Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 146 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL ENTORNO DIGITAL

Agustín Guillermo Turiel Martínez
Inspector de Hacienda del Estado
Delegación Especial de la A.E.A.T. de Castilla y León
Profesor Asociado Universidad de León

Recibido: Enero, 2021
Aceptado: Abril, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.5

RESUMEN

Esta investigación se adentra en analizar las medidas cautelares en el procedimiento inspector que se regulan en el artículo 146 de la LGT. Este precepto se enfrenta al reto de su adecuación al actual escenario tecnológico, en el que los soportes físicos tradicionales (libros, registros, documentos,…) se han visto sustituidos por los actuales soportes digitales (discos duros, *pendrives*,…), o incluso por otros medios absolutamente inmateriales, como el almacenamiento en la nube, propios del actual entorno digital.

Palabras clave: medidas cautelares, soportes digitales, procedimiento de inspección tributaria.

THE APPLICATION OF THE PRECAUTIONARY MEASURES PROVIDED FOR IN ARTICLE 146 OF GENERAL TAX LAW IN THE DIGITAL ENVIRONMENT

Agustín Guillermo Turiel Martínez

ABSTRACT

This investigation delves into analyzing the precautionary measures in the inspection procedure that are regulated in article 146 of the GTL. The provisions of this precept face numerous challenges derived from the current technological scenario, in which traditional physical media (books, records, documents ...) have been replaced by current digital media (hard drives, pen drives ...), or even by other absolutely immaterial means, such as cloud storage, typical of the current digital environment.

Keywords: precautionary measures, digital media, inspection procedure.

SUMARIO

1. Consideraciones iniciales. 2. Contexto normativo. 2.1. La Ley General Tributaria de 1963. 2.2. La Ley General Tributaria de 2003. 3. Aplicación de las medidas cautelares. 3.1. Consideraciones generales. 3.1.1. *Tipología*. 3.1.2. *Objeto*. 3.1.3. *Procedimiento para la adopción*. 3.1.4. *Excepcionalidad*. 3.1.5. *Régimen sancionador*. 3.2. El precinto. 3.2.1. *El precinto en el entorno físico*. 3.2.2. *El precinto en el entorno digital*. 3.3. El depósito. 3.3.1. *El depósito en el entorno físico*. 3.3.2. *El depósito en el entorno digital*. 3.4. La incautación. 3.4.1. *La incautación en el entorno físico*. 3.4.2. *La incautación en el entorno digital*. 4. Conclusiones. Bibliografía.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

El presente trabajo tiene como finalidad analizar las medidas cautelares en el procedimiento de inspección, descritas en el artículo 146 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y su posible aplicación a las circunstancias que se dan en el actual escenario tecnológico en el que los soportes físicos (libros, registros, documentos…) han sido sustituidos por soportes digitales (discos duros, *pendrives*,…), incluso absolutamente inmateriales como el almacenamiento "en la nube".

Las medidas cautelares previstas actualmente en la LGT (1) son fruto de una evolución legislativa que también se aborda en este trabajo. Su aplicación al entorno físico y digital constituye la parte nuclear de nuestra exposición en la que veremos hasta qué punto son factibles y útiles en el escenario tecnológico actual. Examinando las medidas cautelares en los procedimientos tributarios y, en concreto tal y como se definen en la LGT (2), nos encontramos con dos grupos (3), claramente diferenciables.

(1) Las medidas cautelares que acompañan al procedimiento inspector pretenden impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición [*Cfr*. Merino Jara, I. (dir.) (2020): *Derecho financiero y tributario. Parte general.* 9.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid: 501]. Como han señalado, Martín Queralt, J. *et al*., encuentran su causa en «la necesidad de tutelar los intereses públicos» para evitar que «puedan ser ignorados, perjudicados o burlados» en Martín Queralt, J. *et al.* (2016): *Curso de Derecho financiero y tributario.* 27.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid: 548. Para M. A. Luque Mateo, «las medidas cautelares constituyen, sin lugar a dudas, uno de los mecanismos más eficaces que coadyuvan a conseguir este objetivo, al garantizar la efectividad de la resolución principal» (*Cfr*. Luque Mateo, M. A. (2004): "Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 113: 118).

