

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2493/2017 de 31/01/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Adopción de medidas cautelares. Riesgo recaudatorio.

Determina el TEAC, en recurso extraordinario de alzada, que la adopción de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT –aquellas cuya finalidad es asegurar el cobro de la deuda tributaria–, requiere la concurrencia tanto de la vertiente subjetiva como de la objetiva del riesgo recaudatorio. Entiende el Tribunal que la adopción de tales medidas no puede basarse únicamente en determinadas conductas del obligado tributario encaminadas a la disposición de sus bienes, sino que, además, resulta necesario la constatación del riesgo objetivo, ya que la medida cautelar no tendría sentido si la cuantía de la deuda fuera insignificante en comparación con los ingresos corrientes o el patrimonio del obligado tributario, por ejemplo.

En cuanto a la vertiente subjetiva del riesgo, concluye el TEAC que las conductas reprochables del obligado tributario no tienen por qué estar limitadas al ámbito recaudatorio, sino que, por el contrario, dicho elemento puede fundarse en conductas del obligado tributario puestas de manifiesto durante el procedimiento de comprobación tendente a regularizar la deuda.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

Sobre la necesaria concurrencia del elemento subjetivo del riesgo se ha pronunciado este Tribunal Central en diferentes ocasiones. Así, puede citarse la resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2596/2006) en la que dijimos:

SEGUNDO.- El artículo 81 del la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, establece e su apartado 1 que “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 verá frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción” El siguiente apartado 2 dispone que las medidas habrán de ser proporcionales al daño que se pretende evitar, estableciendo a continuación el tipo de medidas cautelares que pueden adoptarse entre las que se encuentra “el embargo preventivo de bienes o derechos, del que se practicará en su caso, anotación preventiva”.

A la vista de lo dispuesto en el precepto mencionado, 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.

(...)

Ciertamente, no basta que concurra el riesgo subjetivo para la adopción de medidas cautelares si no existe un riesgo objetivo. Dicho con otras palabras, determinadas conductas del obligado tributario tendentes a la disposición de sus bienes difícilmente podrían permitir la adopción de una medida cautelar si resultase, por ejemplo, que la cuantía de la deuda fuera irrelevante en comparación con los ingresos corrientes o con el patrimonio de aquel.

Así pues, en contra de lo que sostiene la Directora recurrente, este Tribunal Central concluye que para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario que concurran las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquél.

La necesaria concurrencia de ambas vertientes del riesgo ha sido reconocida por este Tribunal Central en diversas resoluciones, además de en la arriba citada de 9 de julio de 2008 (RG 2596/2006). Así, por ejemplo, en la resolución de 30 de octubre de 2012 (RG 3488/2011), en la que se señaló:

TERCERO: En cuanto a la inexistencia de “periculum in mora”, el mismo se refiere a la existencia de un riesgo fundado que, para el caso de no adoptarse las medidas cautelares, y en tanto el procedimiento de que se trate esté siendo tramitado con la consiguiente pendencia en cuanto al resultado pretendido –el pago de la deuda y sanciones tributarias–, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de conseguir el resultado mencionado. Resulta ineludible, pues, hacer la mejor exposición posible por lo que respecta a la naturaleza del riesgo, como elemento primordial que justifica el recurso a las medidas cautelares adoptadas.

