 81.8 de la LGT para asegurar la posible responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. El hecho de que en este supuesto las medidas cautelares puedan mantenerse hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión procedente (art. 81.8 LGT) no es compatible con el principio de proporcionalidad, lo que ratifica nuestra tesis sobre la necesidad de modificar tal previsión legal y admitirse, exclusivamente, la posibilidad por la Administración de proponer al órgano judicial su adopción.

Al ser provisionales, las medidas cautelares, además, deberán levantarse si desaparecen las circunstancias que provocaron su adopción –de oficio o a instancia del interesado–, debiendo ser notificado al obligado tributario dicho levantamiento. En los supuestos en los que la medida cautelar haya sido objeto de anotación preventiva en el Registro de la Propiedad, la Administración estará obligada a remitir al correspondiente Registro el certificado donde se deje constancia del hecho y causa de este levantamiento.

Adoptada una medida cautelar, finalizado el periodo voluntario del pago, la medida cautelar podrá transformarse en un embargo dentro de un procedimiento de apremio o en una medida cautelar judicial.

En este sentido, al estar tanto las medidas cautelares como el embargo de bienes en el procedimiento de apremio delimitados por el principio de proporcionalidad, no plantea problema alguno la conversión de la medida en un embargo, desde el punto del vista del orden de embargo establecido en el art. 169.2 de la LGT. La conversión deberá notificarse al obligado tributario y tendrá efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar; previsión dirigida a posicionar en el tiempo dicho embargo respecto de actuaciones posteriores relativas a los mismos bienes.

La transformación de la medida cautelar en un embargo judicial únicamente podrá ser realizada por el Juez o Tribunal en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública de los que, en su caso, pudiera derivarse la adopción de alguna medida cautelar real de las previstas en el art. 589 de la LECRIM.

La posibilidad de proponer la sustitución de la medida cautelar adoptada por otra garantía que se estime suficiente, debiendo levantarse en todo caso las medidas cautelares si se presenta aval solidario o seguro de caución, es un derecho conferido legalmente al obligado tributario que no puede interpretarse como una aceptación tácita de la adecuación a Derecho de la medida cautelar, pudiendo, en su caso, interponer el recurso correspondiente. Viene a ser una sustitución del derecho de audiencia previo y contribuye a un mejor cumplimiento del principio de proporcionalidad. Proponemos un plazo brevísimo de resolución de tal petición de quince días; tiempo bastante para que la Administración valore la suficiencia y viabilidad de la garantía ofrecida, debiendo considerarse el silencio estimatorio de tal petición.

Es correcta la previsión legal según la cual si, en estos casos, el obligado tributario procede al pago en período voluntario, la Administración deberá abonar los gastos del aval soportado, aunque ello no sustituye, a nuestro juicio, la posible indemnización que pudiera corresponder al obligado tributario de demostrarse que la medida cautelar fue indebidamente adoptada.

DECIMOSEXTA.

En ningún precepto de la LGT ni de los Reglamentos que la desarrollan se prevé expresamente la posibilidad de impugnar el acto de adopción o de prórroga de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria. No obstante, su impugnación autónoma es una exigencia derivada de los art. 24 y 106.1 CE, por tratarse de actos que inciden directamente en el derecho de propiedad de los obligados tributarios afectando a derechos o intereses legítimos. Así lo confirma la práctica administrativa y judicial.

Con carácter general, es necesario agotar la vía administrativa previa para poder acudir a los Tribunales de justicia cuando se trata de impugnar un acto de adopción o prórroga de una medida cautelar. Sería posible, no obstante, su impugnación directa en vía contencioso-administrativa cuando pueda considerarse que esa actuación administrativa constituye una vía de hecho, pese a la dificultad práctica de discernir cuándo nos encontramos ante tal actuación.

Si concluimos que, cuando se adopta una medida cautelar de aseguramiento del crédito tributario, se incide directamente en el derecho de propiedad –art. 33 CE–, en tanto que éste no tiene la consideración de derecho fundamental, resultaría improcedente su impugnación mediante un recurso contencioso-administrativo de protección jurisdiccional de derechos fundamentales.

El desarrollo temporal de la revisión tanto en vía administrativa como jurisdiccional desincentiva la interposición de un recurso contra un acto de adopción o prórroga de una medida cautelar, dado que su duración como máximo es de doce meses, transcurridos los cuales la medida cautelar deberá levantarse, salvo que se convierta en un embargo ejecutivo en el procedimiento de apremio, y el recurso, a bien seguro, en

ese momento no habrá sido todavía resuelto. Por ello, proponemos que la LGT prevea expresamente la impugnación del acto de adopción de una medida cautelar, o el acuerdo de su prórroga temporal, ante los Tribunales Económico-administrativos en un breve y perentorio plazo de tiempo no superior a quince días desde su notificación, así como su resolución en el plazo máximo de un mes –considerándose el silencio desestimatorio–.

Para evitar que este mismo problema se reproduzca en la vía jurisdiccional debería regularse la posibilidad de una tramitación abreviada del recurso contencioso-administrativo, con carácter preferente y sumario, similar a la que se sigue en el caso de recurso de protección de derechos fundamentales.

DECIMOSÉPTIMA.

Ante el silencio legal existente sobre la posibilidad de que al hilo de la interposición de un recurso administrativo o judicial contra una medida cautelar que asegura el cobro del crédito tributario pueda solicitarse la suspensión de su ejecución, estimamos que se trata de una exigencia derivada del art. 24 CE.

Cuestión distinta es que tal posibilidad realmente le otorgue satisfacción jurídica al recurrente, especialmente si se ve obligado a prestar garantía para obtener dicha suspensión, ya que puede ocurrir que apenas vea modificada su situación jurídica al tener que constituir una garantía similar a la que pretende suspender y que su duración sea superior a la de la propia medida cautelar.

Para dar solución a este problema que entronca directamente con el derecho a la tutela judicial efectiva, proponemos que se regule la posibilidad de obtener la suspensión de la medida cautelar sin necesidad de aportar garantías y teniendo como criterio guía el *fumus boni iuris*, al ser suficiente este criterio para resolver sobre la suspensión de la ejecución. Posibilidad de suspensión que debería también hacerse factible en la vía contencioso-administrativa.

DECIMOCTAVA.

La interposición de un recurso contra un acto de adopción o de prórroga de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria debe suponer su expulsión del ordenamiento jurídico, así como la cesación de todos sus efectos, pudiendo dar lugar, incluso, a responsabilidad patrimonial de la Administración por los daños causados al obligado tributario.

El análisis de las Resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos así como de las Sentencias de los Tribunales de Justicia refleja, sin embargo, que lejos de tal conclusión, se están rompiendo las reglas de buena fe, certeza y seguridad jurídica que deben regir las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados

tributarios, amén de un injustificado quebranto económico por aplicación de lo dispuesto en el art. 26.5 de la LGT.

El art. 239.3 de la LGT, al permitir a los Tribunales Económico-Administrativos la retroacción de actuaciones cuando se aprecien defectos formales que hayan causado indefensión, introduce grandes dosis de inseguridad jurídica, ya que no se precisa en el texto legal qué ha de entenderse por defectos “formales”. El defecto “formal” se convierte así en un defecto subsanable, reforzándose la posición de la Administración tributaria que no se ve jurídicamente sancionada por no atenerse al procedimiento legalmente establecido.

Más grave es la situación en el ámbito de los recursos contencioso-administrativos donde los Tribunales de Justicia, confirmados por el Tribunal Supremo, declaran de oficio el defecto como “formal” y ordenan la retroacción de actuaciones, sin que exista en la LJCA previsión alguna que sustente tal facultad, ya que la distinción entre defectos “formales” como distintos a los materiales o de fondo sólo puede desplegar sus efectos en vía administrativa y no en vía jurisdiccional, pues el art. 70.2 de la LJCA ordena la estimación del recurso cuando el acto administrativo incurra en “cualquier infracción del ordenamiento jurídico”. Los Tribunales de Justicia y el Tribunal Supremo se exceden en sus competencias cuando proceden de tal manera.

Por lo que respecta a la revisión en vía administrativa proponemos una reforma legislativa que, a la luz del derecho a una buena administración y a un procedimiento administrativo debido, elimine las consecuencias jurídicas de la distinción entre defectos formales y defectos materiales, ya que todos los elementos del acto de adopción o prórroga de una medida cautelar deben considerarse como esenciales y con idéntica relevancia jurídica, en tanto que son la expresión última de una potestad ejercida por la Administración tributaria.

DECIMONOVENA.

Los art. 9.3 y 106.2 CE, así como el art. 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, y, específicamente, el art. 142.4 de la LRJAPyPAC permiten exigir, en el plazo de un año desde la fecha de firmeza de la Resolución o Sentencia, la responsabilidad patrimonial por la adopción o prórroga de una medida cautelar anulada por un Tribunal Económico-administrativo o judicial si esa actuación administrativa ha casado un daño o lesión patrimonial en los bienes o derechos del obligado tributario.

La indemnización debe cubrir el importe del daño y los intereses de demora desde el momento en que se adopta la medida cautelar, y no, como interpreta el Tribunal Supremo, los intereses legales desde la fecha de formulación de la reclamación administrativa.

No puede hacerse recaer la decisión sobre la procedencia o no de indemnización con base en criterios como la obligación de soportar ese daño por entrar la actuación

administrativa dentro de los “márgenes ordinarios” o de los “estándares esperables”, o como la calificación de su actuación dentro de unos “márgenes de apreciación no sólo razonados sino razonables”, como es doctrina del Tribunal Supremo. Tales criterios, por subjetivos, son generadores de inseguridad jurídica y suponen alzaprimar la posición de la Administración cuando su actuación ya ha sido declarada contraria al ordenamiento jurídico, con independencia de cuál haya sido la causa de su anulación.

BIBLIOGRAFÍA.

BIBLIOGRAFÍA.

- AA.VV.: *El sistema de medidas cautelares*, IX Reunión de Profesores de Derecho Procesal de las Universidades Españolas, Eunsa, Pamplona, 1974.
- AA.VV. (coord. por PENDÁS GARCÍA, B.): *Administraciones Públicas y ciudadanos (Estudio sistemáticos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993.
- AA.VV.: *Las medidas cautelares*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993.
- AA.VV.: *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza Della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici. Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, nei giorni 13 e 14 ottobre 1992*, Giuffrè, Milano, 1994.
- AA.VV. (dir. por ARNALDO ALCUBILLA, A. y FERNÁNDEZ VALVERDE, R.): *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, Publicaciones Avella, Madrid, 1998, pp. 1293 y ss.
- AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ-BALLESTEROS LÓPEZ, M.A.): *Medidas cautelares por razón de la materia*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.
- AA.VV. (coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.): *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.
- AA.VV. (dir. por CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, M.): *Medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Cuadernos de Derecho Judicial nº 8, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.
- AA.VV.: *La procédure devant la nouvelle Cour européenne des droits de l'homme après le Protocole nº 11*, Bruylant, Bruxelles, 1999.
- AA.VV.: *Manual de Derecho Administrativo Comunitario*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- AA.VV. (coord. por COLLADO GARCÍA-LAJARA, E.): *Manual práctico de medidas cautelares. Procesos constitucionales, ordinarios y especiales*, Comares, Granada, 2000.
- AA.VV. (dirigida por HERRERA MOLINA, P.M.): *Comentarios de jurisprudencia constitucional. Años 2000-2001*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- AA.VV. (dir. por MONTALBÁN AVILÉS, A.): *Medidas cautelares en el ámbito de los juzgados de lo mercantil*, Cuadernos de Derecho Judicial nº18-2004, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005.
- AA.VV. (coord. Por COLOMER FERRÁNDIZ, C.): *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios, Madrid, 2005.
- AA.VV.: *Una propuesta alternativa al sistema de penas y su ejecución, y a las medidas cautelares personales*, Grupo de Estudios de Política Criminal, Málaga, 2005.
- AA.VV. (dir. por DELGADO PACHECO, A.): *El Reglamento de Gestión e Inspección de los Tributos comentado*, La Ley, Madrid, 2011.
- ABAD CASTELOS, M.: *El Tribunal Internacional de Justicia y la protección cautelar de los derechos de los Estados*, Dykinson, Madrid, 2002.
- AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal*, Edersa, Madrid, 1999.
- AGUALLO AVILÉS, A.: "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente", *REDF*, nº 80, 1993, pp. 571 y ss.

“Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”, *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003, pp. 11 y ss.

“La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *REDF*, nº 109-110, 2001, pp. 45 y ss.

“Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias”, *Revista española de Derecho Constitucional*, nº 68, 2003, pp. 11 y ss.

AGUALLO AVILÉS, A., y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente”, en AA.VV.: *Anales de las XX jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, vol. I. Brasil, 2000, pp. 528 y ss.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos”, prólogo al *Manual de Procedimiento tributario* de CARRAL LLARRAURI N. y ARIAS VELASCO, Santillana, Madrid, 1967, pp. I y ss.

“La desviación de poder: un recurso inédito”, *REDF*, nº 3, 1970, pp. 689 y ss.

ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad Técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, Valencia, 1999.

“La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *REDF*, nº 253, 1999, pp. 573 y ss.

La tributación de las sociedades laborales, Aranzadi, Cizur-Menor, 2007.

ALMUDÍ CID, J.M.: “La oposición a la ejecución de bienes gananciales por deudas tributarias de uno de los cónyuges: aspectos sustantivos y procedimentales”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 2007 (BIB 2007\2357).

ALONSO DE ESCAMILLA, M.: “La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 1997, pp. 9 y ss.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *REDF*, nº 68, 1990, pp. 479 y ss.

Jurisprudencia constitucional tributaria, Marcial Pons, Barcelona, 1993.

“El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 237, 2002, pp. 79 y ss.

ALONSO MURILLO, F.: “Artículo 2”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw Hill, Madrid, 1998, pp. 21 y ss.

ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L.: “Actuaciones y procedimientos de recaudación”, en AA.VV.: *Estudios sobre la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 667 y ss.

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 1023 y ss.

ALVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1999.

La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2004.

“La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 11, 2007, pp. 15 y ss.

- AMILIVIA GONZÁLEZ, M y NALDA GARCÍA, J.C.: “Principios de buena administración y función consultiva”, *Revista española de la función consultiva*, nº 9, 2008, pp. 17 y ss.
- ANDRÉS AUCEJO, E.: “Suspensión de ejecutividad de los actos de gestión tributaria. Procedencia”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 36, 1993, pp. 73 y ss.
- ANDRÉS PÉREZ, M^a.R.: *El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo sancionador*, Bosch, Barcelona, 2008.
- ANEIROS PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2002, pp. 9 y ss.
- APARICIO PÉREZ, A.: “Principios constitucionales económicos y tributarios”, en AA.VV.: *El sistema económico en la Constitución española*, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pp. 1367 y ss.
- “Propedéutica de la Metodología Jurídica. Su aplicación al Derecho Financiero”, en AA.VV.: *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pp. 101 y ss.
- “Artículo 49”, en AA.VV.: *Reglamento General de Recaudación. Especial Referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006, pp. 347 y ss.
- “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, *Revista de Información Fiscal*, nº 79, 2007, pp. 13 y ss.
- “Las medidas cautelares en la LGT (Comentarios al artículo 81)”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 1385 y ss.
- APRILE, E.: *Le misure cautelari nel processo penale : (artt. 272-325 cod. proc. pen.)*, Giuffrè, Milano, 2006.
- ARAGÓN REYES, M.: “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 24, 1998, pp. 9 y ss.
- ARANGÜENA FANEGO, C.: *Teoría general de las medidas cautelares reales en el proceso penal español*, Bosch, Barcelona, 1991.
- ARIAS ABELLÁN, M^a D.: “El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español”, *REDF*, nº 42, 1984, pp. 179 y ss.
- “El régimen jurídico del responsable en la Nueva Ley General Tributaria”, *REDF*, nº 123, 2004, pp. 489 y ss.
- “Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación”, *REDF*, nº 131, 2006, pp. 563 y ss.
- ARIAS VELASCO, J.: “El Instituto Jurídico de la suspensión del acto administrativo”, en AA.VV. (coord. por PONT MESTRES, M.): *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías: (necesario equilibrio entre la potestad de ejecutoriedad de la Administración y el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes)*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1994, pp. 23 y ss.
- ARGÜELLES PINTOS, J.: “Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación”, en AA.VV. (coord. por HUESCA BOADILLA, R.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pp. 73 y ss.
- ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “El derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria: algunas consideraciones”, *REDF*, nº 113, 2002, pp. 19 y ss.
- Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2006.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E., “La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 233 y ss.

ARROYO JIMÉNEZ, L.: “Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 2009 (www.indret.com).

ARSUAGA DE NAVASQUÉS, J.J.: “El principio de legalidad y la flexibilidad fiscal discrecional”, en AA.VV.: *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pp. 473 y ss.

ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J.: *Las piezas del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1996.

BACIGALUPO SAGESSE, M.: *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo: (antecedentes, alcance y límites de la reforma operada por la Ley 29/1998), Marcial Pons, Madrid, 1999.

BACIGALUPO SAGESSE, M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A.: “Fumus bonis iuris, periculum in mora y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 94, 1997, pp. 287 y ss.

BAENA DE ALCAZAR, M.: “Ordenamiento jurídico y principios generales del Derecho (1)”, en AA.VV. (coord. por GÓMEZ-FERRER MORANT, R.), *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 99 y ss.

BAENA DEL ALCÁZAR, M.: “Sobre la idea europea de “buena administración””, *Noticias de la Unión Europea*, nº 247-248, 2005, pp. 61 y ss.

BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora”, *Tribuna Fiscal*, nº 233, 2010, p. 12 y ss.

Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011.

BAKER, P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, vol. 40, nº 8, 2000, pp. 298 y ss. También publicado en *British Tax Review*, nº 4, 2000, pp. 211 y ss.

“Should article 6 ECHR (Civil) apply to tax proceedings?”, *Intertax*, Vol. 29, nº 6-7, 2001, pp. 205 y ss.

BARCELONA LLOP, J.: “¿Pero de verdad existe la tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo?”, en AA.VV.: *Estudios Jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez I*, *Derecho Público, Universidad de Cantabria, Facultad de Derecho*, Salamanca, 1993, pp. 89 y ss.

BARNÉS, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario”, *Revista de Administración Pública*, nº 135, 1994, pp. 495 y ss.

BARONA VILAR, S.: *Medidas cautelares en el arbitraje*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

“De las medidas cautelares” en AA.VV. (coord. por ESCRIBANO MORA, F.): *El proceso civil, Volumen VII, Libro III: artículos 614 a 747 inclusive*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 5947 y ss.

Medidas cautelares en los procesos sobre propiedad industrial, Comares, Granada, 1995.

BARNES VÁZQUEZ, J.: “El principio de proporcionalidad: Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 15 y ss.

BAS SORIA, J.: “La revocación del número de identificación fiscal: una nueva facultad administrativa”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 280, 2006, pp. 67 y ss.

- BASSOLS COMA, M.: “El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”, en AA.VV.: *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, pp. 261 y ss BASTRESS, R.M.: “El principio de la alternativa menos restrictiva en Derecho constitucional norteamericano”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 239 y ss.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.: *Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1989.
- BELADÍEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- BELTRAN DE FELIPE, M.: *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995.
- “Las exigencias constitucionales de una nueva concepción del contencioso-administrativo” en AA.VV. (coordinada por MARTÍN RETORTILLO, S.): *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Vol. 4, Civitas, Madrid, 1991, pp. 3085 y ss.
- BELLAGAMBA, G. y CARITI, G.: *I nuovi procedimenti cautelari civili : rassegna della giurisprudenza sulla nuova disciplina dopo un triennio di applicazione : con commento*, Giuffrè, Milán, 1996.
- BERGE, J.B.J.M. y BOK, A.J.: “El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo holandés”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 287 y ss.
- BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, Madrid, 2003.
- “La racionalidad de la ponderación”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 77, 2006, pp. 51 y ss.
- BLASCO PELLICER, A.A.: *Las medidas cautelares en el proceso laboral*, Civitas, Madrid, 1996.
- “La tutela cautelar laboral tras la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil”, *Aranzadi Social*, nº 5, 2001, pp. 619 y ss.
- “El proceso cautelar” en AA.VV.: *El proceso laboral: Con toda la doctrina del Tribunal Constitucional, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina judicial de las Salas de lo Social de la Audiencia Nacional, de los Tribunales Superiores de Justicia y los Juzgados de lo Social*, Vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 2065 y ss.
- BILBAO ESTRADA, I, Y CHAZARRA QUINTO, A.: “La deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos con el proceso penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista Tribuna Fiscal*, nº 206, 2007, pp. 34 y ss.
- BOBBIO, N.: *Contribución a la teoría del Derecho*, Torres Editorial, Valencia, 1980.
- BOCANEGRA SIERRA, R.: *Lecciones sobre el acto administrativo*, Civitas, Madrid, 2002.
- BOCANEGRA SIERRA, R. y HUERGO LORA, A.: “Un paso atrás en el control judicial de la discrecionalidad: su confusión con los conceptos jurídicos indeterminados y la dispensa del deber de motivar”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 111, 2001, pp. 405 y ss.
- BOCHENSKI, I. M.: *Los métodos actuales del pensamiento*, (traducción de Raimundo Drudis Baldrich), Rialp, Madrid, 1976.
- BONET I PEREZ, J.: “El problema de la efectividad interna de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista jurídica de Catalunya*, Vol. 92, nº 1, 1993, pp. 59 y ss.
- BORRAJO INIESTA, L.: “La autotutela administrativa en el Bicentenario de la Revolución Francesa”, en AA.VV.: *El Poder Judicial en el Bicentenario de la Revolución Francesa*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1990, pp. 217 y ss.
- BOSCH CHOLBI, J.L.: *La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir*, Tesis doctoral, Valencia, 1999.
- Proyecto Docente, Universidad de Valencia, 2003 (inédito).

Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas legales tributarias, inédito.

“Obligaciones censales”, en AA.VV.: *Memento práctico Francis Lefebvre Procedimientos Tributarios 2009-2010*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2008, pp. 103 y ss.

“A vueltas con la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria al reembolso de los honorarios profesionales de abogado por su intervención en vía administrativa”, *Tribuna Fiscal*, nº 216, 2008, pp. 92 y ss.

“Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un “mito jurídico” y el papel de los tribunales económico-administrativos”, *Tribuna Fiscal*, nº 133, 2010, CISSonline.

“Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 250-251, 2011, CISSonline.

BOSCH CHOLBI, J. L. y URIOL EGIDO, C.: “Los procedimientos administrativos tributarios a la luz de los principios constitucionales”, en AA.VV.: *Ética fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 121 y ss.

“El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 261, 2012, CISSonline.

BOTÍA TORRALBA, P.: *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Madrid, 2007.

BUJOSA VADELL, L. M.: *Las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, Tecnos, Madrid, 1997.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.: “Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 1, 1997, pp.167 y ss.

Constitución europea y poder tributario un nuevo reparto de la soberanía fiscal, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

CAAMAÑO ANIDO, M.A y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *REDF*, nº 114, 2002, pp. 245 y ss.

CALABUIG MARCO, S.: “El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 9, 2000, pp. 1905 y ss.

CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de contabilidad y tributación*, nº 343, 2011, pp. 49 y ss.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario”, *Noticias de la UE*, nº 167, 1998, pp. 41 y ss.

CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1992.

“Legitimación y tutela cautelar. (Breves notas para su estudio)”, *Revista del poder judicial*, nº 75, 2004, pp. 157 y ss.

CALERO GALLEGU, J.M. y NAVAS VAZQUEZ, R.: Estudio preliminar a la obra de MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 17 y ss.

CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo*, Comares, Granada, 2007.

“La suspensión de la ejecución de los actos administrativos en la nueva ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común”, en AA.VV.: *Procedimiento*

administrativo: ponencias del I Coloquio hispano-portugués, Xunta de Galicia, Escola Galega de Administración Pública, 1994, pp. 311 y ss.

CALONGE VELÁZQUEZ, A. y GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo. A propósito del Proyecto de Ley de Modificación de la Ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, *Actualidad Administrativa*, 1998-3, pp.773 y ss.

CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, *HPE*, nº 1, 1970, pp. 123 y ss.

“La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, nº 5, 1970, pp. 33 y ss.

Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General), Civitas, Madrid, 1997.

“Obligados tributarios”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, pp. 188 y ss.

“Aplazamiento y fraccionamiento del pago”, en AA.VV.: *Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson Civitas, Madrid, 2006, pp. 239 y ss.

Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General, 12ª edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Estado Social y participación asociativa, Civitas, Madrid, 2009.

CALVO VERGEZ, J.: “La adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario destinadas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria”, *Gaceta fiscal*, nº 289, 2009, pp. 38 y ss.

“Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales”, *Diario la Ley*, nº 7592, 2011.

CALVOSA, C.: *La tutela cautelare (Perfil sistemático)*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1963.

CARNELUTTI, F.: *Instituciones del proceso civil, Volumen I*, Ediciones jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1959.

CARRERAS MANERO, O.: “La motivación del inicio de las actuaciones inspectoras en el ámbito tributario: ¿elemento formal o sustancial?”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 16, 2008, pp. 19 y ss.

CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad contributiva y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *REDF*, nº 32, 1981, pp. 541 y ss.

“El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *REDF*, nº 34, 1982, pp. 185 y ss.

“Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual”, *RDFHP*, nº 203, 1989, pp. 1143 y ss.

“Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda* Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pp. 103 y ss.

“Esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario: evolución y estado actual”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 677 y ss.

CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2007.

CASANA MERINO, F.: “La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario”, *REDF*, nº 103, 1999, pp. 413 y ss.