(2) La preocupación de Luque Mateo por la falta de ese concepto unitario de medida cautelar le lleva a sugerir uno doctrinal como «el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal, destinada a tener vigencia *rebus sic stantibus* hasta la emanación de esta última y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia» (*Cfr*. *Idem*.: 120).

(3) La misma clasificación puede verse en Rodríguez-Bereijo León, M. (2012): "Las medi-

Por un lado tenemos las medidas cautelares tendentes a conseguir el cobro de la deuda tributaria. Este tipo de medidas se encuentran descritas en el artículo 81 de la LGT, dentro de la Sección 5.ª denominada "Garantías de la deuda tributaria" del Capítulo IV, llamado "La Deuda Tributaria". Esta ubicación y la referencia a la "deuda tributaria" deja meridianamente clara la finalidad de estas medidas, que no es otra que asegurar el cobro de las deudas tributarias, así como el hecho de que la Administración Tributaria podrá aplicarlas ante una situación en la que existan indicios racionales de que, sin ellas, el cobro será imposible o, en el mejor de los casos, gravemente dificultoso (4).

Podría pensarse que el ámbito natural de aplicación de este tipo de medidas debería ser el procedimiento de recaudación (5), pero en realidad, habida cuenta que para que dichas medidas sean efectivas se deben adoptar en momentos muy tempranos anteriores al nacimiento de la deuda tributaria, lo normal es que se acuerden en los procedimientos de aplicación de los tributos (6), especialmente tanto en los procedimientos de comprobación de gestión tributaria como en el procedimiento de inspección y, dentro de los mismos, en cuánto se pueda de alguna forma cuantificar la deuda tributaria derivada de estas actuaciones (7) y evaluar el riesgo de su elusión, conforme prevé el apartado 5 del artículo 81 de la Ley (8); lo que habitualmente acontecerá cuando exista una propuesta de liquidación aunque pudiera incluso darse en un momento anterior, como sucede en el supuesto de retenciones y tributos

---

das cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 26, 2, también en URL https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/203 [consulta 13 noviembre 2020].

(4) El primer párrafo del apartado 1 del artículo 81 textualmente señala que «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».

(5) *Cfr*. sobre este particular Corcuera Torres, A. (1998): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-C.E.F, Madrid; y más reciente, Uriol Egido, C. (2013): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo,* Ed. Universidad de Oviedo, URI: http://hdl.handle.net/10651/15131, Tesis doctorales a texto completo [1394] [consulta 11 octubre 2020].

(6) Si bien se exige para que sea válida que la medida cautelar no se adopte antes de iniciarse el procedimiento, como se desprende de lo que afecta a los responsables solidarios en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:893).

(7) Hasta 2011 resultaba necesario que la deuda estuviera liquidada; ahora ya no se exige.

(8) Apartado que indica que «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».

Este apartado se modifica 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 con el objetivo, declarado en la propia Exposición de Motivos de esta ley, de «perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación en aras de la lucha contra el fraude fiscal» (Es objeto de crítica por Sánchez Pedroche, J. A. (2013): "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 359: 174 a 178).

repercutidos. En estos casos las medidas podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

Por otro lado nos encontramos con las medidas cautelares cuya finalidad es evitar la desaparición, destrucción o alteración de pruebas. Estas medidas se recogen en el artículo 146 de la LGT (9), dentro de la sección 2.ª denominada "Procedimiento de inspección" del Capítulo IV definido como "Actuaciones y procedimiento de inspección", si bien, como a continuación veremos, su aplicación puede extenderse a otros procedimientos tributarios. La finalidad de este tipo de medidas no sería ya, como en el caso anterior, asegurar el cobro de una deuda, sino algo situado en un ámbito mucho más "material"; a título de ejemplo cabe citar, entre otras, la continuación del procedimiento, la propia determinación de la deuda tributaria exigible, el conocimiento de los responsables de esa deuda, o las responsabilidades de todo tipo en las que podrían haber incurrido tanto el obligado tributario como terceras personas.

