

**RECENSIÓN: LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE
ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA
TRIBUTARIA DE AMABLE CONCUERA TORRES,
EDITORIAL MARCIAL PONS, 1998**

*Blanca Torres Espinosa **

Antes del inicio de este estudio, es importante hacer mención al concepto de lo que se entiende por cautelar, aún cuando por lo general ninguna ley cualquiera que sea su origen se remite a dar un concepto de las figuras jurídicas que estudia, según el Diccionario de la Real Academia Española en su aspecto genérico lo señala como “preventivo o precautorio” y descriptivamente como “las medidas o reglas para prevenir la consecución de determinado fin o precaver lo que pueda dificultarlo”.

También cabe aclarar que el derecho tributario está estrictamente regulado en la ley, además de ser constantemente cambiante; ello no es raro puesto que de acuerdo a las circunstancias económicas y políticas de un país, es natural que sea una materia en movimiento y proyección, adecuado a las necesidades que día a día se requieren. No obstante sus principios básicos no sufren casi cambios, uno de ellos es su regulación estricta en la Constitución Española, entre los que encontramos, el de proporcionalidad, inviolabilidad del domicilio, intimidad, seguridad jurídica y propiedad, capacidad económica, generalidad e igualdad.

Ante la violación de esas obligaciones por parte de los sujetos pasivos, nace el derecho de la administración competente de ejercitar su derecho para requerir de cobro a estos, ello en caso de omisión y

* Candidata a doctora en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca.

una vez agotados los procedimientos con que cuenta la Hacienda Pública para exigir su tributo. Derivado de la eminente presunción de no percibirlos por maquinaciones del deudor a sus bienes para hacerse insolvente, el sujeto activo podrá aplicar las medidas cautelares reguladas en la ley, las cuales hemos venido señalando.

Es necesario precisar que esta monografía se base en el estudio del artículo 128 de la Ley General Tributaria, haciendo mención a las reformas hechas en la Ley 25/1995. Traduciéndose a efectuar el cobro de la deuda tributaria exigible y evitar la defraudación fiscal.

Consideramos que de cualquier forma hay sujetos pasivos que siempre tratan de no realizar el pago de sus tributos teniendo éxito en ocasiones.

234 El objeto de la medida cautelar es disminuir las situaciones de defraudación u omisión a la Hacienda Pública. No obstante y de acuerdo a lo que ya hemos señalado, también es necesaria la aplicación de los principios del Derecho Tributario, ello tomando en cuenta los criterios básicos según el caso concreto, la medida cautelar se aplicará en proporción, equidad y garantizando una igualdad como a cualquier sujeto pasivo.

De acuerdo a lo que señala el Dr. Corcuera las características básicas de las medidas cautelares son:

1. La instrumentalidad, ya que dependen de otra situación jurídica principal. Para nosotros sería una medida accesorias, ya que si no cumple la principal se ejecutará ésta.
2. Temporalidad. Ya que tiende a desaparecer si la situación principal se define y aya no exista peligro que impida su eficacia inmediata. Es decir en caso de que el sujeto pasivo cumpliera con su obligación fiscal o se compruebe que no existe o existió responsabilidad ante la Hacienda Pública levantándose la medida.
3. Urgencia. Se aplica para evitar no poder hacer posible el resultado pretendido por la norma.

4. Homogeneidad. Con las medidas ejecutivas. Opera la medida cautelar cuando los efectos futuros de cualquier forma tendrían que aplicarse forzosamente, asegurando con ello los actos de ejecución.
5. Jurisdiccionalidad. Ya que se genera la aplicación de la medida cautelar por un proceso judicial.

En el supuesto de la imposición de la medida cautelar en Derecho Tributario, será la Administración la única en hacerlo, como ella es la afectada no será necesario que presente una garantía para asegurar los posibles daños al sujeto pasivo, sin embargo si éste quiere que la medida aplicada sea levantada sobre sus bienes o derechos, tendrá que presentar la sustitución de garantía mediante la presentación de una fianza la cual será cancelada hasta que resuelva la litis principal del asunto.

