

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079850

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de noviembre de 2020

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 4998/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares.** *Adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de la totalidad de saldos y depósitos en cuentas bancarias y derechos de cobro.*

**Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida en el presente caso consiste en determinar si la adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo cautelar de saldos y depósitos en cuentas bancarias y de derechos de cobro puede hacerse respecto de la totalidad de ellos, con la única limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar, y sin perjuicio del obligado cumplimiento del resto de los requisitos y condiciones establecidos en el art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT). Así, el presente recurso concierne a aquellas medidas cautelares encaminadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria y más concretamente a las reguladas en el mencionado art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT).

Y, efectivamente, la adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de saldos y depósitos en cuentas bancarias y de derechos de cobro puede hacerse respecto de la totalidad de ellos, siempre con el límite del importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar y sin perjuicio del obligado cumplimiento del resto de los requisitos y condiciones establecidos en el art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT), entre los que se encuentra el de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación.

El cumplimiento de la limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar se hace efectivo con la indicación del mismo como máximo a embargar en el correspondiente acuerdo de adopción de las medidas cautelares. Todo ello sin perjuicio de que si la Administración tributaria constata, una vez notificadas las diligencias de embargo preventivo de saldos a las entidades bancarias y de créditos a los clientes del deudor y a medida que fuera conociendo las retenciones de saldos y pagos efectuadas por éstos, la existencia de un posible exceso retenido sobre el importe de la deuda, haya de comunicar a quien de entre ellos proceda, la liberación de dicho exceso. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 81 y 146.  
RD 939/2005 (RGR), art. 49.

Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA TERCERA  
FECHA: 17 de noviembre de 2020

RECURSO: 00-04998-2019  
CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO  
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO  
RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION AEAT - NIF ---  
DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 24 de julio de 2018, recaída en la reclamación nº 08/9642/2014 interpuesta frente a un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria y otro de adopción de medidas cautelares.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La entidad X, S.L., fue declarada responsable solidaria de las deudas de Z, S.L., por acuerdo de fecha 7 de octubre de 2014, al amparo del artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con un alcance de 99.214,49 euros. La comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad se había dictado el 8 de mayo de 2014 y le había sido notificada a la entidad el 27 de mayo siguiente.

Notificado el acuerdo de declaración de responsabilidad el día 29 de octubre de 2014, la entidad X, S.L. interpuso recurso de reposición mediante escrito presentado el siguiente día 25 de noviembre, que fue desestimado por acuerdo del día 12 de diciembre de 2014, notificado el siguiente día 16.

La entidad X, S.L. interpuso entonces la reclamación nº 08/254/2015 el día 5 de enero de 2015, contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

2.- Por otra parte, el Delegado Especial de la Agencia Tributaria había dictado el día 21 de mayo de 2014 acuerdo de adopción de medidas cautelares en el procedimiento de declaración de responsabilidad mencionado en el punto 1 anterior, notificado el 27 de mayo siguiente, declarando el embargo preventivo de los siguientes bienes y derechos:

1. Los **créditos** que la entidad sucesora X, S.L. con NIF: (.....) ostente frente a sus clientes. A modo indicativo a continuación enumeramos algunos de ellos:

\* C, SL con NIF: BXXXXXXXXX.

\* M, SA con NIF: AYYYYYYYYY.

Ya sean cantidades facturadas o pendientes de facturar. Así como los créditos que se vayan a hacer efectivos mediante pagos sucesivos, en virtud de obligaciones de naturaleza contractual suscritas con las citadas empresas y personas.

2. Los **saldos** que tuviera la presunta responsable, X, S.L. con NIF: (.....) , en las cuentas bancarias abiertas en cualquier entidad. Se enumera con carácter indicativo la siguiente entidad en las que consta actualmente en esta Dependencia de Recaudación que X, S.L. tiene cuenta abierta:

Entidad bancaria ...: BANCO W... SA NIF: ...

**Así como los demás bienes y derechos que existan en esas oficinas a nombre de X, S.L.**

Todo ello a fin de garantizar el pago de las siguientes deudas:

(.....)