A nuestro juicio con este tipo de medidas lo que se pretende es evitar la pérdida del conocimiento de los hechos que se han producido, paso previo para poder valorar las consecuencias que puedan tener en el ámbito tributario. De esta forma podríamos distinguir estas medidas cautelares de las previstas en el artículo 81 de la LGT en el sentido de que éstas últimas tienen un carácter más "económico", "financiero" o "monetario" (si bien algunas de ellas van a recaer sobre bienes materiales como activos, existencias, etc., pero siempre desde la perspectiva de un valor económico realizable) mientras que las descritas en el artículo 146 tienen un indudable carácter "fáctico" o "procesal", útil para el procedimiento tributario en el que se han adoptado, por encima del valor económico de los bienes sobre los que recaen, y sin perjuicio de que tales bienes tengan también valor económico y que puedan ser objeto de una medida cautelar de garantía del cobro de la deuda tributaria. No obstante, no es esa la finalidad que pretende la LGT al definir este tipo de medidas cautelares.

El ámbito de aplicación más frecuente de estas últimas medidas cautelares es, obviamente, el del procedimiento de inspección. En cualquier caso, la propia LGT permite la adopción de este tipo de medidas también en otros procedimientos remitiendo a este artículo 146 de la Ley; así, entre las facultades atribuidas a los funcionarios que desarrollan las funciones de recaudación tributaria la Ley incluye, junto con la entrada y reconocimiento de fincas, la de adoptar las medidas cautelares previstas en su artículo 146, con la finalidad de facilitar el procedimiento de recaudación (10). De la misma forma dentro del procedimiento sancionador en materia tributaria, el artículo 210 de la LGT (11) permite, en la fase de instruc-

(9) En el primer párrafo de su apartado 1 este artículo 146 señala que «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».

(10) Así en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 162 de la LGT se indica que: «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».

(11) Textualmente, el apartado 3 de este artículo 201 señala que «En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley».

ción, adoptar este tipo de medidas, justificadas por la necesidad, a nuestro parecer, no tanto de acreditar la existencia de las obligaciones tributarias incumplidas que habrán quedado acreditadas en el procedimiento de comprobación previo (12) como de determinar los sujetos infractores, valorar sus conductas y establecer sus responsabilidades.

En el presente estudio doctrinal nos centraremos en estas últimas medidas, las descritas en el artículo 146 de la LGT, sin perjuicio de aquellos aspectos que, por ser comunes a ambos grupos de medidas, pudieran también ser aplicación a las del artículo 81 de la Ley.

2. CONTEXTO NORMATIVO

Pasemos ahora a analizar la evolución que las medidas cautelares en el ámbito tributario han tenido en las dos leyes tributarias de carácter general vigentes hasta el momento: la anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre y la actual, la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, teniendo en cuenta también las normas de desarrollo más importantes de ambas Leyes como son los Reglamentos dictados en aplicación de las mismas.

2.1. La Ley General Tributaria de 1963

En la LGT de 1963 las menciones a medidas cautelares, de cualquier tipo, son escasas. Tan sólo encontramos el término "medidas cautelares" una sola vez, en el artículo treinta y siete de esa Ley, al hablar de los responsables tributarios; a diferencia de otra facultad, muy relacionada con las medidas cautelares como veremos después, que ya se regulaba en esta Ley, como es la entrada en fincas, lugares, locales de negocio y establecimientos donde se desarrollan las actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

A falta de especialidad tributaria (13) entendemos que la posibilidad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos tributarios, así como el procedimiento para su adopción debería venir de la mano de las normas que regulaban el procedimiento administrativo con carácter general, sin olvidar la remisión que en el artículo ciento quince de la LGT de 1963 se hacía respecto de los medios y valoración de pruebas al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil (14). En el momento de la entrada en vigor de esta Ley, la norma general que regulaba el procedimiento administrativo era la Ley de 17 de julio de 1957 sobre Procedimiento Administrativo, que no contempla este tipo de medidas (15).