En Derecho Español hay diversas modalidades de las medidas cautelares, ello de acuerdo a la existencia de un proceso judicial o su adopción fuera del ámbito jurisdiccional como lo haría la Administración Pública por el objeto o su finalidad.

235

Según el objeto. Recae sobre la persona de los sujetos a los que les afecta y sobre su libertad individual parcial o totalmente y las medidas patrimoniales o reales, que afectan los bienes del sujeto o derechos del mismo sobre alguna cosa.

Por su finalidad, según por lo que se pretende asegurar, unas la entrega de una cosa (depósito), el cumplimiento de obligaciones genéricas (pago de una deuda civil), realizar obligaciones de hacer o no hacer (suspensión provisional de una obra), el mantenimiento de una situación existente que pretende ser modificada (la suspensión del acto administrativo impugnado), poner a disposición de un Juez a una persona para asegurar su presencia o imposibilitando su desaparición (detención provisional, prisión provisional o libertad provisional).

Las medidas cautelares que contempla la administración, son precisamente para asegurar la eficacia de un acto administrativo futuro

reguladas en el artículo 72 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con el nombre de medidas provisionales.

Así las medidas cautelares están reguladas en el artículo 128 de la Ley General Tributario, que señala:

- “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 gravemente dificultado.
- 2, Las medidas habrán de ser proporcionales 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 la siguientes:

236

- a) Retención cautelar del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, en 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 y derechos
- c) Cualquier otra legalmente prevista.

El embargo preventivo asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o 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 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 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 ejercidas sin establecimiento permanente 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”.

237

Antes de continuar con el estudio de lo que no dice Corcuera, analizando el concepto de medidas cautelares que aseguran el cobro de ella deuda tributaria, debemos señalar qué elementos las determinan, entre otros como lo que señala García de Enterría y T.R. Fernández en su Libro, *Curso de Derecho Administrativo I* son:

- I. El órgano de la Administración que tiene atribuida la competencia para dictar el acto: en segundo término.
- II. El presupuesto de hecho
- III. El fin y la causa
- IV. El motivo del acto
- V. El contenido y objeto del mismo, que puede ser declarativo de una voluntad determinada (decisión) o de otros estados psicológicos (juicio, conocimiento, deseo, etc.)

- VI. El procedimiento común para la producción de los actos y su forma de manifestación, que normalmente ha de ser escrita y necesita del conocimiento de los interesados.

Continuando con el análisis, nos referiremos a la aplicación de las medidas cautelares de forma provisional, sin señalar que órganos lo harán.

El artículo 128 de la ley en mención, en su primer párrafo, hace alusión expresamente a la serie de elementos que integran el presupuesto de hecho de la norma, es decir a partir de que se lleven a cabo generaran la consecuencia jurídica, lo cual traerá el nacimiento de una medida cautelar que se concretará al aplicar el párrafo tercero.

Es muy importante tomar en cuenta que para adoptar una medida cautelar, es necesario que quien la va a aplicar tenga la capacidad jurídica y el derecho de actuar sobre el sujeto a quien le va a afectar.

238 En este caso el sujeto activo, incluirá la determinación del órgano competente para acordarlas; es decir debe existir una causa justificada, que se presume que el cobro se verá frustrado o dificultado y que de acuerdo al análisis de haber efectuado las facultades de comprobación, investigación e información, surja esa necesidad; serán los únicos para aplicar estas medidas quienes seña las encargadas de la actividad recaudadora del tributo. Por lo que corresponderá a los Jefes de Gestión, Inspectores, Jefes y Jefe de las Dependencias de Recaudación según sus competencias territoriales y funcionales aplicar la medida cautelar para el cobro de la deuda tributaria.

Para que la medida tenga eficacia y esté conforme a derecho, el párrafo 3º del artículo 128, señala que para la aplicación de las medidas cautelares es requisito sine cuando que el Juez de Institución del domicilio del deudor de su autorización.