	ALCANCE RESPONSABILIDAD	RECARGO DE APREMIO RESPONSABL	IMPORTE MEDIDA CAUTELAR
TOTAL	101.520,14	20.304,01	121.824,15

El importe total de la medida cautelar, es decir, la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de tales deudas, asciende a **121.824,15** euros, una vez calculados los recargos ordinarios correspondientes a las deudas mencionadas si se cobran mediante el procedimiento de apremio.

A tal efecto, el órgano competente para la recaudación de las deudas que pudieran surgir deberá dictar las resoluciones oportunas para hacer efectiva la medida cautelar acordada y velará para que, en todo momento, se cumpla con lo previsto en el apartado 6 del artículo 81 LGT respecto a su conversión en embargos en el seno del procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales o, en su caso, acordará el levantamiento de oficio cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción o bien 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.

Contra el acuerdo de adopción de medidas cautelares la entidad X, S.L. interpuso recurso de reposición el 11 de junio de 2014 en el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- En relación con el riesgo recaudatorio, la ley exige una prueba de que, de no adoptarse estas medidas cautelares, el cobro de la deuda podría frustrarse. Sin embargo, la Administración realiza una declaración vacía de contenido, sin prueba alguna.

- Falta de justificación de la proporcionalidad de las medidas cautelares, puesto que darían lugar al cierre de la empresa. Dice a este respecto el escrito de la interesada:

Si el requisito anterior no se cumplía, este último requisito pasa absolutamente inadvertido, pues Hacienda únicamente lo justifica diciendo que la medida es proporcional porque así ella cobra, sin entrar en ninguna otra valoración.

Sin embargo, es fácilmente acreditable el no cumplimiento de este requisito. ¿Cómo puede ser proporcionado embargar todo el crédito del cliente que tiene el 90 % de la facturación?

Una cosa es que Hacienda quiera cobrar sus obligaciones tributarias, y otra cosa es que ese afán recaudatorio implique automáticamente el cierre de la empresa. X, S.L.

¿Qué empresa puede sobrevivir si se le embarga el 90 % de su facturación?

En efecto, si se embargan, como así se ha hecho, los créditos de los clientes y Hacienda sabe que el 90 % de la facturación es de un único cliente, la sociedad C, S.L. ¿Cómo pretende Hacienda que la empresa sobreviva?

¿Cómo podemos pagar a los proveedores?

Pero es que lo peor es que Hacienda tampoco va a cobrar pues si no deja trabajar a la empresa X, S.L. sí que es posible embargar determinados créditos, los existentes, pero no más, pues la empresa tendrá que cerrar.

Imaginemos por un momento que posteriormente, los tribunales de justicia nos dan la razón sobre el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria. ¿Qué ocurrirá entonces? ¿Quién responderá de haber cerrado la empresa?

El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo de 3 de julio de 2014, en el que se razona lo siguiente respecto de la segunda de las alegaciones:

## 2. Falta de justificación de la proporcionalidad de las medidas cautelares, puesto que darían lugar al cierre de la empresa.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 81.3 de la Ley General Tributaria, "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 cuanto a las medidas cautelares permitidas por la normativa tributaria, el artículo 81.4 establece: "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.

Por lo tanto, se aprecia que las medidas cautelares adoptadas mediante el acuerdo impugnado, consistentes en embargo preventivo de créditos, saldos de cuentas corrientes y bienes y derechos, se encuadra dentro de las medidas permitidas en el apartado b) del mencionado artículo, siendo ajustadas a derecho. Asimismo, se verifica que los embargos realizados se ajustan a las características de la actividad de X, SL en la que el principal activo son sus créditos comerciales.

De los hechos y fundamentos anteriores cabe concluir que el acuerdo de adopción de medidas cautelares fue tomado cumpliendo las exigencias legales, puesto que:

-la medida adoptada es proporcional en relación con el elevado importe de deuda exigida, ya que únicamente pretende el embargo preventivo de los bienes y derechos del interesado hasta cubrir el importe de las deudas exigidas.