---

(12) Salvo en los supuestos, obviamente, de incumplimiento de obligaciones formales o de otro tipo que no se han puesto de manifiesto en ningún otro procedimiento del que el procedimiento sancionador traiga causa.

(13) Sobre la influencia de otros sectores del ordenamiento en esta materia puede verse Montero Domínguez, A. (1999): "Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias", *Tribuna Fiscal*, n.º 103.

(14) Artículo en el que se decía: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes».

(15) La falta de una visión unitaria en el Derecho tributario, así como la necesidad de sistematización se ponen en evidencia por Luque Mateo, M. A. (2003): *Las medidas cautelares en el ám-*

Dentro del periodo de vigencia de la LGT de 1963, se aprueba la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que reserva las llamadas "medidas cautelares" a dos momentos del procedimiento administrativo (16): al de ejecución, en concreto a la suspensión de la ejecución, como instrumentos que garanticen la posibilidad de ejecutar el acto administrativo en cuánto se alce la suspensión de su ejecución (17), así como al momento de la resolución del procedimiento sancionador (18), por las mismas razones que en el caso anterior: conseguir que el acto sea efectivo cuando pueda ejecutarse.

En realidad, la Ley 30/1992 prefiere denominar a este tipo de medidas como "medidas provisionales" (19) y las define, por lo que se refiere al procedimiento administrativo, en el artículo 72 (20), cuando señala que «iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolver, podrá adoptar las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello» (21). En este texto apreciamos dos de los elementos clave que revisten las medidas cautelares: por un lado son medidas de garantía, puesto que se dictan para asegurar la eficacia de una resolución futura que todavía no se ha producido y, por otro lado, para su adopción se precisa la existencia de "elementos de juicio suficientes", entendiendo como tales aquellos indicios de que, de no adoptarlas, la resolución sea ineficaz (22). A nuestro entender, estos "elementos de juicio suficientes" son el germen de lo que luego se

---

bito tributario, Almería, Tesis doctoral: 21; objeto de publicación posterior en Luque Mateo, M. A. (2009): *Las medidas cautelares tributarias,* Atelier, Barcelona.

(16) Sobre este tema puede verse Chinchilla Marín, C. (1991): *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Cívitas-Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.

(17) El artículo 111 de la Ley 30/1992 que regulaba la suspensión de la ejecución, en su apartado 3, decía: «Al dictar acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada».

(18) El último párrafo del apartado 3 del artículo 138 señalaba: «En la resolución se adoptarán, en su caso, las disposiciones cautelares precisas para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva».

(19) Denominación que, aunque puede dar lugar a confusión, no tiene nada que ver con el concepto de "liquidaciones provisionales" contemplado en la LGT de 1963 y en la actual.

(20) Sobre esta temática derivamos a Calvo Rojas, E. (1994): "Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en esta materia y algún exceso", *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 83.

(21) El artículo 136 de la Ley 30/1992 extiende ese mismo concepto de "medidas provisionales" cuando decía: «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».

(22) Precisamente en este momento este tema fue objeto de preocupación en nuestra doctrina como se desprende, entre otros de los trabajos de Martín Queralt, J. (1993): "El derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, n.º 31: 3 a 5; Tejerizo López, J. M. (1994): "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 82: 265 a 293 o Falcón y Tella, R. (1995): "Las medidas cautelares: autotutela administrativa «*versus*» intervención judicial", *Quincena Fiscal*, n.º 3: 5 y ss. Sobre la aplicación de este artículo 72 a la materia tributaria también pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 y de 22 de octubre de 1997 (ECLI:ES:TS:1997:6284).

trasladará a la actual LGT como "indicios racionales" en el artículo 81 (23) y en cualquier caso, reciban la denominación de "medidas cautelares" o de "medidas provisionales". En cualquier caso, el fundamento es siempre el mismo: el de garantizar la eficacia de un acto administrativo y no tanto (o, mejor, no en absoluto) impedir la destrucción de pruebas, que es el elemento diferenciador de las medidas cautelares de las que pretendemos ocuparnos en este trabajo.