Lo que se pretende con los Jueces de Instrucción, es que ofrezcan a los de lo Contencioso-Administrativo, actuaciones más rápidas para asegurar el adeudo que tiene el sujeto pasivo con la Hacienda Pública.

Otro de los supuestos que regula la ley, es el de la aplicabilidad de la medida Contenciosos-Administrativa cuando existan indicios racionales de que, en caso de no acordar garantía, el cobro o aseguramiento del tributo se verá frustrada o gravemente dificultada.

Para que este supuesto surja, deben estar inmiscuidas dos circunstancias, las de índole subjetivo, es decir la ausencia por parte del órgano competente de un cobro imposibilitado el cual se forma de la voluntad administrativa, y la segunda, es objetiva, siendo que el sujeto pasivo efectúe actos para gravar, ocultar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.

El cobro frustrado o gravemente dificultado debe determinarse, pues no solo es el hecho de indicio, sino demostrar que el sujeto pasivo va a efectuar artimañas para insolvencia.

Una situación, podría darse cuando el sujeto no realiza su pago en el periodo voluntario de acuerdo a la ley y la actuación del mismo para provocar el no cobro de ese adeudo por la Hacienda Pública, tendiendo a conservar sus bienes, dejar los de menos valor o de difícil ejecución. 239

La Administración Tributaria, tiene facultades para aplicar la medida cautelar de acuerdo a la ley e impone a los obligados a colaborar con el fin de que pueda obtener información y adoptar las medidas cuando sea necesario.

La aplicación de la medida cautelar por parte de la administración, consistirá en la idea de que la Hacienda Pública presuma por los actos del deudor que este va a ocultar, gravar o disponer de ellos.

El perjuicio de la Hacienda Pública, se producirá cuando los supuestos antes señalados se efectúen.

Cuando la ley habla de la aplicación de las medidas cautelares sin que exista deuda líquida, hay inseguridad jurídica, puesto que no se conoce la cuantía de la misma, sin embargo el Juez de Instrucción y la Administración podrán saber si la medida es necesaria o no,

encontrándonos con que asimismo es incierto el principio de proporcionalidad.

La liquidación tiene varias fases, la iniciación, la liquidación provisional, la comprobación y la liquidación definitiva. Los participantes declaran la realización del hecho imponible, ello inicia la fase, esto ante las oficinas liquidadoras de la Administración mediante acto administrativo correspondiente, esta procederá a cuantificar provisionalmente la deuda tributaria, los órganos de inspección y gestión de los tributos, tienen luego la posibilidad de comprobar la situación de los obligados tributarios respecto del tributo.

Existe la posibilidad de que los actos emitidos por la autoridad como consecuencia de la imposición de las medidas cautelares, puedan ser impugnados ante el Juez Contencioso-Administrativo o efectuarse el levantamiento de la medida cautelar que se aplicará para garantizar el cobro de la deuda tributaria, siendo ella la que garantiza y satisface esa obligación, inclinándose por la proporcionalidad como dijimos.

240

El supuesto del artículo 128.2 a) de la Ley General Tributaria se refiere a la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que debe realizar la Hacienda Pública cuando se presume incumplimiento del sujeto pasivo, señalando el precepto “la retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución”.

J. Herrero Madariaga, señala 3 elementos que llevan a la retención:

- a) La posesión o detentación de la cosa;
- b) La existencia de un crédito exigible y vencido, aún cuando no este cuantificado a favor del retenedor;
- c) La conexión entre el crédito y la cosa.

El retenedor no adquiere por usucapción los bienes que refiere;

además mientras se encuentre en su posesión, este puede perderla o desaparecer su derecho; para concluir el derecho de retención no resulta eficaz frente a otros eventuales acreedores, puesto que no genera un privilegio, por lo que en caso de quiebra o concurso, el poseedor de la cosa retenida, será un acreedor mas.

El derecho de retención es un derecho personal, ello al no poder recuperarse ni exigir su devolución; la administración no pierde su devolución ni pierde la posesión de las cosas, concluyendo por lo tanto que su naturaleza es un derecho real.