-se adoptó con la finalidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria, en el curso de un procedimiento iniciado de derivación de responsabilidad, y con arreglo al procedimiento legalmente establecido.

-no se justifica, en los datos obrantes en el expediente ni en los documentos aportados por el recurrente, que la adopción de tal medida pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Disconforme con la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra el acuerdo de adopción de medidas cautelares, la entidad X, SL interpuso frente a ella la reclamación nº 08/9642/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) alegando, en relación con la falta de proporcionalidad de las medidas cautelares, lo que sigue:

(.....) Como hemos indicado, y así se ha reconocido por Hacienda, el cliente C, S.L., supone el 90 % de la facturación de la sociedad X, S.L.

Es fácil concluir, por tanto, que si se produce un embargo sobre el 90 % de la facturación de la empresa X, S.L." ésta no tenga posibilidad de supervivencia alguna. Con un 10 % de la facturación no pueden pagarse los gastos ordinarios de la actividad.

Pues bien, puesto este hecho de manifiesto en el recurso de reposición, Hacienda contesta, en el acuerdo de resolución del recurso de reposición, lo siguiente:

"La medida adoptada es proporcional en relación con el elevado importe de deuda exigida, ya que únicamente pretende el embargo preventivo de bienes y derechos del interesado hasta cubrir el importe de las deudas exigidas".

"Se adoptó con la finalidad de asegurar el cobro de deuda tributaria, en el curso de un procedimiento iniciado de derivación de responsabilidad, y con arreglo al procedimiento legalmente establecido".

"No se justifica, en los datos obrantes en el expediente ni en los documentos aportados por el recurrente, que la adopción de tal medida pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación".

Hacienda vuelve a contestar, igual que en el apartado anterior, con unas frases genéricas, sin analizar lo alegado por esta parte. Únicamente alega Hacienda que no se justifica que tal medida pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

No creo que sea muy difícil imaginar que si a una empresa se le embarga el 90 % de su facturación, hecho totalmente reconocido por Hacienda, es imposible la viabilidad de la compañía, y el perjuicio será tan importante que únicamente podremos presentar concurso voluntario de acreedores, en cuyo caso, todas las partes saldrán perjudicadas.

Como ya indicamos en el recurso de reposición, en este punto no nos estamos oponiendo al embargo preventivo de parte de los saldos del cliente C, S.L., sino que nos oponemos a que dejen a la sociedad sin viabilidad alguna, con la única posibilidad de cerrar.

Por tanto, lo lógico sería proceder a un embargo no superior a 3.000 euros al mes, pues ello permitiría a Hacienda garantizar su supuesta deuda, y la continuidad de la sociedad firmante.

## Segundo.

El TEAR resolvió acumuladamente las reclamaciones nº 08/254/2015 y nº 08/9642/2014 el 24 de julio de 2018 interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de derivación de responsabilidad y contra el acuerdo de adopción de medidas cautelares. La resolución confirma el acuerdo de declaración de responsabilidad y anula el de adopción de medidas cautelares "en cuanto a estos créditos comerciales y su confirmación en lo restante".

En relación con el acuerdo de declaración de responsabilidad dice en el fundamento de derecho quinto:

(.....) En conclusión, tras una valoración conjunta y global de las evidencias expuestas, este Tribunal considera que existen indicios suficientes para considerar acreditada la continuación de la explotación o actividad de Z SL por parte de la sociedad X SL, con la consecuencia legal de la derivación de responsabilidad tributaria a la sucesora.

En cuanto al acuerdo de medidas cautelares, el pronunciamiento ha sido el siguiente (la negrita es añadida):

Pues bien, en el caso que nos ocupa cabe mencionar que el acuerdo de adopción de medidas cautelares, de fecha 21/05/2014, cumple con el requisito de apariencia de buen derecho, ya que en fecha 08/05/2014 se había iniciado por la Dependencia Regional de Recaudación un procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad por el artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por 31 deudas tributarias pendientes de Z S.L. con origen principalmente en Autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo no ingresadas en periodo voluntario de pago por Retenciones IRPF -modelos 111 y 115- e IV A, ejercicios 2010 a 2012, es decir, antes de que se hubiesen dictado y notificado el acuerdo de adopción de medidas cautelares.