- CASAS BAAMONDE, M^a E.: “La plena efectividad de los derechos fundamentales: juicio de ponderación (¿o de proporcionalidad?) y principio de buena fe”, *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, n° 1, 2004, pp. 141 y ss.
- CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto editorial Reus, Madrid, 1947.
- CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, *REDF*, n° 36, 1982, pp. 563 y ss.
- “Artículo 142. Las Haciendas Locales”, en AA.VV.: *Comentarios a las leyes políticas. Constitución Española de 1978, Art. 128 a 142*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1985, pp. 553 y ss.
- “El sistema fiscal: fundamentos y estructura”, *REDF*, n° 104, 1999, pp. 687 y ss.
- “Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto”, *Revista Técnica Tributaria*, n° 92, 2011, p. 9 y ss.
- CAZORLA PRIETO, L. M^a.: “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 493 y ss.
- El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002.
- CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: “Las nuevas medidas cautelares tributarias: requisitos objetivos”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, n° 22, 1997, pp. 353 y ss.
- CELESTE, A.: *Il nuovo procedimento cautelare civile*, Giuffrè, Milano, 2006.
- CLAVERO AREVALO, M. F.: “La desviación del poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista de Administración Pública* n° 30, 1959, pp. 105 y ss.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Los sujetos pasivos y los responsables del IGIC”, *Hacienda Canaria*, n° 6, 2003, pp. 149 y ss.
- COCA VITA, E.: “A vueltas con la suspensión de la ejecución de actos administrativos recurridos: Últimas aportaciones doctrinales y jurisprudenciales”, *Revista de Administración Pública*, n° 127, 1992, pp. 241 y ss.
- COMBARROS, V.E.: “Responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”, *REDF*, n° 23, 1979, pp. 377 y ss.
- CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998.
- “Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 175, 1997, pp. 3 y ss.
- “La protección comunitaria del contribuyente en la adopción de medidas cautelares tributarias”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 336 y ss.
- CORDERO GARCÍA, J.A.: “Derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito sancionador tributario: contenido y aplicación temporal”, presentado en las III Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001, publicadas en *Crónica Tributaria*, n° 105, 2002, pp. 113 y ss.
- CORDÓN MORENO, F.: “Principio de proporcionalidad y congruencia de la resolución que adopta las medidas cautelares”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, n° 674, 2005, pp. 1 y ss.
- CORRAL GUERRERO, L.: “Derecho Financiero y Derecho Natural”, *RDFHP*, n° 201, 1989, pp. 661 y ss.
- CORTÉS DOMINGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *RDFHP*, n° 60, 1965, pp. 975 y ss.

- Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 1968.
- Ordenamiento Tributario Español*, 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V.: *Derecho Procesal Civil. Parte general*, 3ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- CRUZ AMORÓS, M.: “Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 205 y ss.;
- CRUZ VILLALÓN, P.: “La ley Fundamental y la unidad alemana: Una conversación con el profesor Konrad Hesse”, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario, Asamblea Regional de Murcia*, nº 3, 1991, pp. 7 y ss.
- “Derechos fundamentales y legislación”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Público en homenaje a Ignacio de Otto*, Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, Oviedo, 1993, pp. 407 y ss.
- CUBERO TRUYO, A.M. y GARCÍA BERRO, F.: *El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Megarblum, Sevilla, 2002.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda, Volumen II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 783 y ss.
- “Base imponible y comprobaciones de valores en las operaciones mortis causa” en AA.VV.: *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pp. 180 y ss.
- “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de liquidación tributaria: algunas cuestiones”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, 1994, pp. 221 y ss.
- “La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)”, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, nº 20, 1996, pp. 9 y ss.
- “La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (y II)”, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, nº 21, 1996, pp. 9 y ss.
- “Principios generales de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, en AA. VV.: *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 33 y ss.
- La suspensión en vía Económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999.
- CHECA GONZÁLEZ, C., GARCÍA LUIS, T., MERINO JARA, I. y MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios con garantía y sin garantía distinta del aval*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- “La aplicación del principio *fumus bonis iuris*: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de ejecución de deuda tributarias” *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 215, 2001, pp. 203 y ss.
- “La suspensión de la ejecución de deudas tributarias: una propuesta para incorporar el principio de *"fumus boni iuris"* en el procedimiento de revisión” en AA.VV. (coord. por HERRERA MOLINA, P.M. y LONGÁS LAFUENTE, A.): *Revisión de actos tributarios: homenaje a M^a de los Angeles Cascajero Sánchez*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006, pp. 263 y ss.
- “La suspensión de la ejecución de las deudas tributarias en el ámbito de las Haciendas Locales”, *Tributos locales*, nº 47, 2005, pp. 36 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y SANTABÁRBARA RUPEREZ, J.: “Capítulo I. Génesis, ámbito de aplicación, principios generales de la Ley”, en AA.VV.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (coord. por PALAO TABOADA, C.), CEF, Madrid, 2004, pp. 39 y ss.

- CHINCHILLA MARÍN, C.: *La desviación de poder*, Civitas, Madrid, 1989.
- La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991.
- “Artículo 129”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 100, 1998, pp. 863 y ss.
- “La tutela cautelar” en AA.VV. (dirigida por LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M.): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 561 y ss.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: “Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de la legalidad y proporcionalidad”, *Estudios de derecho judicial*, nº 138, 2007, pp. 9 y ss.
- CHIOVENDA, G.: *Instituzioni di diritto processuale civile*, 2ª edición, Vol. I, Napoli, 1935.
- CHUECA SANCHO, A.: “Los principios generales del Derecho en el ordenamiento comunitario”, *Revista de instituciones europeas*, nº 3, 1983, pp. 863 y ss.
- DAGO ELORZA, I.: “La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 78, 1997, pp. 59 y ss.
- DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, T.: “El Derecho Constitucional comunitario "in the age of balancing": control de constitucionalidad y principio de proporcionalidad”, *Cuadernos de derecho público*, nº 18, 2003, pp. 207 y ss.
- DE DOMINGO PÉREZ, T.: “Neoconstitucionalismo, justicia y principio de proporcionalidad”, *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, nº 56, 2007, pp. 245 y ss.
- DE LA CUÉTARA, J.M.: *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la aplicación de la equidad en el Derecho tributario. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de mayo de 1986”, *Impuestos*, 1987-1, pp. 813 y ss.
- DE LA OLIVA SANTOS, A., DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I. y VEGAS TORRES, J.: *Derecho Procesal Civil. Ejecución forzosa. Procesos especiales*, 3ª edición, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2005.
- DE LA ROCHA GARCÍA, E.: *Procesos y medidas cautelares en los procedimientos civiles, penales, mercantiles, laborales, administrativos, económico-administrativos y contenciosos-administrativos*, Comares, Granada, 1999.
- DE LA SERNA BILBAO, N.: “Las medidas cautelares”, *Documentación Administrativa*, nº 154-155, 1999, pp. 179 y ss.
- DE LA SIERRA MORÓN, S.: *Tutela cautelar contencioso-administrativa y Derecho Europeo*, Aranzadi, Cizur Menor.
- DE MATTEIS, E.: *La riforma del processo cautelare : analisi sistemica e profili operativi del nuovo rito cautelare*, Giuffrè, Milano, 2006.
- DE MIGUEL ARIAS, S.: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “La Sentencia constitucional num. 211/1992 de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *CT*, nº 66, 1993, pp. 93 y ss.
- “Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti”, *REDF*, nº 78, 1993, pp. 181 y ss.
- “Acción de indemnización y acción de restitución por vulneración del Derecho comunitario”, *Tribuna Fiscal*, nº 235, 2010, pp. 32 y ss.
- “Devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario”, *Tribuna Fiscal*, nº 241, 2010, pp. 40 y ss.

- “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”, en AA.VV. (dir. por COLLADO YURRITA, M.A.: *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 279 y ss.
- DE OTTO Y PRADO, I.: “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades y la garantía de su contenido esencial” en AA.VV. (coord. por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.): *Derechos Fundamentales y Constitución (I Coloquio de la Asociación Española de profesores de Derecho Administrativo)*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 95 y ss.
- DEL GUAYO CASTIELLA, I.: *Judicial review y justicia cautelar*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- DEL MORAL GONZÁLEZ, A.: “Las notificaciones tributarias por correo”, *Impuestos*, nº 1, 1997, pp. 168 y ss.
- DEL REY RODRÍGUEZ, I.: “Art. 79” en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Laboral*, Tomo I, Comares, Granada, 2001, pp. 516 y ss.
- DELGADO GARCÍA, A.Mª.: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.
- “El nuevo marco normativo de las notificaciones tributarias”, *Revista Información Fiscal*, nº 34, 1999, pp. 9 y ss.
- La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000.
- “Las notificaciones telemáticas en el ámbito tributario”, en AA.V.V.: *XIII Encuentros sobre Informática y Derecho: 1999-2000*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 371 y ss.
- “Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos”, *IDP: Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 12, (Ejemplar dedicado a: La Administración tributaria: una guía para el desarrollo de la administración electrónica en España), 2011 pp. 66 y ss.
- DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 194, 1994, pp. 1 y ss.
- DELGADO PACHECO, A. y PLATAS SANCHO, V.: “La gestión del Impuesto”, en AA.VV. (dirigida por BUNES IBARRA, J.M.): *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp. 1219 y ss.
- DESDENTADO DAROCA, E.: *Discrecionalidad administrativa y planeamiento urbanístico. Construcción Teórica y análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Elcano, 1999.
- DI PRIETO, A.: “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, *REDF*, nº 116, 2002, pp. 573 y ss.
- DÍAZ, E.: *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Edicusa, Madrid, 1975.
- DÍAZ DELGADO, J.: “Las notificaciones tributarias”, *Estudios de derecho judicial*, nº 77 (Ejemplar dedicado a: Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios), 2005, pp. 271 y ss.
- DÍAZ MUIÑA, M. y MURILLO GARCÍA-ATANCE, I.: “La ética administrativa: elemento imprescindible de una buena administración”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 32, 2008, pp. 133 y ss.
- DÍAZ VALES, F.: “El registro de bienes muebles: bienes y derechos inscribibles según la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado”, *Revista de Derecho Privado*, Año nº 88, 2004, pp. 78 y ss.
- DÍEZ PICAZO, L. Mª: “Constitución y fuentes de Derecho”, en AA.VV.: *La Constitución Española las fuentes del Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 649 y ss.
- “Constitución, ley, juez”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 15, 1985, pp. 5 y ss.

“Reflexiones sobre algunas facetas del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (Titularidad, ámbito y caracteres generales del derecho a la tutela judicial efectiva. Derecho de acceso a la jurisdicción. Derecho a una resolución sobre el fondo. Derecho a los recursos. Derecho a una resolución fundada en Derecho)”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 10, 2000, pp. 13 y ss.

Sistema de Derechos Fundamentales, 2ª edición, Civitas, Cizur Menor, 2005.

DIEZ SÁNCHEZ, J.J.: *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*, Civitas, Madrid, 1992.

“Responsabilidad patrimonial de la Administración por actos jurídicos ilegales: ¿responsabilidad objetiva o por culpa?”, *Revista Administración Pública*, nº 183, 2010, pp. 179 y ss.

“La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la adopción de medidas cautelares”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 125, 2005, pp. 65 y ss.

DUARDO SÁNCHEZ, A.: “El principio de proporcionalidad: dimensión comunitaria e incidencia en el Derecho Tributario español”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 302, 2010, pp. 73 y ss.

DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1989.

ELLIS, E.: *The principle of proportionality in the laws of Europe*, Hart Publishing, Oxford, 1999.

ESCOBAR HERNÁNDEZ, C.: “Ejecución en España de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. XLII, 1990, pp. 547 y ss.

“Problemas planteados por la aplicación en el ordenamiento español de la Sentencia ‘Bultó’ (Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional español 245/1991, de 16 de diciembre)”, *Revista de Instituciones Europeas*, 1992, nº 1, pp. 139 y ss.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas para una análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario”, *REDF*, nº 14, 1977, pp. 205 y ss.

“La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”, *REDF*, nº 76, 1992, p. 653 y ss.

“La aplicación de la ley de procedimiento administrativo común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario”, *Técnica Tributaria*, nº 27, 1994, pp. 27 y ss.

“El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1996, pp. 9 y ss.

La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales, Civitas, Madrid, 1998.

“Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria)”, *RDFHP*, nº 258, 2000, pp. 831 y ss.

“Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI”, en AA.VV.: *I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Nº 11/02, Madrid, 2002, pp. 31 y ss.

La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales, 2ª edición, Grijley, Lima, 2009.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?”, *Tribuna Fiscal*, nº 45, 1994, pp. 45 y ss.

FABRA VALLS, M.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001.

“Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva”, *REDF*, nº 120, 2003, pp. 609 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R.: “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, *REDF*, nº 35, 1982, pp. 349 y ss.

Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas, Civitas, Madrid, 1988.