Mayor interés tiene examinar lo dispuesto en los Reglamentos generales (24) que se dictaron en desarrollo de la LGT de 1963.

En el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT), las medidas cautelares que están siendo objeto de estudio en esta investigación ya aparecen expresamente mencionadas en el apartado 1 de su artículo 35, que, precisamente, se denomina "Medidas cautelares" y en el que se señala: «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». Aquí aparecen ya definidas perfectamente este tipo de medidas cautelares como medidas destinadas a impedir la destrucción de pruebas.

De este artículo 35 (25) y de su conexión con el resto del articulado nos interesa destacar tres aspectos:

– El primero de ellos es que no se produce una enumeración o catálogo de cuáles son estas medidas por lo que habría que concluir que podría adoptarse cualquiera de ellas que resulte idónea para el fin perseguido, siempre que fuera, obviamente, ajustada a derecho.

– En segundo lugar, interesa resaltar que no existe ninguna "limitación de daños"; no se menciona ningún requisito de proporcionalidad respecto del perjuicio que se pudiera causar al obligado tributario por la adopción de estas medidas, aunque

(23) Con el antecedente del art. 128 de la LGT de 1963 en relación con el 37.5 que tras la reforma operada en 1995 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT (BOE, núm. 174, de 24 de julio de 1995) que, rezaba al siguiente tenor: «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….».

(24) Con anterioridad existían normas reglamentarias parciales que regulaban determinados aspectos procedimentales o referidos a determinados impuestos, que no van a ser objeto de análisis en este trabajo.

(25) Para Morillo Méndez, en cuanto a su contenido, las contenidas en el 35 del RGIT son medidas de «precaución y garantía» que impiden «la desaparición o la alteración de elementos probatorios de carácter documental que pudieran ser relevantes» que pueden llevarse a cabo «en cualquier momento de la comprobación, incluso en el de la suspensión de actuaciones», que adoptan forma de diligencia (art. 35.3) y cuyo condicionante es «que las medidas se tomen de acuerdo con la ley». *Cfr*. Morillo Méndez, A. (1997): *Procedimientos ante la Administración tributaria (Doctrina, jurisprudencia, formularios y legislación)*, Tirant Lo Blanch, Valencia: 136.

entendemos que una medida desproporcionada no sería ajustada a derecho y, por ello mismo, no podría adoptarse.

– En tercer lugar, hay que advertir que este tipo de medidas cautelares aparecen íntimamente asociadas a la facultad de la inspección de entrar en las fincas, lugares, locales y establecimientos del obligado tributario donde se realicen las actividades o explotaciones sujetas a gravamen, facultad que, recordemos, sí aparecía explicitada en la LGT de 1963 (26).

Esta conexión entre facultades de entrada y adopción de medidas cautelares, en el plano material de las actuaciones es evidente puesto que va a ser mediante la entrada cómo se descubran los elementos, documentos, pruebas, etc. relevantes para la comprobación, que deben ser asegurados contra cualquier manipulación o destrucción por parte del obligado tributario. En el plano legal la Ley sitúa ese momento, el de la adopción de las medidas, en el de la entrada en estos lugares. Así se recogía en el artículo 32, relativo a la comparecencia del obligado tributario y en el artículo 39, referido a la entrada y reconocimiento de fincas.

En lo que se refiere al procedimiento para la adopción de estas medidas el RGIT entonces vigente nada establece, excepto para indicar que la adopción y detalle de las mismas debería recogerse en diligencia (27).

Por su parte, también nos interesa examinar el desarrollo normativo del procedimiento de recaudación a través de su Reglamento General. En este caso centraremos nuestra atención tanto en el primero de los Reglamentos de desarrollo a partir de la entrada en vigor de la LGT, que es tanto el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, como en el posterior, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, dejando a un lado, para no desviarnos excesivamente del objeto de este trabajo, otras normas de desarrollo parciales de determinados aspectos de la recaudación.