En cuanto a la existencia del riesgo recaudatorio, cabe reseñar que el acuerdo de medidas cautelares se fundamenta, básicamente, en unos hechos que, según interpretación de la Administración que ha sido confirmada por este Tribunal en esta misma resolución, suponen indicios racionales suficientes para considerar que la actuación conjunta, tanto de la sociedad Z SL como de la interesada, consistió en dejar de prestar una actividad por la sociedad Z, dejando de pagar unas deudas tributarias que ascendían a 120.155,19 euros en el momento de dictarse el acuerdo de adopción de medidas cautelares, para proceder a continuación a prestar prácticamente la misma actividad por una nueva sociedad, la aquí reclamante, dificultando de esta manera las actuaciones ejecutivas tendentes al cobro de la deuda tributaria, conducta de la que por su propia naturaleza, justificaba la adopción de las medidas cautelares pertinentes. Por ello, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley General Tributaria, se considera justificada la adopción de dichas medidas cautelares.

Ahora bien, **en cuanto a su alegación de falta de proporcionalidad de la medida adoptada, cabe significar que el importe de la deuda cuyo cobro se pretendía asegurar ascendía a 121.824,15 euros, y para ello se embargaron preventiva y cautelarmente tanto los saldos de los depósitos y cuentas bancarias en entidades de crédito, como "Los créditos que la entidad sucesora X SL con NIF (-----) ostente frente a sus clientes", de forma genérica o global, es decir, con el claro propósito de embargar la totalidad de créditos fruto de su actividad comercial ordinaria, sin establecerse límite alguno a dicha medida, por lo que resulta evidente que el embargo de estos últimos pudo producir perjuicios de difícil o imposible reparación a la actividad de la empresa.**

**Es por ello que este Tribunal aprecia desproporción en el embargo preventivo de la totalidad de los bienes de naturaleza comercial de la interesada al poder incidir, tal y como alega la reclamante, en la propia supervivencia económica de la sociedad al no poder ésta afrontar los gastos ordinarios de la actividad o cuanto menos en su deterioro irreversible.**

## **Tercero.**

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando lo que sigue:

1.- Resulta sorprendente que por parte del TEAR se afirme que los embargos cautelares efectuados sobre saldos y depósitos bancarios y sobre créditos frente a clientes se hicieron "con el claro propósito de embargar la totalidad de créditos fruto de su actividad comercial ordinaria, sin establecerse límite alguno a dicha medida, por lo que resulta evidente que el embargo de estos últimos (créditos frente a clientes) pudo producir perjuicios de difícil o imposible reparación a la actividad de la empresa".

Y resulta sorprendente por cuanto que es falso: por parte de la Administración tributaria sí se estableció límite al embargo cautelar, como se acredita tanto en el propio acuerdo de adopción de medidas cautelares como en el que resolvió el recurso de reposición interpuesto contra él.

En efecto, en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, de 21 de mayo de 2014, se decía:

El importe total de la medida cautelar, es decir, la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de tales deudas, asciende a 121.824,15 euros, una vez calculados los recargos ordinarios correspondientes a las deudas mencionadas si se cobran mediante el procedimiento de apremio.

Y en el que resolvió el recurso de reposición, dictado con fecha 3 de julio de 2014, se decía respecto de la alegación de falta de proporcionalidad hecha por la representación de la interesada (la negrita es añadida): De los hechos y fundamentos anteriores cabe concluir que el acuerdo de adopción de medidas cautelares fue tomado cumpliendo las exigencias legales, puesto que:

-la medida adoptada es proporcional en relación con el elevado importe de deuda exigida, ya que únicamente pretende el embargo preventivo de los bienes y derechos del interesado hasta cubrir el importe de las deudas exigidas.

-se adoptó con la finalidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria, en el curso de un procedimiento iniciado de derivación de responsabilidad, y con arreglo al procedimiento legalmente establecido.