- “La Ley como fuente del ordenamiento tributario”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 207 y ss.
- “Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma”, *RDFHP*, nº 215, 1991, pp. 915 y ss.
- “Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 1995, pp. 5 y ss.
- “Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma”, *RDFHP*, nº 215, 1995, pp. 915 y ss.
- “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 1995, pp. 5 y ss.
- “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 1997, pp. 5 y ss.
- “La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (II): el nuevo régimen de las medidas cautelares”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 1999, pp. 5 y ss.
- “Balance de la Jurisprudencia Constitucional”, *Quincena Fiscal*, nº 21-22, 2003, pp. 5 y ss.
- “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”, *Quincena Fiscal*, nº 8, 2003, pp. 5 y ss.
- “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (y II): las retenciones”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2003, pp. 5 y ss.
- “La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2003, pp. 5 y ss.
- “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad”, *Quincena fiscal*, nº 13, 2003, pp. 1 y ss.
- “La reserva de Ley en el art. 8 de la nueva LGT (II): obligaciones tributarias a cuenta, accesorias, entre particulares y de hacer o formales”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2004, pp. 5 y ss.
- “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria” en AA.VV.: *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, CEU San Pablo, Madrid, 2007, pp. 399 y ss.
- FASSBENDER, B.: “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 51 y ss.
- FENELLÓS PUIGCERVER, V.: *El Estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Tro, Valencia, 1998.
- FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A.: “De las medidas cautelares”, en AA. VV. (coord. por FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A., RIFÁ SOLER, J.M. y VALLS GOMBAU, J.F.): *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Tomo III, Artículo 556 al 827*, Atelier, Barcelona, 2000, p. 3221 y ss.
- “Artículo 726. Características de las medidas cautelares”, en AA.VV. (coord. por FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M.A., RIFÁ SOLER, J.M. y VALLS GOMBAU, J.F.), *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Tomo III*, Iurgum, Atelier, Bcelona, 2000, pp. 3259 y ss.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M^a L.: “El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (coord. por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., JUAN RAMALLO MASSANET, J., LEJEUNE VALCÁRCEL, E. Y YÁBAR STERLING, A.), Dykinson, Madrid, 2007, pp. 317 y ss.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M.A.: “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista chilena de derecho*, nº 2, 2000, pp. 357 y ss.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “El defecto de motivación en el acuerdo ampliatorio del plazo de duración del procedimiento inspector. Comentario a la SAN de 20 de septiembre de 2007 (JT 2007, 1523)”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2008, pp. 75 y ss.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y SIOTA ÁLVAREZ, M.: “Los problemas interpretativos en la anulación de liquidaciones tributarias por los Tribunales Económico-administrativos”, en AA.VV.: *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho financiero y tributario en los nuevos planes de estudio*, Doc. nº 12/2011, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pp. 285 y ss.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y SIOTA ÁLVAREZ, M.: “Los imprevisibles efectos de los actos anulatorios de liquidaciones tributarias dictados en la vía económico-administrativa”, *Revista Impuestos*, nº 9, 2012, pp. 3 y ss.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007.

FERNÁNDEZ NIETO, J.: *La aplicación judicial europea del principio de proporcionalidad*, Universidad Rey Juan Carlos, Dykinson, Madrid, 2008.

Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el Derecho Público común europeo, Universidad Rey Juan Carlos, Dykinson. Madrid, 2008.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “La repercusión del Derecho comunitario sobre la devolución de ingresos indebidos”, en AA.VV.: *La Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de Estudio*, Vol. 2, 1995, pp. 2061 y ss.

FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.-R.: “Los principios constitucionales del procedimiento administrativo”, AA.VV.: *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, pp. 99 y ss.

FERNÁNDEZ TOMÁS, A.: *La Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

“La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: estructura, ámbito de aplicación, invocabilidad y contenido”, *Anuario de derecho europeo*, nº 2, 2002, pp. 137 y ss.

FERNANDO PABLO, M.: *La motivación del acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1993.

“La motivación del acto administrativo en la Ley 30/92”, en AA.VV.: *Procedimiento administrativo. Ponencias al I Coloquio hispano-portugués*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, pp. 193 y ss.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución Española (1)”, AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 901 y ss.

“El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el ordenamiento tributario español”, AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda, Volumen II, Homenaje a Cesar Albiñana García Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 867 y ss.

“El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *Crónica Tributaria nº 68*, 1993, pp. 45 y ss.

Curso de Derecho Financiero Español, Volumen I, Derecho Financiero (Ingresos, Gastos. Presupuesto), 22ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998.

- “¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1997, pp. 9 y ss.
- FERRER JEFFREY, B.: “Presente y futuro del Defensor del Pueblo Europeo, Guardián de la buena Administración”, *Revista de derecho de la Unión Europea*, nº 3, 2002, pp. 341 y ss.
- FREIXES SAN JUAN, M^a T.: *Constitución y Derechos Fundamentales*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1992.
- FREIXES SANJUÁN, T. y REMOTTI CARBONELL, J. C.: “Los valores y principios en la interpretación constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 35, 1992, pp. 98 y ss.
- FONSECA CAPDEVILLA, E.: “Artículo 81. Medidas cautelares”, en AA.VV.: *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, pp. 401 y ss.
- FONT SERRA, E.: “Las medidas cautelares como manifestación de la justicia preventiva”, en AA.VV.: *El sistema de medidas cautelares*, IX Reunión de Profesores de Derecho Procesal, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1974, pp. 139 y ss.
- FORNIELES GIL, A.: “El principio de proporcionalidad y la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas”, *Hacienda Canaria*, nº 22, 2008, pp. 235 y ss.
- FUENTES CAMACHO, V.: *Las medidas provisionales y cautelares en el espacio judicial europeo: (estudio del art. 24 del Convenio de Bruselas de 27 de septiembre de 1968, con especial referencia a la posición española)*, Eurolex, Madrid, 1996.
- FUENTETAJA PASTOR, J.A.: “El derecho a la buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de derecho de la Unión Europea*, nº 15, 2008 (Ejemplar dedicado a: Los Derechos Fundamentales en la Unión Europea: nuevas perspectivas), pp. 137 y ss.
- FUERTES SUÁREZ, L.: “Límites constitucionales de la autotutela administrativa” en AA.VV. (coord. por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.): *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Vol. 3, Civitas, Madrid, 1991, pp. 2483 y ss.
- GALÁN RUIZ, J. y BANACLOCHE PALAO, C.: “La responsabilidad de contratistas y subcontratistas: las consultas de la DGT”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, 2005, pp. 436 y ss.
- GALÁN VIOQUE, R.R.: “El derecho a una buena administración (art. II-101 del Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa)”, *Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho*, nº extra 1, 2005 (Ejemplar dedicado a: Estudios Jurídicos sobre la Constitución Europea), pp. 193 y ss.
- GALERA RODRIGO, S.: “Ciudadanía. El derecho a una buena administración”, en AA.VV.: *Comentarios a la Constitución Europea*, Vol. 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp.1439 y ss.
- GALETTA, D.U.: “El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario”, *Cuadernos de derecho público*, nº 5, 1998, pp. 75 y ss.
- “El principio de proporcionalidad en el Derecho Público italiano”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 299 y ss.
- GALLARDO CASTILLO, M. J.: “A vueltas con la motivación de los actos administrativos”, *Actualidad Administrativa*, nº 2, 2010, pp. 1 y ss.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J., TORRES FERNÁNDEZ DE SEVILLA, J. M. y CASERO LINARES, L.: *Las medidas cautelares en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil: (doctrina, jurisprudencia y formularios)*, Aranzadi, Pamplona, 2004.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *El procedimiento administrativo sancionador : comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 y al Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *REDF*, nº 76, 1992, pp. 597 y ss.

“Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, nº 90, 1996, pp. 213 y ss.

“Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, en AA.VV.: *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 95 y ss.

“La reformas fiscales”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 531 y ss.

"El discurso del método en el ámbito Hacendístico", *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales (Documento 12/02), Madrid, 2002, pp. 15 y ss.

GARCÍA CALVENTE, Y.: *Las notificaciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 2002.

GARCÍA CARACUEL, M.: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *REDF*, nº 133, 2007, pp. 5 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, nº 40, 1963, pp. 189 y ss.

“La formación histórica del principio de autotutela de la Administración”, *Moneda y crédito*, nº 128, 1974, pp. 59 y ss.

La lucha contra las inmunidades del poder, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1974.

“La Constitución como norma jurídica”, en AA.VV. (dirigida por PREDIERI, A. y GARCÍA DE ENTERRÍA, E.): *La Constitución Española de 1978*, Civitas, Madrid, 1981, pp. 97 y ss.

Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial, Tecnos, Madrid, 1981.

Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho, Civitas, Madrid, 1984.

“Principios y modalidades de la participación ciudadana en la vida administrativa”, en AA.VV.: *Libro Homenaje al Profesor Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 437 y ss.

La batalla por las medidas cautelares, 3ª edición, Thomson, Civitas, Madrid, 2004.

La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional, 4ª edición, Civitas, Madrid, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª edición, Civitas, Madrid, 2000.

Curso de Derecho Administrativo I, 14ª edición, Civitas, Madrid, 2008.

Curso de Derecho Administrativo I, 15ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

Curso de Derecho Administrativo II, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2008.

Curso de Derecho Administrativo II, 12ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

Curso de Derecho Administrativo II, 12ª edición, Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., LINDE, E., ORTEGA, L.I. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (coord. por GARCÍA DE ENTERRÍA, E.): *El sistema europeo de protección de los derechos humanos: estudio de la convención y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1983.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2002, pp. 9 y ss.

GARCÍA MORENO, A. y BOSCH CHOLBI, J.L.: “Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y la hermenéutica del Derecho Constitucional al Derecho Financiero”, en AA.VV.: *Presente y futuro de la Constitución española de 1978*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 167 y ss.

GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

“La incidencia del Derecho Comunitario en el Derecho español (especial referencia al ordenamiento financiero”, en AA.VV. (dir. por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.): *Sistema español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 55 y ss.

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

Las notificaciones tributarias, Aranzadi, Pamplona, 2001.

“La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 107, 2003, pp. 61 y ss.

“Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV.: (dir. por CALVO ORTEGA, R. y coord. por TEJERIZO LÓPEZ, J.M.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2004, pp. 213 y ss.

GARCÍA MORENO, V. A., “Duplicidad de pago, pago excesivo y enriquecimiento injusto en la devolución de ingresos indebidos”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, 2010, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 1133 y ss.

GARCÍA PALACIOS, J.: “El nuevo régimen de las medidas cautelares”, en AA.VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria en homenaje a Don Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 673 y ss.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A.: “Administración pública española y norteamericana”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, pp. 285 y ss.

GARCÍA PRATS, F.A.: “La devolución de ingresos indebidos”, *REDF*, nº 78, 1993, pp. 243 y ss.

“Artículo 8”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pp. 95 y ss.

“La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 101, 2001, pp. 87 y ss.

“Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, nº 259, 2001, pp. 259 y ss.

“Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero”, *RDFHP*, nº 260, 2001, pp. 519 y ss.

“La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXIII, nº 4, 2002, pp. 399 y ss.

“La jurisprudencia del TJCE y al artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residente (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *REDF*, nº 117, 2002, pp. 61 y ss.

“Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario global”, Doc. Nº 3/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

GARCÍA-ROSTÁN CALVÍN, G.: *El proceso penal de menores: funciones del Ministerio Fiscal y del juez en la instrucción, el período intermedio y las medidas cautelares : actualizado a la LO 8/2006, de 4 de diciembre*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

GARCÍA SÁNCHEZ, A.: *La función social de la propiedad en el delito de alzamiento de bienes*, Comares, Granada, 2003.

GARCÍA SINDE, I.: *El embargo de bienes. La reclamación previa a la tercería judicial de dominio y la enajenación forzosa de los bienes en el Reglamento General de Recaudación*, Comares, Granada, 2000.

- GARCÍA TORRES, J.: “Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria”, *CT*, nº 61, 1992, pp. 37 y ss.
- GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *El régimen de las medidas cautelares en el comercio internacional*, McGraw-Hill, Interamericana de España, Madrid, 1996.
- GARRIDO FALLA, F.: “Artículo 105” en AA.VV. (coord. por GARRIDO FALLA, F.): *Comentarios a la Constitución*, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1985, pp. 1450 y ss.
- GARRIDO MORA, M.: “Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación”, en AA.VV. (coord. por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 83 y ss.
- GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1984.
- GASCÓN INCHAUSTI, F.: *La adopción de medidas cautelares con carácter previo a la demanda*, CEDECS, Barcelona, 1999.
- GIANNINI, M.S.: *Il potere discrezionale della pubblica amministrazioni. Concetto e problema*, Giuffrè, Milano 1993.
- Diritto Amministrativo*, Vol. II, 3ª edición, Giuffrè, Milano, 1993.
- GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, 2ª edición, Colex, Madrid, 2007.
- GIMENO SENDRA, V., MORENO CATENA, V., GARBERÍ LLOBREGAT, J. y GONZÁLEZ-CUELLAR, N.: *Comentarios a la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1999.
- GIMENO SENDRA, V.: “Reiteración de liquidaciones tributarias y cosa juzgada”, *Diario La Ley*, nº 7796, 13 de febrero de 2012, La Ley Digital 148/2012.
- GOESEL-LE BIHAN, V.: “Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel”, *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, nº 22, 2007, pp. 141 y ss.
- GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “Algunas notas sobre las notificaciones tributarias válidas y la jurisprudencia”, *Impuestos*, nº 1, 1997, pp. 225 y ss.
- GÓMEZ BARAHONA, A.: “Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo tras la promulgación de la LRJPA”, en AA.VV.: *Procedimiento administrativo. Ponencias del I Coloquio hispano-portugués*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 1994, pp. 371 y ss.
- GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, MacGrawHill, Madrid, 1998.
- La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Elcano, 2000.
- GÓMEZ MARTÍN, F. y BATLLE GARCÍA, H.: “Acerca de la modificación introducida en el artículo 128 de la L.G.T. por la ley de acompañamiento de 1998. Ensayo de delimitación de su alcance y posible conexión con el Código Civil en cuanto a medidas cautelares”, en AA.VV. (coordinada por PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.): *Estudios tributarios aplicados*, Escola Universitaria d'Estudis Empresarials, Fundació Antonio Lancueta, Marcellona, 1998, pp. 279 y ss.
- GÓMEZ MATOS, M.: *El registro de bienes muebles*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005.
- GÓMEZ TABOADA, J.: “La suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de las liquidaciones tributarias”, *Carta Tributaria. Monografía*, nº 20, 2009.
- “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones”, *Carta Tributaria. Monografías*, nº 17, 2010.