En el primero de ellos, el RGR de 1968, la única mención a "medidas cautelares" aparece en el encabezado del artículo 46 ("Otras medidas cautelares") pero su ubicación (dentro del Capítulo IV, titulado "Garantías del pago") como su contenido (se trata de supuestos de embargos preventivos de mercancías e ingresos) dejan ver que se trata de medidas cautelares de garantía de deudas, pero no de las orientadas a evitar la desaparición de pruebas (28).

---

(26) Art. 141.1 ya mencionado.

(27) En la letra i del párrafo 3 del artículo 47 de ese Reglamento, artículo que se refiere al contenido de las diligencias se señalaba que habría que constar en diligencia para la incoación del correspondiente expediente administrativo, entre otras: «La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector, así como la índole de éstas».

(28) En este artículo 46 se decía: «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.

En el RGR de 1990 no se aprecia ningún cambio sustantivo en esta materia respecto de lo que decía el de 1968, de forma que siguen sin aparecer medidas cautelares relativas a evitar la destrucción de pruebas. De hecho, la mención a "medidas cautelares" sólo aparece dos veces en todo el texto legal: la primera de ellas, en el artículo 14 para evitar actuaciones que impidan la satisfacción de la deuda y la segunda en el artículo 43, denominado, al igual que en el anterior Reglamento, "Otras medidas cautelares", artículo en el que se recogen, prácticamente, los mismos supuestos de embargos preventivos que contenía el RGR de 1968.

En resumidas cuentas, durante el periodo de vigencia de la primera LGT, la regulación normativa del tipo de medidas cautelares objeto de este trabajo, prácticamente está ausente, excepto en lo que se refiere al RGIT, Real Decreto 939/1986, donde ya encontramos una clara mención y un mínimo desarrollo de este tipo de medidas. Veamos ahora lo que sucede con la actual LGT y sus normas de desarrollo.

2.2. La Ley General Tributaria de 2003

La redacción actual de estas medidas cautelares que persiguen evitar la destrucción de pruebas la encontramos, en la vigente LGT, como ya se ha dicho, fundamentalmente, en su artículo 146, del que no vamos a reiterar lo expuesto hasta este momento salvo para insistir en tres aspectos (29).

En primer lugar para señalar que la Ley no sólo define las medidas cautelares con carácter general de acuerdo con su finalidad, que es la evitar la destrucción o alteración de pruebas, sino que también las relaciona (precinto, depósito, incautación) de forma más o menos taxativa, como más adelante se discutirá, indicando también el objeto sobre el que pueden recaer (libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos).

En segundo lugar debemos resaltar que expresamente se advierte de la necesidad de proporcionalidad y de limitación temporal, vetando la posibilidad de adoptar aquéllas que ocasionen un perjuicio de imposible o difícil reparación. Como ha señalado Rodríguez-Bereijo León, las medidas cautelares siempre se sitúan ante la encrucijada de realidades frecuentemente opuestas: la justicia, la celeridad y la ponderación (30). La

3. Los propios Delegados de Hacienda alzarán tales embargos tan pronto se garantice a su satisfacción el pago de la deuda tributaria».

(29) Para un análisis detenido de ese precepto y de las características de las medidas cautelares puede verse Luque Mateo, M. A. (2004): "Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria", *cit.*: 120 y ss.

(30) Rodríguez-Bereijo León, M. (2012): "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *cit.*: 19.

medida ha de ser eficaz (31), funcional y homogénea, adaptándose perfectamente a la naturaleza de lo que pretende asegurar (32).

En tercer lugar, la Ley establece ya un esbozo de procedimiento para su adopción en el que se introduce la necesidad de "ratificación", establece el órgano que debe realizar tal ratificación e incluye, incluso, un plazo para ello.