-no se justifica, en los datos obrantes en el expediente ni en los documentos aportados por el recurrente, que la adopción de tal medida pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

En consecuencia, todos los embargos cautelares tenían como límite el importe de 121.824,15 euros, alcanzado el cual no se habrían de efectuar nuevas retenciones ni de las entidades bancarias ni de los clientes de la sociedad deudora, bien por ordenarlo así de oficio la propia Administración tributaria, bien por hacerlo a instancia de la propia deudora.

2.- La actuación de la Administración tributaria, de seguir el criterio del TEAR, tendría que haber sido una de las dos siguientes: una primera, hacer embargos cautelares sucesivos, siempre esperando al resultado del anterior para efectuar el siguiente. La segunda consistiría en dictar los embargos solamente respecto de unas entidades financieras y unos clientes concretos, sin afectar a los demás, esperando a la recaudación que se produjera. Ambos supuestos son contrarios al objetivo de las medidas cautelares adoptadas en base al artículo 81 de la LGT, esto es, "asegurar el cobro de las deudas", teniendo en cuenta además que tienen una vigencia temporal concreta que no se puede alterar: seis meses, con posibilidad de ampliación del plazo hasta doce meses.

3.- La disconformidad a derecho de la resolución dictada por el TEAR se ve además, con toda claridad, a la luz de las siguientes resoluciones de ese Tribunal Económico-Administrativo Central. Nótese que las fechas en que fueron adoptadas no son recientes y que además no se discute en ellas que hubieran sido objeto de embargo cautelar la totalidad de los créditos frente a clientes, prueba de que las medidas cautelares adoptadas por la Agencia Tributaria en todo su ámbito territorial no han venido suscitando fallos como el emitido por el TEAR en el presente caso, por ser una cuestión pacífica, hasta ahora.

La primera de estas resoluciones es la dictada el 25 de junio de 2008, RG 2516-07. La Administración tributaria había embargado cautelarmente los derechos de cobro pendientes de la deudora tributaria, hasta cubrir el importe de la deuda, cifrada en 1.056.965,77 euros. Ese Tribunal Central confirmó las medidas cautelares adoptadas.

La segunda es la dictada el día 12 de marzo de 2008, RG 949-07 y acumuladas. Las medidas cautelares consistieron "en el embargo de los créditos derivados de operaciones con terceros que se detallan en el acuerdo". El acuerdo de medidas cautelares, su prórroga y su conversión en definitivas fueron confirmados por ese Tribunal

Central, si bien ordenó minorar su importe "en las deudas anuladas por la resolución de este Tribunal Central de 13 de febrero de 2008".

Como quedó dicho, ese Tribunal Central no cuestiona en esas resoluciones si son la totalidad o no de los derechos de cobro los que se embargan; ni siquiera se refiere a ello de una manera directa, puesto que no constituye una condición o requisito de su adopción. Además, y puesto que los respectivos acuerdos de adopción de medidas cautelares quedaron confirmados, puede concluirse que ese Tribunal Central no apreció que se incurriera o se pudiera incurrir en la producción de perjuicios de difícil o imposible reparación.

La única limitación a que se refiere ese Tribunal Central, sin perjuicio de la temporal, es la consistente en determinar el importe máximo que las medidas cautelares pueden alcanzar, coincidente con el de las deudas que se pretenden asegurar, cuestión esta que este Departamento de Recaudación no discute y que como se ha recordado en este escrito, ha sido tenida en cuenta en el propio acuerdo de adopción de medidas cautelares así como en el de desestimación del recurso de reposición, anulados ambos por la resolución del TEAR de Cataluña de 24 de julio de 2018.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada, al objeto de que la gestión recaudatoria pública no se vea entorpecida por elementos y exigencias ajenos a la regulación normativa sobre la materia, estableciendo como criterio lo siguiente:

"La adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo cautelar de saldos y depósitos en cuentas bancarias y de derechos de cobro puede hacerse respecto de la totalidad de ellos, con la única limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar, y sin perjuicio del obligado cumplimiento del resto de los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

El cumplimiento de la limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar se hace efectivo con la indicación del mismo como máximo a embargar, en el correspondiente acuerdo de adopción de las medidas cautelares".