Riesgo subjetivo: debe destacarse, de manera fundamental, la precisa descripción y análisis que la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, realiza sobre la casuística que, en el presente caso, se da en la existencia y naturaleza del riesgo subjetivo que incide tanto en la mercantil, deudor principal, como en la reclamante, por su condición posible de responsable solidaria. Resumidamente, el riesgo subjetivo deriva de la actitud defraudatoria y elusiva adoptada por la mercantil V, S.L.. Esta mercantil, cuyo administrador de hecho es el cónyuge de la reclamante, realizó volitivamente la mencionada actuación fraudulenta en el I.V.A. mediante la utilización de intermediarios o agentes ficticios, acto que supone la premeditada decisión defraudatoria en el pago de los tributos a que viene obligada por ley. La Inspección de los Tributos considera que la persona que ha gestionado la sociedad ha sido D. X, apoderado de la misma y cónyuge de la reclamante, D^a. Y. El Sr. X aparece actuando en nombre de la mercantil en los contratos, facturas, cheques, etc., e incluso en las escrituras relativas a la transmisión de inmuebles promovidos por la sociedad, firmando, también, las declaraciones presentadas. Tiene probado la Inspección que, incluso, la Sra. Y ha sido partícipe y administradora de algunos de los trucos utilizadas por la mercantil para eludir el pago del I.V.A.

Respecto de la reclamante, ha de resaltarse su participación en la gestión de V, S.L. en cuanto a la práctica totalidad de las matriculaciones de los vehículos de la sociedad. Pero resulta más determinante del riesgo subjetivo en la persona de D^a. Y la circunstancia de que en ella concurren todos los elementos de tiempo, forma y resultado para considerar que con su actitud –posición de compradora en la transmisión del bien inmueble objeto de las presentes medidas cautelares– tan sólo se pretendía provocar el vaciamiento fraudulento del patrimonio del deudor principal, situación esta que coloca a la reclamante en la posición de colaboradora necesaria en el ilícito que pretende impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria.

Esta circunstancia determina que el comportamiento de la mercantil deudora principal, gestionada por el cónyuge de la interesada, sea presumiblemente susceptible de repetirse en su propia persona, de situarse en la condición de obligado tributario al quedar compelida al pago de la deuda de la mercantil como consecuencia de su declaración de responsable solidaria.

Riesgo objetivo: queda claramente deducido por la observación de que la mercantil V, S.L. no tiene bienes o derechos susceptibles de embargo, como consecuencia de la operación de vaciamiento patrimonial

antes descrita, a lo que ha de añadirse la constatación del cese de su actividad, por lo que no puede obtener recursos ordinarios para el pago de la deuda.

(...)

CUARTO.- Una vez concluido que para la adopción de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT es necesario que concurren las dos vertientes del riesgo recaudatorio, subjetiva y objetiva, resta analizar la segunda cuestión controvertida, esto es, si la vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio debe fundarse necesariamente y en todo caso exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio o si puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto con ocasión de la regularización llevada a cabo en el procedimiento de comprobación o investigación.

(...)

Este Tribunal Central no puede compartir la tesis sostenida por el TEAR. Y es que las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT se encaminan a asegurar el cobro de la deuda tributaria y pueden ser adoptadas cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. **La norma no exige que tales indicios sobre la frustración o grave dificultad del cobro estén constituidos exclusivamente por comportamientos del obligado tributario reprochables desde el punto de vista recaudatorio.** Cualquier comportamiento del obligado tributario detectado por la Administración que, de no adoptarse las medidas cautelares, pueda frustrar o dificultar gravemente el cobro de la deuda tributaria, sería apto para la adopción de dichas medidas. **Puede tratarse, por tanto, de la conducta elusiva puesta de manifiesto por la Administración en el procedimiento de comprobación encaminado a la regularización tributaria del interesado, sin que sea necesario** –como sugiere el TEAR– **que se trate en todo caso de actuaciones especialmente graves**, pues la norma nada dice tampoco al respecto.

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, acuerda: ESTIMARLO EN PARTE, unificando criterio en el sentido siguiente:

- 1.- Para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario que concurren las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquél.
- 2.- La vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio no tiene por qué fundarse exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio sino que puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto en cualquier fase o procedimiento tributario, sea o no recaudatorio, sin que sea exigible para permitir la adopción de la medida cautelar que en todo caso deba tratarse de actuaciones excepcionales o manifiestamente graves, como los son las tramas de defraudación, facturas falsas o una evidente ocultación.