La función del derecho de retención, es que la Administración suspenda la actividad de otros órganos de la Hacienda Pública destinada a devolver o pagar cantidades monetarias debidas al sujeto pasivo de una obligación tributaria por presunción de incumplimiento tributario. Esta retención recae en cantidades recae en cantidades monetarias exclusivamente.

Las devoluciones tributarias, son los supuestos en que la Administración debe hacer el reintegro de cantidades al sujeto pasivo, las cuales ingresó previamente en las cajas de la Hacienda Pública. Desprendiéndose dos supuestos de devolución: 241

- a) La de los ingresos debidos, este supone la existencia de una obligación tributaria válida, el pago era debido y el derecho a la devolución sobreviene.
- b) La de los ingresos indebidos, por provenir de una obligación tributaria aquejada de algún motivo de ilegalidad, que suponía quiebra del ordenamiento tributario.

Los supuestos mas comunes de devolución conforme a las normas jurídicas de acuerdo a lo que señala Arias Velasco y Sartorio son:

- a) Por exenciones
- b) Por deudas o sanciones condonadas

- c) En los tributos gestionados por el sistema de pagos a cuenta, en los que la deuda tributaria del sujeto pasivo resulta inferior al crédito de impuesto que nació en su favor por cantidades ingresadas en el periodo impositivo.
- d) Por devoluciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- e) Por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por nulidad, rescisión o resolución de los actos o contratos que originaron un gravamen.
- f) Por el impuesto sobre el Valor Añadido cuando las cuotas soportadas por los sujetos pasivos excedan continuamente de las cuotas devengadas, a los exportadores en el régimen comercial de viajeros, a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y finalmente, en el caso de entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos.

242

En el caso de los ingresos indebidos, los comunes son los que señala el artículo 155 de la Ley General Tributaria de forma genérica:

- a) Los indebidos por duplicidad de pago o superior al importe de la deuda tributaria liquidada o autoliquidada, y pago después de haber prescrito la acción administrativa para su exigencia o el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación.
- b) Ingresos indebidos por ausencia de realización del hecho imponible, por infracción de las normas de cuantificación de la obligación tributaria y por vicios formales en el acto de liquidación.
- c) Ingresos debidos sobrevenidos por las leyes interpretativas o exenciones retroactivas, por declaraciones de inconstitucionalidad o por falta de realización futura del hecho imponible en algunas tasas.

- d) Ingresos indebidos puestos de manifiesto a través de actos administrativos de gestión e inspección (liquidación provisional, paralelas o complementarias).
- e) Ingresos indebidos declarados como consecuencia de la revisión de los actos administrativos que los originaron, previo recurso o de oficio.

Continúa señalando el artículo 128.2 b), al referirse a la medida cautelar del embargo preventivo que recae sobre bienes o derechos, así como en de dinero y mercancías en cuantía suficiente por actividades lucrativas y no declaradas a la Administración.

Las medidas cautelares pueden prorrogarse o devenir en definitivas en el caso de no pago, además se tendrá que analizar el objeto, la práctica y el aseguramiento del embargo. Su objeto, es precisamente asegurar el pago de la deuda tributaria liquidada, sin embargo hay que considerar que la Ley General Tributaria en su artículo 131.4, señala que no recaerá el embargo sobre bienes que no deben ser ejecutados, como lo son estos supuestos que se contemplan en casi cualquier ley de otros sistemas jurídicos internacionales:

243

- a) Ausencia de patrimonialidad o contenido económico, derechos de la personalidad (honor, intimidad); derechos políticos, sociales o administrativos y los personalísimos (voto, a la familia).
- b) Inembargabilidad por falta de transmisión del derecho (posesión, expectativas de derechos); derechos subordinados o accesorios de otros (servidumbres prediales inseparables del fundo); bienes de dominio público.
- c) Por causas de utilidad pública, que se concreta en los bienes de dominio público, comunales y el patrimonio nacional (las costas, propiedad forestal, vías férreas).
- d) Por causa de interés social, como el lecho cotidiano del deudor, cónyuge e hijos; las ropas de uso diario; libros; instru-

mentos de trabajo o profesión; arte u oficio; sueldo, pensión o retribución o equivalente que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

Para asegurar el embargo, es necesario que de acuerdo a los bienes que se puedan embargar se efectúe su inscripción en los registros correspondientes, la cual generará en la traba la eficacia que se requiere.