#### **Cuarto.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si la adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo cautelar de saldos y depósitos en cuentas bancarias y de derechos de cobro puede hacerse respecto de la totalidad de ellos, con la única limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar, y sin perjuicio del obligado cumplimiento del resto de los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### **Tercero.**

La adopción de medidas cautelares a favor de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se justifica en la necesidad de tutelar los intereses públicos, con el fin de impedir que éstos puedan verse perjudicados o burlados. El fundamento de dichas medidas se encuentra en la finalidad de la obligación tributaria de concurrir a la cobertura de los gastos públicos, lo que conlleva que el ordenamiento jurídico tenga una preocupación especial por asegurar la efectividad práctica de la exacción de los tributos.

Entre las medidas cautelares que pueden adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos pueden distinguirse dos grupos:

a) Aquellas cuya finalidad es asegurar el cobro de la deuda tributaria. A este grupo pertenecen las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT para asegurar el cobro de las deudas en el procedimiento de

recaudación, las que pueden adoptarse en el marco de la derivación de la acción de cobro a los responsables conforme al artículo 41 de la LGT y las que se pueden adoptar en la tramitación de aplazamientos y fraccionamientos según el artículo 49.2 del Reglamento General de Recaudación (RGR). Su finalidad es asegurar la posible satisfacción futura del cobro de la deuda, no producen una satisfacción de la pretensión deducida en el procedimiento tributario.

b) Aquellas que se dirigen a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son aquellas a las que se refiere el artículo 146 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) en el marco del procedimiento de inspección, donde 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. Se trata de medidas que pretenden adquirir o conservar preventivamente pruebas que permitan a la Inspección de los Tributos dictar una futura liquidación o evitar tener que recurrir a una estimación indirecta de la base imponible, lo que podría perjudicar los intereses de la Administración tributaria.

El presente recurso extraordinario de alzada concierne a aquellas medidas cautelares encaminadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria y más concretamente a las reguladas en el artículo 81 de la LGT.

Dispone el artículo 81 de la LGT en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

#### 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.**

**La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.**

2. (.....).

**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.**

**4. 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 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.

e) Cualquier otra legalmente prevista.

**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.**

**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.

7. (.....).

8. (.....)".

El artículo 81 de la LGT faculta a la Administración a adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria, de carácter provisional y proporcionadas al daño que se pretenda evitar, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

De conformidad con el artículo 81 de la LGT, son tres los requisitos necesarios para la adopción de medidas cautelares: a) La apariencia de buen derecho o "fumus bonis iuris"; b) el riesgo recaudatorio, esto es, el riesgo de que la deuda no sea pagada en caso de su no adopción o "periculum in mora", y c) que las citadas medidas sean proporcionadas al daño que se pretenda evitar, sin que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

En el presente recurso extraordinario de alzada la cuestión a examinar se ciñe al tercero de los requisitos indicados que, en realidad, es doble: a) por un lado, se exige la proporcionalidad de las medidas cautelares, esto es, la proporcionalidad entre el valor de los bienes o derechos objeto de las medidas cautelares y el importe del daño que se pretende evitar, que es el impago de la deuda tributaria; b) por otro, que la adopción de las medidas cautelares no conlleve perjuicios de difícil o imposible reparación.