“La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 254, 2011, pp. 75 y ss.

GONZÁLEZ ALONSO, L.N.: “Derecho a una buena administración”, en AA.VV.: *Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo* (coord. por MANGAS MARTÍN, A. y GONZÁLEZ ALONSO, L.N.), Fundación BBVA, Madrid, 2008, pp. 664 y ss.

GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003.

“Últimas tendencias en la interpretación del principio de proporcionalidad por parte del Tribunal Constitucional español”, en AA.VV.: *Derecho constitucional para el siglo XXI: actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional* (coord. por CARRASCO DURÁN, M., PÉREZ ROYO, F.J., URÍAS MARTÍNEZ, J. y TEROL BECERRA, M.J.) Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 4035 y ss.

GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A.: “Las garantías del crédito tributario” en AA.VV. (dirigida por MARTINEZ LAFUENTE, A.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 449 y ss.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N.: *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*, Colex, Madrid 1990.

“El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español”, *Cuadernos de derecho público*, nº 5, 1998, pp. 191 y ss.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen II*, Instituto de Estudios

Fiscales, Madrid, 1979. pp. 964 y ss.

“Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho Comparado”, en AA.VV.: *El Tribunal Constitucional*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 1171 y ss.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Editorial de Derecho Financiero, 6ª edición, Madrid, 1991.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “Aplicación de nuevas metodologías docentes en Derecho Financiero y Tributario”, AA.VV.: *VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España*, Doc. nº 30/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pp. 19 y ss.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Sobre la ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 316, 1954, pp. 706 y ss.

“Los principios generales del Derecho y la Constitución”, en AA.VV.: *La Constitución Española las fuentes del Derecho*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1159 y ss.

El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo, Civitas, Madrid, 1989.

“Medidas cautelares”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1998, pp. 127 y ss.

Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) II, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Tomo II, 4ª edición, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2007.

GONZÁLEZ RUS, J.J.: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (VII). Las insolvencias punibles”, en AA.VV. (dir. por COBO DEL ROSAL, M.): *Derecho Penal Español. Parte Especial*, 2ª edición, Dykinson, Madrid, 2005, pp. 545 y ss.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) adaptados a la nueva concepción subjetiva*, Tecnos, Madrid, 1999.

GIL IBÁÑEZ, J. L.: *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo: una visión práctica*, Colex, Madrid, 2001.

GORDON, A.: “Procedimiento, Derecho material y proporcionalidad: el principio de confianza legítima en el Derecho administrativo del Reino Unido”, *Documentación administrativa*, nº 263-264, 2003 (Ejemplar dedicado a: El Principio de seguridad jurídica y sus manifestaciones), pp. 329 y ss.

GRAU RUIZ, A.: “La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación”, *Crónica Tributaria*, nº 80, 1996, pp. 135 y ss.

La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua, La Ley, Madrid, 2000.

“Las notificaciones tributarias en Derecho comparado”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 78, 2007, pp. 131 y ss.

GREGGI, M.: “Dall’interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle la libertà fondamentali”, *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, nº 3, anno LX, 2001, pp. 412 y ss.

GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997.

GUICHOT REINA, E.: “Control de la discrecionalidad y responsabilidad en el Derecho Comunitario”, AA.VV.: *Discrecionalidad Administrativa y control judicial, I Jornadas de Estudio del Gabinete Jurídico de Andalucía*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 265 y ss.

HÄBERLE, P.: *La libertad fundamental en el Estado constitucional*, Pontificia Universidad Católica de Perú, Lima, San Miguel, 1997.

HEREDIA PUENTE, M. y FÁBREGA RUIZ, C.: *Medidas cautelares en el derecho de extranjería: Internamientos, expulsiones y otros aspectos del derecho de extranjería español*, Colex, Madrid, 1997.

HERNÁNDEZ GIL, A.: *La Constitución y su entorno, Obras completas*, Tomo 7, Espasa Calpe, Madrid, 1988.

Metodología de la ciencia del Derecho, Vol. III, Madrid, 1973.

HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Artículo 169. Práctica del embargo de bienes y derechos”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 1107 y ss.

HERRERA MOLINA, P.M.: “Hacienda general y autonomía financiera”, *REDF*, nº 56, 1987, pp. 523 y ss.

La potestad de información tributaria sobre terceros, La Ley, Madrid, 1993.

“Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra si mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom”, *Impuestos II*, 1997, pp. 1075 y ss.

Capacidad económica y sistema fiscal, Marcial Pons, Madrid, 1998.

Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Metodología del Derecho Financiero y Tributario, Documentos, Doc. nº 23/03, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: “El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huída de la Ley de Procedimiento Administrativo común”, *Impuestos II*, 1993, pp. 956 y ss.

HERRERA MOLINA, P.M. y VILLAR EZCURRA, M.: “Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, pp. 9 y ss.

HERRERA MOLINA, P.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Génesis, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley”, en AA.VV.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pp. 13 y ss.

HERRERO DE MADARIAGA, J.: “Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, Tomo II, 1979, pp. 257 y ss.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por el mismo autor): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 967 y ss.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “Procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por el mismo autor): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 967 y ss.

HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983.

HIMSWORTH, C.M.G.: “La proporcionalidad en el Reino Unido”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 273 y ss.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Recientes tendencias de la responsabilidad tributaria”, en AA.VV.: *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp. 611 y ss.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: “Las medidas cautelares en los procesos constitucionales”, en AA.VV.: *Manual práctico de medidas cautelares. Procesos constitucionales, ordinarios y especiales*, Comares, Granada, pp. 3 y ss.

HUERGO LORA, A.: “Artículo 33”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 100 (Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), 1998, pp. 340 y ss.

IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “Delito fiscal y principios de proporcionalidad y de intervención mínima”, *Actualidad Penal*, nº 1, 1993, pp. 331 y ss.

“Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 276, 2008, pp. 73 y ss.

IOFRIDA, G. y SCARPA A.: *I nuovi procedimenti cautelari : dopo la legge n. 80 del 2005, il D.L. n. 271 del 2005 e la legge n. 51 del 2006*, Giuffrè, Milano, 2006.

IRISSARRY, B.: “Artículo 54. Adopción de medidas cautelares” en AA.VV. (coord. por ODRIOZOLA, M. e IRISSARRY, B.): *Derecho español de la competencia: comentarios a la Ley 15/2007, Real decreto 261/2008 y Ley 1 /2002*, Vol. 2, Bosch, Barcelona, 2008, pp. 988 y ss.

IZQUIERDO SANS, C.: “El carácter no ejecutivo de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (comentario a la STS, 1ª, de 20 de noviembre de 1996)”, *Derecho privado y Constitución*, nº11, 1997, pp. 351 y ss.

JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Interpretación de la Constitución” en AA.VV.: *Enciclopedia jurídica básica*, Vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pp. 3681 y ss.

“Artículo 53. Protección de los Derechos Fundamentales”, en AA.VV. (dir. por ALZAGA VILLAMIL, O.): *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Ederesa, Madrid, 1996, pp. 439 y ss.

Derechos fundamentales, concepto y garantías, Trotta, Madrid, 1999.

- JIMENEZ CRUZ, J.M.: “Iniciación, ordenación e instrucción del procedimiento (Artículos 68 a 86)”, en AA.VV. (coord. por PENDÁS GARCÍA, B.): *Administraciones Públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993, pp. 527 y ss.
- JIMÉNEZ PLAZA, C.: *El "fumus boni iuris": un análisis jurisprudencial*, Iustel, Madrid, 2005.
- JOVÉ, M. A.: *Las medidas cautelares innominadas en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 1995.
- JUAN LOZANO, A.: “La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios: propuesta de regulación del deber de resolver de las Administraciones Tributarias desde el deber constitucional de buena administración”, *Fiscal mes a mes*, nº 83, 2003, pp. 22 y ss.
- “Actuaciones y procedimiento de inspección tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 587 y ss.
- KLUTH, W.: “Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 219 y ss.
- LAPIEDRA ALCAMÍ, R.: *Medidas cautelares en el arbitraje comercial internacional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A.: “La proporcionalidad de la norma penal”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 159 y ss.
- LAGO MONTERO, J.M.: “Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)”, *Crónica Tributaria*, nº 65, 1993, pp. 59 y ss.
- LAGO MONTERO, J.M.: “La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación de la ejecución (y II)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2008, pp. 21 y ss.
- LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994.
- LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952.
- LASARTE ALVAREZ, J.: “Funcionalidad del sistema y exigencias de cambio”, *REDF*, nº 37, 1983, pp. 5 y ss.
- LASARTE, J., RAMÍREZ, S. Y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- LATORRE, A.: *Introducción al Derecho*, Ariel, Madrid, 2002.
- LEGUINA VILLA, J.: “Principios generales del Derecho y Constitución”, *Revista de Administración Pública*, nº 114, 1987, pp. 7 y ss.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA.VV.: *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 113 y ss.
- LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: “Los efectos de las sentencias del Tribunal Europeo de derechos Humanos en Derecho español”, *Revista española de derecho internacional*, Vol. 37, nº 2, 1985, pp. 355 y ss.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en AA.VV.: *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 79 y ss.
- Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio y recargo*, Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, 2001.
- LÓPEZ GONZÁLEZ, J.I.: *El principio general de proporcionalidad en el Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1988.

- “El principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 143 y ss.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, M.: “Discrecionalidad de la potestad de imposición”, *RDFHP*, nº 114, 1974, pp. 1483 y ss.
- LÓPEZ RAMÓN, F.: “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”, *Revista de Administración Pública*, nº 115, 1998, pp. 57 y ss.
- LORCA NAVARRETE, A.: “Título IV. De las medidas cautelares”, en AA.VV.: *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, Tomo III, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 3811 y ss.
- LORENZO MEMBIELA, J.B.: “La buena administración en la Administración General del Estado”, *Actualidad administrativa*, nº 4, 2007, pp. 405 y ss.
- “La buena administración como estrategia promotora de la excelencia gestora”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 30, 2007, pp. 445 y ss.
- LORENZO RODRIGUEZ-ARMAS, M.: *Análisis del contenido esencial de los derechos fundamentales enunciados en el art. 53.1 de la Constitución Española*, Comares, Granada, 1996.
- LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *REDF*, nº 55, 1987, pp. 325 y ss.
- Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- “Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos”, *Tribuna Fiscal*, nº 2, 1990, pp. 37 y ss.
- “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, nº 9, 1990, pp. 223 y ss.
- Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *REDF*, nº 97, 1998, pp. 25 y ss.
- “A vueltas sobre la posibilidad de una segunda valoración administrativa cuando resulta anulada la comprobación de valores” (BIB 2001\1588), Westlaw Es.
- “La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 277, 2006, pp. 57 y ss.
- “El procedimiento de derivación de responsabilidad”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II*, Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 707 y ss.
- LUNA RODRÍGUEZ, R., “Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia J.B. contra Suiza”, *Quincena Fiscal*, nº 1, 2002, pp. 41 y ss.
- LUQUE MATEO, M.A.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009.
- “Las medidas cautelares positivas en el ámbito tributario (A propósito de la sentencia de 23 de febrero de 2001, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña)”, *Tribuna Fiscal*, nº 140, 2002, pp. 63 y ss.
- “Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 113, 2004, pp. 117 y ss.
- “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos*, nº 1, 2004, pp. 423 y ss.
- “Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal”, *Revista de Información Fiscal*, nº 92, 2009, pp. 13 y ss.;

“Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 605 y ss.

MALARET I GARCÍA, E.: “Los principios del procedimiento administrativo y responsable del procedimiento”, en AA.VV. (coord. por TORNOS MÁS, J.): *Administración Pública y Procedimiento Administrativo: comentarios a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*, Bosch, Barcelona, 1994, pp. 301 y ss.

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, *REDF*, nº 109-110, 2001, pp. 377 y ss.

“La deuda tributaria”, en AA.VV. (coord. por PALAO TABOADA, C.): *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pp. 227 y ss.

