



DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Resoluciones TEAC

Las medidas cautelares en la reciente doctrina del TEAC.

Entre las más recientes resoluciones dictadas por el TEAC, encontramos varios acuerdos referidos a la adopción de medidas cautelares y, más concretamente, a casos en que estas medidas han consistido en el embargo (cautelar) de créditos o derechos de que era titular el sujeto afectado por la medida, lo que nos permite dar noticia ordenada de los criterios sostenidos al efecto por aquel órgano.

Para empezar, advertiremos que la regulación del tema se encuentra en el artículo 81 del Reglamento General de Recaudación de 2005 (aprobado por el Real Decreto 939/2005) que dispone:

“Artículo 81. Embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo

Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

- a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.*
- b) Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.>>*

Fijado el punto de partida, la Resolución de 9 de julio de 2008 (Nº 00/2596/2006.Vocalía I^a) viene a declarar, en relación a la propia posibilidad de adoptar este tipo de medidas, que es preciso que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medi-

das, el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado artículo (81 de la LGT) lo que debe recogerse en la motivación del acto administrativo correspondiente, no bastando el hecho de que las deudas sean de elevada cuantía o que el acta se haya firmado en disconformidad, sino que es necesaria 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.

En el caso, los órganos de inspección de la Delegación Especial de la AEAT, habían acordado el embargo cautelar y aprehensión física del pagaré a favor del deudor, justificando la media en los siguientes motivos: a) El elevado importe de la deuda tributaria descubierta, así como la ausencia de activos de la empresa suficientes; b) La existencia entre los activos de la empresa de un pagaré con vencimiento el 16 de diciembre de 2005, por importe de ...€, que dada su volatilidad y su liquidez inmediata aconsejaba su embargo o aprehensión física; y c) El carácter de disconformidad del acta, ponía de manifiesto, no solo la discrepancia del obligado tributario respecto a su contenido, y de la regularización llevada a cabo, sino también, un indicio de la disconformidad en el pago de la deuda tributaria resultante.

La resolución declara en el Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

“... 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.

Pues bien, en el acuerdo de adopción de medidas cautelares de que se trata, no se justifica en modo alguno que en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado, limitándose a justificar las mismas en, el 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 finalmente, el carácter de disconformidad del acta.

Como puede observarse, 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 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.”

Tratándose de una anulación por falta de motivación, la resolución no se pronuncia sobre la retrotracción de actuaciones, posiblemente porque el transcurso del tiempo habría deja-

do sin justificación que se dictase ahora una nueva medida cautelar, aunque debidamente motivada.

En segundo lugar, la Resolución de 25 de junio de 2008 (Nº 00/2516/2007.Vocalía I Iª) viene a pronunciarse sobre la posibilidad misma de ordenar, como embargo preventivo practicado a un sujeto declarado responsable tributario, la retención en el pago de los derechos de cobro pendientes que se deriven de relaciones comerciales con diversas empresas. Cuestionada tal posibilidad por el reclamante, el TEAC resuelve muy sucintamente que: *“Por lo que se refiera a la alegación del imposible embargo de créditos futuros, el artículo 81 del vigente Reglamento General de Recaudación de 2 de septiembre de 2005, sobre embargo de créditos, lo permite, al hacer mención expresa a que el “crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento” (Fto. Jur. 3º).*

Declaración idéntica a la dictada en la Resolución de 11 de junio de 2008 (Nº 00/2515/2007.Vocalía I Iª).

A nuestro juicio, si bien del contenido de ambas Resoluciones no puede conocerse con precisión el objeto mismo del embargo —pues parece que afectaba a créditos que pudiesen nacer en el futuro—, es dudoso que el artículo 81 RGR ampare tal medida, pues de su literalidad, antes reproducida, se desprende otra cosa.

La tercera Resolución que reproducimos - Resolución de 9 de julio de 2008; nº 00/2615/2006;Vocalía I Iª- versa también sobre la forma en que debe acordarse una medida cautelar consistente en el embargo sobre un pagaré. La medida ordenaba al depositario, mantener su custodia hasta su vencimiento y posteriormente realizar su abono en la cuenta restringida del Tesoro Público. Al respecto el TEAC considera —Fto. Jur. 2º- que tal cautela *“debe considerarse incorrecta, dado que se adoptó una medida definitiva contraria a la finalidad cautelar prevista en el artículo 81 de la Ley General Tributaria, que lo que pretende es asegurar que los bienes y derechos permanezcan en el patrimonio del deudor hasta que eventualmente pueda llegar su ejecución, y por ello el embargo preventivo del pagaré una vez que venció el mismo debió transformarse en una traba o prohibición de disposición del dinero en cuenta bancaria, sustraído a la posibilidad de actos de disposición por parte de su titular, pero custodiado en esa misma cuenta y no en la del Tesoro, debiendo habido continuar en esa posición hasta que hubiese llegado el momento de su ejecución por la falta de ingreso en periodo voluntario de la liquidación y la conversión en definitiva de la medida cautelar dentro del procedimiento de apremio, todo ello sin perjuicio de la responsabilidad en que hubiera podido incurrir el depositario. Ello implica que el acuerdo deba considerarse no ajustado a derecho, lo cual conduce a la anulación del mismo y de la resolución del Tribunal Regional que lo confirmó...”*

Efectivamente, la cautela adoptada más bien respondía a un cobro en vía ejecutiva que a una medida preventiva ante el posible impago futuro de la deuda que se pretendía asegurar.

Finalmente la Resolución de 9 de julio de 2008 (Nº 00/3051/2006.Vocalía I Iª) resuelve la pretensión del reclamante para que la Administración le abonase intereses de demora,

pues el embargo cautelar había consistido en la aprehensión física de un pagaré a favor del deudor que se encontraba depositado en gestión de cobro en determinada entidad para proceder a su abono en la cuenta del Tesoro Público. El interesado, impugnando la liquidación que dio origen a la medida cautelar, había obtenido la suspensión de efectos de aquélla presentado aval, por lo que solicitaba el abono de intereses de demora desde el día en que se ordenó la inmovilización del dinero (2 de diciembre de 2005) hasta el día en que se produjo la devolución (25 de mayo de 2006), apoyándose para la procedencia de los mismos, tanto en la Ley General Tributaria como en la Ley General Presupuestaria.

El TEAC desestima la pretensión pues *“si bien el artículo 30 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, al regular las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, establece que la Administración tributaria esta sujeta al cumplimiento de obligaciones de contenido económico y dentro de ellas a la obligación de satisfacer intereses de demora, no es menos cierto que de conformidad con el párrafo primero del citado artículo, “establecidas en esta ley” y en desarrollo del mismo, los artículos 31, 32, 33 y 34, regulan la obligación de satisfacer intereses de demora en los supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, devolución de ingresos indebidos y reembolso de los costes de las garantías, por lo que solo en estos casos la citada Ley General Tributaria establece la obligación de satisfacer intereses de demora a cargo de la Administración tributaria.*

En este mismo sentido se pronuncia la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en cuyo artículo 24 establece que “En materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa se aplicará lo dispuesto en su legislación específica”

La decisión del TEAC, entendemos, es ajustada a la Ley, pues el título invocado por el reclamante –Ley General tributaria y Ley General Presupuestaria- no fue considerado adecuado a la naturaleza y fundamento de la solicitud.