El TEAR consideró en su resolución debidamente acreditados por la Administración los requisitos de apariencia de buen derecho y riesgo recaudatorio. Sin embargo, respecto de la alegada falta de proporcionalidad de las medidas por parte del reclamante, concluyó lo que sigue:

Ahora bien, en cuanto a su alegación de falta de proporcionalidad de la medida adoptada, cabe significar que **el importe de la deuda cuyo cobro se pretendía asegurar ascendía a 121.824,15 euros, y para ello se embargaron preventiva y cautelarmente tanto los saldos de los depósitos y cuentas bancarias en entidades de crédito, como "Los créditos que la entidad sucesora X SL con NIF (-----) ostente frente a sus clientes", de forma genérica o global, es decir, con el claro propósito de embargar la totalidad de créditos fruto de su actividad comercial ordinaria, sin establecerse límite alguno a dicha medida, por lo que resulta evidente que el embargo de estos últimos pudo producir perjuicios de difícil o imposible reparación a la actividad de la empresa.**

Es por ello que **este Tribunal aprecia desproporción en el embargo preventivo de la totalidad de los bienes de naturaleza comercial de la interesada al poder incidir**, tal y como alega la reclamante, **en la propia supervivencia económica de la sociedad al no poder ésta afrontar los gastos ordinarios de la actividad o cuanto menos en su deterioro irreversible.**

El TEAR, por tanto, aprecia una falta de proporcionalidad entre el valor de los bienes o derechos objeto de las medidas cautelares (saldos de depósitos y cuentas bancarias en entidades de crédito así como créditos frente a los clientes) y el importe de la deuda tributaria cuyo cobro se pretende asegurar, que asciende a 121.824,15 euros. Falta de proporcionalidad que se pone de manifiesto, a su juicio, porque en el embargo preventivo de los saldos de las cuentas bancarias y de los créditos frente a los clientes no se ha establecido límite alguno, y que, en su opinión, traería como consecuencia evidente la producción de perjuicios de difícil o imposible reparación al poder incidir en la propia supervivencia económica de la sociedad, que no podría afrontar los gastos ordinarios de la actividad.

Así las cosas, debe señalarse que en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, la Administración dispuso lo siguiente:

**El importe total de la medida cautelar**, es decir, la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de tales deudas, **asciende a 121.824,15 euros**, una vez calculados los recargos ordinarios correspondientes a las deudas mencionadas si se cobran mediante el procedimiento de apremio

Y en el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto frente al anterior, señaló igualmente:

De los hechos y fundamentos anteriores cabe concluir que el acuerdo de adopción de medidas cautelares fue tomado cumpliendo las exigencias legales, puesto que:

**-la medida adoptada** es proporcional en relación con el elevado importe de deuda exigida, ya que **únicamente pretende el embargo preventivo de los bienes y derechos del interesado hasta cubrir el importe de las deudas exigidas.**

-se adoptó con la finalidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria, en el curso de un procedimiento iniciado de derivación de responsabilidad, y con arreglo al procedimiento legalmente establecido.

-no se justifica, en los datos obrantes en el expediente ni en los documentos aportados por el recurrente, que la adopción de tal medida pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.



De lo expuesto se infiere que el acuerdo de adopción de medidas cautelares sí estableció un límite al embargo preventivo de los bienes y derechos, constituido precisamente por el importe de la deuda tributaria cuyo cobro se pretendía asegurar y que ascendía a 121.824,15 euros. En consecuencia, los embargos cautelares tenían como límite el importe de 121.824,15 euros, alcanzado el cual no se habrían de efectuar nuevas retenciones ni de las entidades bancarias ni de los clientes de la sociedad deudora. No aprecia este Tribunal Central, en consecuencia, falta de proporcionalidad del acuerdo de medidas cautelares, toda vez que el embargo preventivo se ha realizado en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

Cabe interpretar que el TEAR no haya querido afirmar en su resolución, -pese a la redacción empleada-, que el acuerdo de adopción de medidas cautelares no estableciera un límite al embargo preventivo de bienes y derechos, límite constituido por el importe de la deuda, sino, más bien, que, pese a la existencia en el acuerdo de tal límite, el embargo preventivo de la totalidad de saldos de cuentas bancarias y créditos en unidad de acto -y no exclusivamente de los necesarios hasta alcanzar el importe de la deuda- habría podido conducir a la superación de dicho límite, convirtiendo en desproporcionadas las medidas cautelares y quedando comprometida la supervivencia económica de la sociedad al no poder ésta afrontar los gastos ordinarios de la actividad, causándose, en definitiva, perjuicios de difícil o imposible reparación. El TEAR podría haber querido sugerir, por tanto, que el embargo preventivo no puede ser de la totalidad de saldos y créditos, pues ello podría conducir a la superación del límite de la deuda, sino que ha de ceñirse a los saldos y créditos necesarios hasta alcanzar el importe de aquélla. La superación del límite de la deuda se produciría, en este sentido, si decretado el embargo de la totalidad de saldos y créditos las entidades bancarias y los clientes del deudor, tras ser notificados de la diligencia de embargo preventivo, retuvieran individualmente saldos o créditos por importe inferior a la deuda pero que, en conjunto, superaran dicho importe.