En el caso de los bienes muebles, es necesario que si se sabe del embargo, debe asegurarse su depósito, regulado en el artículo 138 del Reglamento de General de Recaudación, por lo que tendrá derecho a la retribución convenida, aquella persona que se haga cargo del depósito o en su caso rendir cuentas, de lo contrario o en caso de levantar el embargo se declarará responsable solidario del pago de la deuda por el importe de los bienes así como de los intereses que se hallan generado hasta la liquidación del adeudo.

244 Asimismo el artículo 128.2 c9 de la LGT, también señala que serán embargables aquellos bienes que de acuerdo a la ley puedan garantizar el adeudo, señalando además lo relativo al embargo preventivo, sobre bienes muebles embargados consistente en encomendar a una persona la cual incluso puede ser el propio ejecutado o a un tercero, con el fin de que guarde y custodie durante el tiempo que se mantenga en cautela, en caso de que se puedan inscribir las cosas en el registro correspondiente se hará. Hay entidades de depósito en las que se puede llevar el resguardo del mismo, ya que estas tienen seguridad y solvencia para tal fin.

Por último nos referimos al embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria, que corresponda a exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

Los efectos se traducen a onerosos, debiéndose comprender toda actividad que busque un beneficio y de un resultado provechoso para la empresa, individual o societaria.

Otra característica de este embargo, es que para poder ejecutar preventivamente es preciso que las actividades lucrativas no hayan sido declaradas eludiendo las obligaciones fiscales.

Un supuesto mas, es aquel que señala que las actividades lucrativas no estén en un establecimiento y no se hayan declarado, es decir la obligación formal en iniciar la actividad económica que va a originar la sujeción a diversos impuestos.

Lo que produce la aplicación de la medida cautelar, es la sospecha acerca del incumplimiento del crédito tributario por no declarar una actividad, de ahí que la Administración pueda presumir la falta de pago. El límite del objeto del embargo son el dinero y las mercancías, pues van a ser los únicos bienes que se puedan sujetar al supuesto, ello por las actividades realizadas.

Otra cuestión, que se analiza es el objeto del embargo y cuantificar la deuda, esta será incierta y se determinará en el futuro de forma provisional, también ello ayudará a evitar abusos de la Administración que se produzcan en el patrimonio de los interesados.

245

El último punto de la intervención es el de los ingresos de espectáculos públicos cuando estos no hayan sido previamente declarados a la Administración Tributaria, el embargo se hará a los ingresos obtenidos por el espectáculo.

De todos estos supuestos estudiados por la Ley en relación al embargo, es necesario señalar ¿que pasa después de adoptada la medida? ¿se podrá levantar si ha cumplido su función, se prorrogará en caso de no ser resuelta la litis o se convertirá en definitiva?, de acuerdo al caso concreto, esa prórroga no podrá ser mayor a seis meses; solamente se levantará en forma definitiva también en el supuesto en que el deudor sustituya la garantía por otra legalmente permitida y sea suficiente.

Cuando a la prórroga, las medidas cautelares adoptadas aparecen en el tiempo, es decir la existencia y eficacia de las garantías por darse los requisitos que la originaron en el espacio; y por último la conver-

sión en definitiva, ello de acuerdo a la omisión o falta de pago del deudor, motivo por el que la Administración a partir de que le notificó la vía de apremio 20 días después no acude para arreglar su asunto, esta podrá ejecutar los bienes del deudor, poniéndolos a remate para cubrir la deuda; ello de acuerdo a los artículos 126 y 127 de la LGT.