MÁLVAREZ PASCUAL, L. y LEANDRO SERRANO, M.: “El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación”, *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 273, 2005, pp. 39 y ss.

MANGAS MARTÍN, A.: “Cuestiones de Derecho Internacional Público en la Constitución Española de 1978”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 61, 1980, pp. 143 y ss.

MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 2006.

MARCHESSOU, P.: “Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 106 y ss.

MARINA JALVO, B.: *Medidas provisionales en la actividad administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 2007.

MARTÍN DÉGANO, I.: *Las medidas cautelares sobre el responsable subsidiario*, inédito.

MARTÍN DELGADO, J.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *HPE*, nº 60, 1979, pp. 61 y ss.

“El control constitucional del principio de capacidad económica”, en AA.VV.: *El Tribunal Constitucional*, Volumen II, IEF, Madrid, 1981, pp. 1571 y ss.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Marcial Pons, Madrid, 1999.

“Incidencia de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en materia tributaria: suspensión de la ejecución del acto impugnado y extensión de los efectos de una sentencia firme a personas que no han sido parte en el procedimiento”, *Revista de Información Fiscal*, nº 32, 1999, pp. 19 y ss.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La suspensión de la ejecución del acto tributario en vía de recurso y el interés de demora”, *Impuestos*, nº 2, 1995, pp. 381 y ss.;

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Metodología y Derecho Financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado?”, *RDFHP*, nº 258, 2000, pp. 913 y ss.

“El derecho financiero constitucional de la Unión Europea”, *REDF, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, nº 109-110, 2001, pp. 111 y ss.

Los supuestos de responsabilidad en la LGT, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

MARTÍN PASTOR, J.: *La tutela cautelar en la impugnación de acuerdos de las sociedades mercantiles*, Comares, Granada, 1997.

- MARTÍN PEREZ, P.A.: “La desviación de poder en el ordenamiento jurídico español (I)”, *Actualidad Administrativa*, nº 42, 1991, pp. 527 y ss.
- “La desviación de poder en el ordenamiento jurídico español (y II)”, *Actualidad Administrativa*, nº 43, 1991, pp. 539 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J.: “Estudio preliminar” en VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.
- “La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario”, *REDF*, nº 9, 1976, pp. 5 y ss.
- “Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública”, *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 407 y ss.
- “La suspensión en los procedimientos recaudatorios (La interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)”, *REDF*, nº 21, 1979, pp. 5 y ss.
- “La Constitución Española y el Derecho Financiero”, *HPE*, nº 63, 1980, pp. 97 y ss.
- Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1984.
- “Una Sentencia ejemplar”, *Tribuna Fiscal*, nº 22-23, 1992, pp. 2 y ss.
- “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 32, 1993, pp. 37 y ss.
- “Las cosas son como son”, *Tribuna Fiscal*, nº 63, 1994, p. 4.
- “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos en los procedimientos tributarios”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor Manuel Broseta Pont*, Vol. 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, pp. 2183 y ss.
- “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *Tribuna fiscal*, nº 67, 1996, pp. 3 y ss.
- Conferencia “La Constitución Española y el Derecho Financiero del siglo XXI” pronunciada en el Curso “La fiscalidad internacional: situación actual y perspectivas de futuro”, organizado por la UNED y dirigido por los Profesores José Manuel Tejerizo López y Juan Martín Queralt, celebrado en Denia, del 8 al 12 de julio de 2002.
- “Responsabilidad por actos tributarios”, en AA.VV. (dir. por DÍAZ DELGADO, J.): *Responsabilidad patrimonial del Estado legislador, administrador y juez*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004, pp. 351 y ss.
- “¿Renace el solve et repete?”, *Tribuna Fiscal*, nº 174, 2005, pp. 4 y ss.
- “...Es la Ley”, *Tribuna Fiscal*, nº 212, 2008, CISSonline.
- “Procedimiento sancionador tributario y derechos humanos. (Derecho a un proceso equitativo y justo y principio de legalidad penal)”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 383 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La política fiscal europea”, en la obra colectiva dirigida por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo III*, Civitas, Madrid, 1986, pp. 271 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª edición, Tecnos, Madrid, 1999.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11ª edición, Tecnos, Madrid, 2000.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª edición, Tecnos, Madrid, 2002.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª edición, Madrid, Tecnos, Madrid, 2006.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª edición, Tecnos, Madrid, 2009.

- Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª edición, Tecnos, Madrid, 2010.
- Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición, Tecnos, Madrid, 2011.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: “La desviación de poder en el derecho español”, *Revista de Administración Pública* nº 22, 1957, pp. 129 y ss.
- “Eficacia y garantía de los derechos fundamentales”, en AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución en homenaje al Profesor García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 585 y ss.
- MARTÍN TIMÓN, M.: *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- MARTÍNEZ BOTOS, R.: *Medidas cautelares*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1990.
- MARTÍNEZ EGAÑA, D. y VILLOLDO SALVATELLA, A.: “El número de identificación fiscal en España”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 12, 2008, pp. 4 y ss.
- MARTÍNEZ-GIJÓN MACHUCA, P.: *El registro de bienes muebles*, Marcial Pons, Barcelona, 2006.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Reclamación previa a una tercería de dominio frente a la Hacienda Pública”, *HPE*, nº 5, 1978, pp. 201 y ss.
- Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *REDF*, nº 55, 1987, pp. 379 y ss.
- “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, nº 81, 1990, p. 135 y ss.
- “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 38, 2011, pp. 11 y ss.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002.
- MARTÍNEZ PUJALTE, A.L.: *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997.
- “Ámbito material de los derechos fundamentales, dimensión institucional y principio de proporcionalidad: STC 136/199, de 20 de julio”, *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, nº 54, 2006, pp. 75 y ss.
- MARTÍNEZ ZORRILLA, D.: “Alternativas a la ponderación. El modelo de Susan L. Hurley”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 86, 2009, pp. 119 y ss.
- MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Gestión y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en AA.VV.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, pp. 253 y ss.
- MAURICIO SUBIRANA, S.: *El responsable tributario y la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- MEDINA GUERRERO, M.: *La vinculación negativa de legislador a los derechos fundamentales*, Mc Graw Hill, Madrid, 1996.
- “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 119 y ss.
- MELLADO RUIZ, L.: “Principio de buena administración y aplicación indirecta del Derecho Comunitario: instrumentos de garantía frente a la "comunitarización" de los procedimientos”, *Revista española de derecho europeo*, nº 27, 2008, pp. 281 y ss.
- MELONCELLI, A.: “Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale”, *Rivista di diritto tributario*, nº 7-8, 2005, pp. 779 y ss.

- MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Valladolid, Campus universitario de Burgos, 1988.
- “La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido”, *REDF*, nº 113, 2002, pp. 5 y ss.,
- “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, 2006, pp. 7 y ss.
- MERKL, A.: *Teoría general del Derecho Administrativo*, Editora Nacional, Mexico, 1980.
- MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*, Bosch, Barcelona, 2000.
- “Tutela cautelar y medidas provisionales previas al procedimiento administrativo”, *La Ley*, 1999-3, D-151, pp. 2011 y ss.
- MESSNER, J.: *Ética social, política y económica a la luz del Derecho Natural*, Rialp, Madrid, 1967.
- MIR DE LA FUENTE, T.: *Las retenciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010
- MONTERO AROCA, J., IGLESIAS CABRERO, M., MARÍN CORREA, J.Mª y SAMPEDRO CORRAL, M.: *Comentarios a la Ley de Procedimiento Laboral*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 520 y ss.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 103, 1999, pp. 49 y ss.
- “Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, *Tribuna Fiscal*, nº 78, 1997, pp. 76 y ss.
- “La responsabilidad de contratistas y subcontratistas”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 21, 2006, pp. 3 y ss.
- El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado*, La Ley, Madrid, 2006.
- “La nueva asistencia mutua en el ámbito de la recaudación. Directiva 2010/24 del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas”, *OL: Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 27, 2010, pp. 4 y ss.
- MONTESANO, L.: *I provvedimenti d’urgenza nel processo civile*, Casa editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1955
- MORCILLO MORENO, J.: “La suspensión de la ejecución” en AA.VV. (coord. por GARBERÍ LLOBREGAT, J.): *El procedimiento administrativo común (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios)*, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 1991 y ss.
- MORENILLA RODRÍGUEZ, J.M.: “La ejecución de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Poder Judicial*, nº 15, 1989, pp. 53 y ss.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional”, *Impuestos*, nº 1, 1997, pp. 303 y ss.
- El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 97, 2012, pp. 75 y ss.
- MORENO MOLINA, A. M.: “La motivación y la notificación de los actos administrativos”, *Documentación administrativa*, nº 254-255, 1999, pp. 159 y ss.

- MORIES JIMÉNEZ, M^a T.: “Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios”, *REDF*, n^o 80, 1993, pp. 655 y ss.
- MORILLO MÉNDEZ A.: “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”, *Información fiscal*, n^o 29, 1998, pp. 9 y ss.
- “La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Gaceta Fiscal*, n^o165, 1998, pp. 32 y ss.
- “El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios”, *Impuestos*, II, 1999, pp. 198 y ss.
- “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, *Tribuna Fiscal*, n^o 108, 1999, pp. 55 y ss.
- MOROTE SARRIÓN, J.V.: “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos tras la sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, n^o 94, 1997, pp. 307 y ss.
- MORTE GÓMEZ, C.: *El procedimiento ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y los requisitos de admisibilidad de la demanda*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- MORVIDUCCI, C.: “Fumus bonis iuris e misure cautelari nel proceso comunitario”, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n^o 3-4, 1999, pp. 705 y ss.
- MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, traducción y notas de CALREO GALLEGO, J.M. y NAVAS VÁZQUEZ, R., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *REDF*, n^o 140, 2008, pp. 727 y ss.
- MUÑOZ ARNAU, J.: *Los límites de los derechos fundamentales en el Derecho Constitucional español*, Aranzadi, Cizur Menor, 1998.
- MUÑOZ CONDE, F.: *El delito de alzamiento de bienes*, 2^a edición, Bosch, Barcelona, 1999.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Civitas, Madrid, 2004.
- MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, *Revista Administración Pública* n^o 84, 1977, pp. 519 y ss.
- “Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional”, *Revista de Administración Pública*, n^o 100-102, 1983, pp. 371 y ss.
- “Los principios generales del derecho administrativo comunitario y la reforma de la legislación básica española”, en AA.VV.: *Las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas*, Generalidad de Catalunya, Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 1992, pp. 85 y ss.
- “La responsabilidad extracontractual de los poderes públicos en el Derecho Comunitario Europeo”, en AA.VV.: *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos*, III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1999, pp. 195 y ss.
- MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El Derecho de Prelación General*, Aranzadi, Elcano, 1996.
- NARBÓN LAÍNEZ, E.: “Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo. Especial referencia a la suspensión en vía administrativa”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, n^o 18 (Ejemplar dedicado a: Valoración de la Ley 30/1992 tras cinco años de vigencia), 1997, pp. 175 y ss.
- NAVARRO EGEA, M.: “Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección”, *Impuestos*, 1988-II, pp. 1341 y ss.
- El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006.

NAVAS VÁZQUEZ, R.: “La devolución de ingresos indebidos ante el Derecho Comunitario”, *Noticias de la UE*, nº 54, 1989, pp139 y ss.

Las devoluciones de los ingresos tributarios, Civitas, Madrid, 1992.

“Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *REDF*, nº 76, 1992, pp. 619 y ss.

NIETO, A.: *Estudios históricos sobre Administración y Derecho Administrativo*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986.

OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado”, *CT*, nº 71, 1994, pp. 101 y ss.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “La responsabilidad subsidiaria de los contratistas y subcontratistas de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios correspondientes a su propia actividad”, *Nueva fiscalidad*, nº 4, 2005, pp. 91 y ss.

ORON MORATAL, G.: “Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132 y 133)”, en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 1627 y ss.

“La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas (Especial referencia a relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)”, *Palau 14, RVHP*, nº 28, 1997, pp. 5 y ss.

“Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *REDF*, nº 97, 1998, pp. 53 y ss.

ORTELLS RAMOS, M.: *Derecho Procesal Civil*, 5ª edición, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

Las medidas cautelares, La Ley, Madrid, 2000.

ORTELLS RAMOS, M. y CALDERÓN CUADRADO, Mª P.: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*, Comares, Granada, 1996.

ORTELLS RAMOS, M. y BELLIDO PENADÉS. R.: *Las medidas cautelares en derecho de la competencia: la práctica del Tribunal de Defensa de la Competencia y de los tribunales civiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

ORTIZ PRADILLO, J. C.: *Las medidas cautelares en los procesos mercantiles*, Iustel, Madrid, 2006.

PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, AA.VV.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro II*, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 375 y ss.

“La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *Gaceta Fiscal*, nº 45, 1987, pp. 127 y ss.

“La docencia y la investigación jurídicas en España”, *Revista de Administración Pública*, nº 129, 1992, pp. 333 y ss.

“Temas para un debate sobre la regulación de los ‘procedimientos de gestión, recaudación e inspección’ en la nueva Ley General Tributaria”, *CT*, nº 63, 1992, pp. 99 y ss.

“Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *REDF*, nº 88, 1995, pp. 630 y ss.

“La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 533 y ss.

“Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 195, 1999, pp. 3 y ss.

Prólogo al libro de RODRIGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 9 y ss.

El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario, Civitas, Cizur Menor, 2008.

PARADA VÁZQUEZ, J.R.: “Derecho administrativo, Derecho privado y Derecho garantizador”, *Revista de Administración Pública*, nº 52, 1967, pp. 59 y ss.

“El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal”, *Revista de Administración Pública*, nº 67, 1972, pp. 41 y ss.

“Los conflictos entre la Administración y los Tribunales ante la nueva Constitución”, *Revista de Administración Pública*, nº 84, 1977, pp. 553 y ss.

“Artículo 105. Los principios de audiencia y publicada en las actuaciones de la Administración”, en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Políticas* (dirigidas por ALZAGA VILLAMIL, O.), Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1985, pp. 295 y ss.

Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común: (estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Marcial Pons, Barcelona, 1993.

Derecho Administrativo I, Parte General, 12ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

PARRA GARCÍA-MOLINER, A.: “Procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por HUESCA BOADILLA, R.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pp. 962 y ss.

PAREJO ALFONSO, L.: “El contenido esencial de los derechos fundamentales en la jurisprudencia constitucional; a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de abril de 1981”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 3, 1981, pp. 169 y ss.

Estado social y administración pública: los postulados constitucionales de la reforma administrativa, Civitas, Madrid, 1983.

“La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *REDA*, nº 49, 1986, pp. 19 y ss.

“La participación en el Estado Social”, *Actualidad Administrativa nº 5*, 1987, pp. 225 y ss.

“Constitución y valores del ordenamiento”, en AA.VV.: *Estudios sobre la Constitución española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría I*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 29 y ss.

“El ciudadano y el administrado ante la Administración y su actuación, especialmente cumplida a través del procedimiento”, en AA.VV.: *Administraciones Públicas y Constitución. Reflexiones sobre el XX aniversario de la Constitución Española de 1978*, INAP, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1998, pp. 539 y ss.

PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, Vol. I, 5ª edición, Ariel, Barcelona, 1998.

PARRA GARCÍA-MOLINER, A.: “Procedimiento de inspección”, en AA.VV. (coord. por HUESCA BOADILLA, R.): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pp. 962 y ss.

PASTOR BORGONÓN, B., y VAN GINDERACHTER, E.: *El procedimiento de medidas cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*, Fundación Universidad-Empresa, Civitas, Madrid, 1993.

PECES-BARBA, G. y PRIETO SANCHÍS, L.: *La Constitución Española de 1978. Un estudio de Derecho y Política*, Fernando Torres editor, Valencia, 1981.

PECES-BARBA MARTINEZ, G.: *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984

“Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución española”, en AA.VV.: *Funciones y fines del Derecho. Estudios en honor del profesor Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia, 1992, pp. 247 y ss.

- PEDRAZ PENALVA, E.: *Las medidas cautelares reales en el proceso penal ordinario español: (contribución a su estudio)*, Trivium, Madrid, 1985.
- PEDRAZ PENALVA, E. y ORTEGA BENITO, V.: “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial*, nº 17, 1990, pp. 69 y ss.
- PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los tributos”, *REDF*, nº 73, 1993, pp. 23 y ss.
- PEÑA ALONSO, J. L., y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, MacGraw Hill, Madrid, 1995.
- PERA VERDAGUER, F.: “Medidas cautelares” en *Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo, Ley 29/1998, de 13 de julio*, 6ª edición, Bosch, Barcelona, 1998, p. 791 y ss.
- PERELLÓ DOMÉNECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*, nº 28, 1997, pp. 69 y ss.
- PÉREZ DAUDÍ, V.: *Las medidas cautelares en el proceso de propiedad industrial*, J.M. Bosch editor, Barcelona, 1999.
- PÉREZ DE AYALA. J.L.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, *RDFHP*, nº 79, 1969, pp. 9 y ss.
- “Las fuentes del Derecho Tributario y el principio de legalidad”, *RDFHP*, nº 122, 1976, pp. 363 y ss.
- “Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada”, *CT*, nº 50, 1984, pp. 65 y ss.
- “La unión económica y monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero español”, en AA.VV. (dir. por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.): *Sistema español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 197 y ss.
- “El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho Tributario y la ciencia de la Hacienda)”, en AA.VV.: *I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 11/02, Madrid, 2002, pp. 285 y ss.
- PÉREZ DE VEGA, L.Mª: “El embargo por deudas tributarias en la LGT y en las normas de desarrollo”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 687 y ss.
- PÉREZ LUÑO, A.E.: *Derechos Humanos. Estado de Derecho y Constitución*, 9ª edición, Tecnos, Madrid, 2005.
- “La interpretación de la Constitución”, *Revista de las Cortes Generales*, nº 1, 1984, pp. 82 y ss.
- Los derechos fundamentales*, 6ª edición, Tecnos, Madrid, 1995.
- PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria”, *HPE*, nº 14, 1972, pp. 207 y ss.
- “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, AA.VV.: *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 391 y ss.;
- Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 10ª edición, Civitas, Madrid, 2000.
- “El derecho a la propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *REDF*, nº 109-110, 2001, pp. 23 y ss.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- PERIS GARCÍA, P.: “El poder financiero y sus límites; la incidencia del Derecho Comunitario”, *RDFHP*, nº 253, 1999, pp. 657 y ss.

PHILIPPE, X.: *Le controle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelle & administrative françaises*, Economica-PUAM, Paris, 1990.

“El principio de proporcionalidad en Derecho público francés”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, 1998, pp. 255 y ss.

PITTEN VELLOSO, A.: “Eguaglianza tributaria e proporcionalità”, *Rivista di diritto tributario*, nº 11, 2006, pp. 821 y ss.

PODETTI, J.R.: *Tratado de las medidas cautelares*, Ediar, Buenos Aires, 1956.

PONCE SOLÉ, J.: *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

“¿Adecuada protección judicial del Derecho a una buena administración o invasión indebida de ámbitos constitucionalmente reservados al Gobierno?”, *Revista de administración pública*, nº 173, 2007, pp. 239 y ss.

PONS CÁNOVAS, F.: *Las medidas provisionales en el procedimiento sancionador*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2001.

PONT I CLEMENTE, J.F.: “Las fuentes del Derecho Tributario (Artículo 9º)”, AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 191 y ss.

“El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2010, pp. 39 y ss.

“Una cierta interpretación de las medidas cautelares del art. 81 de la LGT o la consagración de la barbarie”, documentación del Seminario de Derecho tributario empresarial, Fundación Magín Pont Mestres y Antonio Lancuena Buerba, XXVIII Jornada Anual, Barcelona, 21 de mayo de 2010.

PONT MESTRES, M.: “La Justicia tributaria y su formulación constitucional”, *REDF*, nº 31, 1981, pp. 365 y ss.

“Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, *RDFHP*, nº 203, 1989, pp. 1087 y ss.

“Administración tributaria y Estado de Derecho”, en AA.VV.: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, segunda edición, Aranzadi, Pamplona, 1994, pp. 23 y ss.

“Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa”, en AA.VV. (coord. por PONT MESTRES, M.): *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías: (necesario equilibrio entre la potestad de ejecutoriedad de la Administración y el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes)*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1994, pp. 71 y ss.

PORTAL MANRUBIA, J.: *Medidas cautelares personales en el proceso penal de menores : (según reforma de la LO 8/2006, de 4 de diciembre, por la que se modifica la LO 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores)*, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Barcelona, 2008.

PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, L.: *Derecho concursal, procedimientos sucesorios, jurisdicción voluntarias, medidas cautelares*, Tecnos, Madrid, 1978.

PRIETO SANCHÍS, L.: “Los valores superiores del ordenamiento jurídico y el Tribunal Constitucional”, *Revista del Poder Judicial*, nº 11, 1984, pp. 85 y ss.

Estudios sobre Derechos Fundamentales, Debate, Madrid, 1990.

“Observaciones sobre las antinomias y el criterio de ponderación”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 11, 2000, pp. 9 y ss.

PROTO PISANI, A.: *Le tutele giurisdizionali dei diritti*, Studi, Jovene Editore, Napoli, 2003.

- PUJADAS TORTOSA, V.: *Teoría general de las medidas cautelares penales. Peligrosidad del imputado y protección del proceso*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2008.
- QUINTERO OLIVARES, G.: “De las insolvencias punibles”, en AA.VV. (dir. por QUINTERO OLIVARES, G.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 9ª edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 705 y ss.
- RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”, *CT*, nº 67, 1993, pp. 101 y ss.
- “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 76, 1995, pp. 79 y ss.
- “1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 727 y ss.
- “El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico”, *Crónica Tributaria*, nº 78, 1996, pp. 165 y ss.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en LASARTE, J., RAMÍREZ, S., y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990.
- RAMOS ROMEO, F.: *Las medidas cautelares civiles: un análisis jurídico-económico*, Atelier, Barcelona, 2006.
- REBOLLO PUIG, M.: “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”, en AA.VV.: *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 659 y ss.
- REQUEJO PAGÉS, J.L.: “La articulación de las jurisdicciones internacional, constitucional y ordinaria en la defensa de los derechos fundamentales: (a propósito de la STC 245/91 "Caso Bultó")”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 35, 1992, pp. 179 y ss.
- “Convenio Europeo y Tribunal Constitucional: La inviable diversidad de contenidos en los enunciados de derechos fundamentales”, *Anuario jurídico de La Rioja*, nº 6-7, 2000-2001, pp. 377 y ss.
- RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *REDF*, nº 138, 2008, pp. 257 y ss.
- RIPOLL CARULLA, S.: *El sistema europeo de protección de los derechos humanos y el Derecho español*, Atelier, Barcelona, 2007.
- “Incidencia en la Jurisprudencia del TC de las Sentencias del TEDH que declaran la vulneración por España del CEDH”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 79, 2007, pp. 309 y ss.
- ROBLES GARZÓN, A.: “La actividad cautelar y los procesos declarativos judiciales” en AA.VV. (coord. por CABAÑAS GARCÍA, J.C.): *Comentarios prácticos a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, Trivium, Madrid, 2000, pp. 647 y ss.
- RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: “Suspensión del acto y medidas cautelares”, *Poder Judicial*, nº 21, 1991, pp. 145 y ss.
- El buen gobierno y la buena administración de instituciones públicas*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- “El derecho fundamental al buen gobierno y a la buena administración de instituciones públicas”, *Revista de estudios locales. Cunal*, nº 100, 2007, pp. 39 y ss.
- “El derecho fundamental al buen gobierno y a la buena administración de Instituciones Públicas”, *Anuario de derecho administrativo*, nº15, 2008, pp. 113 y ss.
- “El interés general como categoría central de la actuación de las Administraciones Públicas”, *Actualidad Administrativa*, nº 8, 2010, pp. 1 y ss.

- RODRÍGUEZ ARANA, M.A.: “La regulación de las obligaciones tributarias formales en el reglamento general de aplicación de los tributos”, *Revista de información fiscal*, nº 98, 2010, pp. 11 y ss.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- “Derecho Financiero, Gasto Público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución”, en AA.VV.: *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp. 347 y ss.
- “Las garantías del crédito tributario”, *REDF*, nº 30, 1981, pp. 181 y ss.
- “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, nº 53, 1983, pp. 75 y ss.
- “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36, 1992, pp. 9 y ss.
- Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.
- “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA.VV.: *El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio sobre la Constitución Española*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1994, pp. 1281 y ss.
- “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 593 y ss.
- “La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 1, 2001, pp. 45 y ss.
- “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *REDF*, nº 125, 2005, pp. 5 y ss.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005.
- RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R.: “Las medidas cautelares provisionálsimas: análisis de la STS de 20 de diciembre de 2007”, *Actualidad administrativa*, nº 6, 2008, pp. 26 y ss.
- RODRIGUEZ DE SANTIAGO, J.M^a: *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000.
- RODRÍGUEZ RAMOS, M.J. y PÉREZ BORREGO, G.: “Las medidas cautelares en el procedimiento de gestión recaudatoria de Seguridad Social”, *Aranzadi Social*, nº 5, 1999, pp. 913 y ss.
- ROMERO HERNÁNDEZ, F.: “Sobre una teoría de los valores en el derecho administrativo”, en AA.VV. (coord. por GÓMEZ-FERRER MORANT, R.), *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pp. 115 y ss.
- ROSEMBUJ, T.: “La suspensión cautelar y las medidas cautelares de la Ley General Tributaria”, *Economist & Jurist*, nº 18, 1996, pp. 44 y ss.
- La transacción tributaria. Discrecionalidad y actos de consenso*, Atelier, Barcelona, 2000.
- ROY PÉREZ, C.: *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Bosch, Barcelona, 2007.
- RUBIO LLORENTE, F.: “Constitución: valores, principios, derechos...” en AA.VV. (coord. por OLLERO TASSARA, A.): *Valores en una sociedad plural*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid, 1999, pp. 135 y ss.
- RUIZ GARIJO, M. y VAQUERA GARCÍA, A.: “Aspectos problemáticos de la responsabilidad de los contratistas y subcontratistas”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 15, 2006, pp. 9 y ss.