Así las cosas, las situaciones que podrían producirse serían las siguientes:

a) Que decretado el embargo preventivo de la totalidad de saldos y créditos, las entidades bancarias y los clientes del deudor retuvieran individualmente y en conjunto una cantidad inferior al importe de la deuda. En esta situación es obvio que se ha respetado la proporcionalidad de las medidas cautelares pues el embargo preventivo se ha realizado en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

b) Que decretado el embargo preventivo de la totalidad de saldos y créditos, las entidades bancarias y los clientes del deudor retuvieran individualmente una cantidad inferior al importe de la deuda pero, en conjunto, superior a dicho importe. En esta situación no tiene por qué resentirse el principio de proporcionalidad pues la Administración, limitado el embargo preventivo al importe de la deuda, comunicaría la inmediata liberación de aquellas cantidades y créditos retenidos que pudieran determinar un exceso sobre tal límite, bien por propia iniciativa o a petición del propio deudor.

Así pues, aunque el acuerdo de adopción de medidas cautelares decreta el embargo preventivo de la totalidad de saldos y créditos, el límite al embargo, constituido por el importe de la deuda, opera de forma tal que, una vez alcanzado, no se habrían de efectuar nuevas retenciones ni de las entidades bancarias ni de los clientes de la sociedad deudora. Si la Administración tributaria constatará, una vez notificadas las diligencias de embargo preventivo de saldos a las entidades bancarias y de créditos a los clientes del deudor y a medida que va conociendo las retenciones de saldos y pagos efectuadas por éstos, que existe un exceso retenido sobre el importe de la deuda, comunicará a quien de entre ellos proceda la inmediata liberación de dicho exceso.

Así las cosas, este Tribunal Central ha de concluir que el embargo preventivo de saldos y créditos puede hacerse respecto de la totalidad de ellos, siempre con el límite del importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar y sin perjuicio del obligado cumplimiento del resto de los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entre los que se encuentra el de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación. El cumplimiento de la limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar se hace efectivo con la indicación del mismo como máximo a embargar, en el correspondiente acuerdo de adopción de las medidas cautelares. Si la Administración tributaria constatará, una vez notificadas las diligencias de embargo preventivo de saldos a las entidades bancarias y de créditos a los clientes del deudor y a medida que va conociendo las retenciones de saldos y pagos efectuadas por éstos, que existe un exceso retenido sobre el importe de la deuda, comunicará a quien de entre ellos proceda la liberación de dicho exceso.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

**ACUERDA**

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

La adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de saldos y depósitos en cuentas bancarias y de derechos de cobro puede hacerse respecto de la totalidad de ellos, siempre con el límite del importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar y sin perjuicio del obligado cumplimiento del resto de los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entre los que se encuentra el de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación.

El cumplimiento de la limitación consistente en el importe de las deudas cuyo cobro se pretende asegurar se hace efectivo con la indicación del mismo como máximo a embargar en el correspondiente acuerdo de adopción de las medidas cautelares. Todo ello sin perjuicio de que si la Administración tributaria constatará, una vez notificadas las diligencias de embargo preventivo de saldos a las entidades bancarias y de créditos a los clientes del deudor y a medida que fuera conociendo las retenciones de saldos y pagos efectuadas por éstos, la existencia de un posible exceso retenido sobre el importe de la deuda, haya de comunicar a quien de entre ellos proceda la liberación de dicho exceso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.