- RUIZ MIGUEL, C.: *La ejecución de las sentencias del TEDH*, Tecnos, Madrid, 1997.
- RUIZ PIÑERO, F. L., LÓPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F. y GARRIDO BENGOCHEA, L. A.: *Las medidas cautelares en la Ley 29-1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Un arquetipo de Derecho Tributario. (Las instituciones de A. D. Giannini)”, en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero II*, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pp. 217 y ss.
- “Organización política y Derecho Financiero (Origen y evolución del principio de legalidad)”, *Hacienda y Derecho I*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 119 y ss.
- “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 145 y ss.
- “La elaboración corporativa de las disciplinas financieras”, en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero V*, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pp. 15 y ss.
- Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen primero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- Sistema de Derecho Financiero I, Introducción, Volumen segundo*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977.
- “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, *CT*, nº 62, 1992, pp. 103 y ss.
- Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1993.
- SÁINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976.
- “Sobre la apreciación de la buena conducta en función del interés general y la responsabilidad patrimonial de la Administración: sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1977”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 13, 1977, pp. 329 y ss.
- SAINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho Financiero, Tomo I, Parte General*, Editor Rafael Castellanos, Madrid, 1983.
- SÁNCHEZ BARRIO, J. Y UCELAY SÁNCHEZ, A.: “Principio de proporcionalidad y recaudación tributaria: aplicación del citado principio en el embargo de planes de pensiones o de previsión social”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, nº. 2, 2005, pp. 145 y 22.
- SAITTA, F.: *Il potere cautelare della pubblica amministrazione: tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa*, Giappichelli, Torino, 2003.
- SALA SÁNCHEZ, P., XIOL RÍOS, J.A. y FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “Medidas cautelares” en *Práctica procesal Contencioso-Administrativa, Tomo IX*, Bosch, Barcelona, 1999, pp. 463 y ss.
- SALADO OSUNA, A.: “Efectos y ejecución de las sentencias del Tribunal de Estrasburgo”, en AA.VV.: *Derecho constitucional para el siglo XXI : actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 1833 y ss.
- SALINAS MOLINA, F.: “Las medidas cautelares en el proceso laboral”, en AA.VV. (coord. por COLLADO GARCÍA-LAJARA, E.): *Manual práctico de medidas cautelares. Procesos constitucionales, ordinarios y especiales*, Comares, Granada, pp. 411 y ss.
- SÁNCHEZ ISAC, J.: *La desviación de poder en los derechos francés, italiano y español*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1973.
- La desviación de poder en la reciente jurisprudencia*, Bayer Hermanos, Barcelona, 1999.
- SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano en la Administración Pública*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.

Discrecionalidad administrativa y control judicial, Tecnos, Madrid, 1994.

SANCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *REDF*, nº 87, 1995, pp. 421 y ss.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”, (BIB 1995/1285), Westlaw ES.

SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I.: “Ejecución interna de sentencias internacionales y protección eficaz de los Derechos Humanos”, en AA.VV.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Vol. 4, Civitas, Madrid, 1996, pp. 5271 y ss.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos*, 1992-I, pp. 236 y ss.

“Los españoles, ¿Súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos*, 1992-I, pp. 250 y ss.

Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional, Marcial Pons, Madrid, 1997.

SANDULLI, ALDO M.: “Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati”, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, nº 2, 1995, pp. 329 y ss.

La proporzionalità dell'azione amministrativa, Casa Editrice Dott. Antonio Milano, Padova, 1998.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: “Renovación dogmática en torno a la desviación de poder como instrumento de control”, *Revista Española de derecho Administrativo*, nº 2, 1974, pp. 303 y ss.

SANTANA GOMEZ, A.: *La interrupción y la suspensión como medidas cautelares en el procedimiento disciplinario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.

SANTI ROMANO: *Fragmentos de un diccionario jurídico*, (trad. por SENTÍS MELENDO, S. y AYERRA REDIN, M.), Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse”, *Impuestos*, Año 18, nº 2, 2002, pp. 443 y ss.

Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria, Documentos, Doc. Nº 19, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

SANTAOLALLA LÓPEZ, F.: “Los tratados como fuente del Derecho en la Constitución” en AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1913 y ss.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Industrias Gráficas M. Pareja, Barcelona, 1974.

SERRANO ANTÓN, F.: *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

La oposición a la vía de apremio, Aranzadi, El Cano, Navarra, 1998.

SESMA SÁNCHEZ, B.: “La nulidad de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2007 (BIB 2007/1679).

SIERRA MORÓN, S.: *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo: un estudio normativo y jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

SIMÓN ACOSTA, E.: “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, en AA.VV.: *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Tomo II, IEF, Madrid, 1991, pp. 1079 y ss.

El Derecho Financiero y la ciencia jurídica, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

SIMÓN MATAIX, M.: “Comentario al RD 1065/2007: ámbito de aplicación, censos, domicilio fiscal y NIF”, *Carta tributaria. Monografías*, nº 12, 2008, pp. 3 y ss.

- SÖDERMAN, J.: “El derecho fundamental a la buena administración”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, nº 214, 2001, pp. 8 y ss.
- SOLER ROCH, M^a. T.: “Artículo 132” en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I (Ley General Tributaria)*, Edersa, Madrid, 1982, pp. 301 y ss.
- “Artículo 133”, en AA.VV.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo I*, Edersa, Madrid, 1982, pp. 309 y ss.
- Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.
- “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, *CT*, nº 59, 1989, pp. 11 y ss.
- “Deberes Tributarios y Derechos Humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 30, 1995, pp. 101 y ss.
- “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *REDF*, nº 97, 1998, pp. 7 y ss.
- “Reflexiones en torno a la nueva Ley General Tributaria”, en AA.VV.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 107 y ss.
- SOPENA GIL, J.: “Artículo 128”, en AA.VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, pp. 325 y ss.
- El embargo de dinero por deudas tributarias en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- SORIA SAINZ, M.: “Aspectos materiales de la responsabilidad por contratos con contratistas y subcontratistas”, *Jurisprudencia tributaria*, nº 11, 2004, pp. 33 y ss.
- TARDÍO PATO, J.: “Medidas provisionales” en AA.VV. (coord. por GARBERÍ LLOBREGAT, J.): *El procedimiento administrativo común (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios)*, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 1155 y ss.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las fuentes del derecho financiero a la luz de la Constitución”, AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho, Volumen III*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1989 y ss.
- “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *REDF*, nº 82, 1994, pp. 265 y ss.
- “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, (BIB 1994\478), Westlaw ES.
- “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios”, *Revista de información fiscal*, nº 1, 1994, pp. 11 y ss.
- “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *REDF*, nº 100, 1998, pp. 691 y ss.
- “Procedimiento de recaudación”, en AA.VV. (dir. por CALVO ORTEGA, R.): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pp. 575 y ss.
- “La responsabilidad patrimonial del legislador en materia tributaria y las medidas cautelares en el contencioso-administrativo tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 67, 2004, pp. 107 y ss.
- “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”, conferencia pronunciada en las XI Jornadas de Estudios Tributarios: “Procedimientos tributarios nacionales y tutela comunitaria del contribuyente” organizadas por el Ilustre Colegio Provincial de Abogados de Almería, 6 y 7 de noviembre de 2008.
- “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”, en AA.VV. (dir. por FERNÁNDEZ MARÍN, F.): *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, pp. 87 y ss.
- “Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente”, *Revista Tribuna Fiscal*, nº 261, 2012, CISSonline.

- TELLO BELLOSILLO, J., VILLAR EZCURRA, M. y RODRIGUEZ VILLAR, C.: “Recaudación”, en AA.VV.: *Procedimientos Tributarios 2009-10*, Francis Lefebvre, Madrid, 2008, pp. 656 y ss.
- TERRERO CHACÓN, J.L.: “Capítulo II. Medidas cautelares”, en AA.VV. (dir. por ARNALDO ALCUBILLA, E. y FERNÁNDEZ VILLAVERDE, R.): *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, Publicaciones Avella, Madrid, 1998, pp. 1293 y ss.
- TESO GAMELLA, P.: *Medidas cautelares en la justicia administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- TOMÁS MALLÉN, B.: *El derecho fundamental a una buena administración*, Instituto Nacional de Administraciones Públicas, Madrid, 2004.
- TORNOS MÁS, J.: “Suspensión cautelar en el proceso contencioso-administrativo y doctrina jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 61, 1989, pp. 119 y ss.
- El derecho a una buena administración*, Sindicatura de Greuges de Barcelona, Barcelona, 2007.
- TORREGOSA CANÉ, M^a D.: “Nulidad y anulabilidad de actos administrativos tributarios: fuentes, concepto y delimitación”, *Técnica Tributaria*, nº 56, 2002, pp. 101 y ss.
- TORRES FERNÁNDEZ DE SEVILLA, J.M., GARBERÍ LLOBREGAT, J. y CASERO LINARES, L.: *Las medidas cautelares en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil: (doctrina, jurisprudencia y formularios)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- TORRES ROSELL, N.: *Las medidas cautelares: (contraste entre la regulación coetánea a la LEC de 1881 y la LEC de 2000)*, Montecorvo, Madrid, 2000.
- URÍA FERNÁNDEZ, F.: “La protección penal de los derechos de crédito de la Hacienda Pública: el delito de alzamiento de bienes. ¿Novedades en el Código Penal de 1995?”, *CT*, nº 80, 1996, pp. 115 y ss.
- URIOL EGIDO, C.: *La discrecionalidad en el Derecho Tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general*, Doc. N°29/02, Instituto de Estudio Fiscales, Madrid, 2003.
- “Una solución normativa a la cuestionada aplicación del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el procedimiento de inspección tributaria”, en AA.VV.(coord. por MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCÍA, A. y MENÉNDEZ GARCÍA, G.): *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. 1, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 845 y ss.
- VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias* (traducida por MARTÍN QUERALT, J.), Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.
- VALBUENA GARCÍA, E.: *Medidas cautelares en el enjuiciamiento de menores*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- VALITUTI, A.: *I procedimenti cautelari e possessori*, CEDAM, Padova, 2004.
- VECINA CIFUENTES, J.: *Las medidas cautelares en los procesos ante el Tribunal Constitucional*, Colex, Madrid, 1993.
- VEGA BORREGO, F. A.: “Los intereses de demora y la reiteración de actos tributarios previamente anulados”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 1 (Edición Extraordinaria XVIII Premio AEDAF), 2011, pp. 13 y ss.
- VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: “Tributos y obligaciones tributarias”, en AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pp. 75 y ss.
- VELÁZQUEZ MARTÍN, A.: *La intervención judicial de bienes y empresas: Estudio procesal*, Aranzadi, Pamplona, 2009.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Hacienda Pública y Administración Pública”, *HPE*, nº 26, 1974, pp. 101 y ss.

- VILARROIG MOYA, R.: “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 640, 2004, pp. 11 y ss.
- VILLAR EZCURRA, M.: “La necesaria sistematización del Derecho financiero y tributario. Algunas consideraciones sobre los retos y criterios”, *REDF*, nº 112, 2001, pp. 623 y ss.
- “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 100, 2001, pp. 23 y ss.
- “Consideraciones sobre metodología del Derecho Financiero y Tributario: lo que debemos a la historia y lo que la Historia descubre en la relación Hacienda y Administración”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pp.160 y ss.
- VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, pp. 9 y ss.
- VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑÉ LLINAS, E.: “Artículo 9º. El Estado de Derecho y la Constitución”, en AA.VV. (dir. por ALZAGA VILLAMIL, O.): *Comentarios a la CE de 1978*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1996, pp. 469 y ss.
- VILLARÍN LAGOS, M.: “Obligaciones pecuniarias de la Administración Tributaria”, en AA.VV.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 735 y ss.
- “La relación jurídico-tributaria”, en AA.VV.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pp. 95 y ss.
- VIVES ANTÓN, T.S. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L.: *Los delitos de alzamiento de bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- VOGEL, K.: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *HPE*, nº 59, 1979, pp. 15 y ss.
- “Dinero y Principios Fundamentales”, *RDFHP*, nº 211, 1991, pp. 57 y ss.
- WEBER, A.: “El procedimiento administrativo en el Derecho comunitario”, en AA.VV.: *El procedimiento administrativo en el Derecho comparado*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 82 y ss.
- XYNOPOLOUS, G.: *Le contrôle de proportionnalité dans le contentieux de la constitutionnalité et de la légalité en France, Allemagne et Angleterre*, LGDJ, Paris, 1995.
- ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: “Apuntes sobre el nuevo régimen de notificaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 99, 1999, pp. 75 y ss.
- “Artículo 81. Medidas cautelares”, en AA.VV. (coord. por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.): *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 601 y ss.
- ZABALA-RODRIGUEZ FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Ciss, Valencia, 1991.
- ZAGREBELSKY, G.: *El derecho dúctil*, 2ª edición, Trotta, Madrid, 1999.