Pues bien, en este momento nos resulta de mayor interés analizar si este tipo de medidas se recogen y desarrollan también en los Reglamentos Generales de desarrollo de la Ley y, en concreto, en lo que afecta a los procedimientos de aplicación de los tributos y al procedimiento de recaudación.

En la actualidad, el procedimiento de inspección se desarrolla reglamentariamente junto con otros procedimientos de aplicación de los tributos en el 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, RGAPGIT). El artículo 181 de dicho Reglamento es el encargado de desarrollar lo previsto en el artículo 146 de la LGT, en las siguientes líneas.

En primer lugar, y tras una mención a la LGT (33) y puesto que la propia Ley describe tres tipos de medidas cautelares (precinto, depósito e incautación) el Reglamento se encarga, en el apartado 2 del artículo 181, de describir el contenido de cada una se esas medidas cautelares. Más adelante discutiremos el carácter cerrado o abierto de las medidas cautelares que se pueden adoptar.

En segundo lugar y para la práctica de estas medidas, el Reglamento establece la previsión de poder acudir al auxilio de las autoridades correspondientes.

Finalmente, el propio artículo 181, en sus apartados 4, 5 y 6, regula el procedimiento para la adopción de estas medidas, estableciendo plazos, alegaciones, forma de documentarlas, notificaciones, etc. que se analizarán con detalle más abajo. Interesa resaltar que es en este artículo cuando por primera vez se describe de forma sistemática y organizada el procedimiento de adopción de estas medidas.

También resulta interesante destacar que el Reglamento que venimos comentando conecta las medidas cautelares de este tipo con el momento y lugar en el que, naturalmente, han de producirse: el de la entrada en fincas, locales, lugares y explotaciones eco-

(31) Como ha señalado Fernández López «Una medida cautelar es tanto más eficaz cuanto más se parece a la correspondiente medida que integrará la futura ejecución, y sólo la prudencia y el respeto por los derechos de quien aún no ha sido condenado (y puede que nunca lo sea) marcan los límites de esta verosimilitud» en Fernández López, M. A. (1994): *Derecho Procesal Civil III*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid: 376.

(32) Rodríguez-Bereijo León, M. (2012):"Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *cit.*: 23.

(33) Es lo que se contiene en el apartado 1 de ese artículo 181: «Los funcionarios que estén desarrollando las actuaciones en el procedimiento de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para el aseguramiento de los elementos de prueba en los términos previstos en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

nómicas del obligado tributario, facultad que se desarrolla en el artículo 172 del mismo y en el que se menciona tres veces la posibilidad de adoptar medidas cautelares tanto en los supuestos de entrada con autorización administrativa, con autorización judicial y con revocación del consentimiento para la permanencia por el obligado tributario.

Por su parte, y en lo que atañe al procedimiento de recaudación, la norma de desarrollo de la LGT es el RGR aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Este Reglamento, como es lógico, centra su atención más en las medidas cautelares de garantía que en las medidas cautelares destinadas a evitar la destrucción de pruebas: para éstas últimas encontramos, en el artículo 10, una remisión al artículo 146 de la LGT, que no es más que una repetición de lo que la propia Ley señala a la hora de atribuir la facultad para adoptar estas medidas por parte de los funcionarios que desempeñan las funciones de recaudación. Como quiera, además, que el RGR se aprueba con anterioridad al RGAPGIT, antes comentado, es necesario efectuar, mediante disposición transitoria (34), una remisión en lo que se refiere a esas facultades, al RGIT, Real Decreto 939/1986, todavía por entonces vigente.

Lo dicho hasta el momento permite ofrecer una visión de cómo han evolucionado las medidas cautelares que evitan la destrucción de pruebas en el ordenamiento tributario, evolución que es paralela a la práctica de las actuaciones de comprobación que van desde un modelo "pasivo" en el sentido de prácticas comprobatorias formales, realizadas en las oficinas de la Administración Tributaria, como es el modelo que se recogía en la LGT de 1963 (excepto en determinados impuestos sobre la producción muy ligados a la fábrica y explotación, así como a las aduanas, dónde el examen físico de la mercancía era esencial) a un modelo mucho más "activo" en el que la Inspección de los Tributos se persona y obtiene pruebas en los lugares donde se desarrolla la actividad económica del obligado tributario: es entonces cuando surgen los problemas derivados del descubrimiento de pruebas y la necesidad de preservarlas para su incorporación al procedimiento de comprobación.

3. APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

Pasamos ahora al núcleo de este trabajo, tanto en lo que se refiere a describir el estado actual en la que se encuentra todo el procedimiento de aplicación de estas medidas (tipo de medidas, adopción, régimen sancionador…) así como su posible adaptación al entorno digital.

3.1. Consideraciones generales

Antes de referirnos a las medidas cautelares descritas en la LGT nos interesa destacar determinados aspectos, alguno de ellos discutibles, que de forma general afectan a todas ellas, con independencia tanto del contenido material de las mismas o del entorno en el que se adopten.

(34) Así se dispone en la Disposición transitoria segunda.

3.1.1. *Tipología*

La LGT, como hemos visto, en su artículo 146 parece señalar cuáles son las medidas que la Administración Tributaria puede adoptar para la preservación de las pruebas obtenidas. La primera discusión que va a surgir recae sobre el carácter cerrado o abierto de las medidas que en esa disposición se contienen: puesto que la Ley únicamente cita tres medidas como son el precinto, el depósito y la incautación, y lo hace señalando previamente que «Las medidas podrán consistir, en su caso…». ¿Qué sucede si la Inspección precisara adoptar una medida de distinto tipo? ¿Podría hacerlo?

A favor del carácter cerrado de las medidas cautelares y de contestar que a la Inspección sólo le es posible adoptar las tres medidas que se señalan en el artículo 146 de la LGT, está la propia redacción de este artículo, que podría haber omitido esta enumeración bastando con la definición genérica hecha en el primer párrafo del apartado 1 de ese mismo artículo, de forma similar a lo que hacía el antes citado artículo 35 del RGIT aprobado por el Real Decreto 939/1986, cuando afirmaba que la Inspección podía adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgara adecuadas para evitar la destrucción de pruebas, manteniendo como únicos límites los de proporcionalidad, temporalidad y de evitar perjuicios graves que se señalan en el apartado 3 de este artículo.

Adicionalmente y en favor de esa postura está el hecho de que el RGAPGIT tampoco añade ninguna otra medida: por el contrario, se limita a describir el contenido de las que la Ley ha fijado, ni tampoco señala la posibilidad, aunque sea de forma general, de que se pueda adoptar alguna otra que dependerá, en última instancia, de lo que resulte más conveniente al interés público y al respecto de las necesarias garantías de los ciudadanos (35).

La argumentación favorable que permite entender que la relación contenida en la LGT es una lista abierta en la que caben también otras medidas distintas de las tres mencionadas, parte de cómo aparece redactado ese segundo párrafo del apartado 1 del artículo 146 («Las medidas podrán consistir, en su caso…».) y de dos palabras clave: por un lado se dice que las medidas «podrán» consistir, descartando una redacción imperativa como sería si se hubiera dicho "tendrán que consistir" o "deberán consistir" a favor de una potestativa; por otro lado, se introduce «en su caso», lo que implica una enumeración de ejemplos o, al menos, una relación de aquellas medidas cautelares más comunes, idóneas y relevantes para la preservación de la prueba (36). En esta línea, el Reglamento no haría otra cosa que desarrollar aquellas medidas cautelares habituales, normales o frecuentes, no entendiendo necesario describir otras que la propia Ley no ha querido destacar, teniendo en cuenta que, en la práctica, con las tres medidas mencionadas se pueden solucionar la mayoría de las necesidades que surjan en el procedimiento de inspección para el aseguramiento de los medios de prueba (37), pudiendo elegir libremente el órgano administrativo la medida con la debida ponderación.

(35) *Cfr*. Luque Mateo, M. A. (2009): *Las medidas cautelares tributarias, ob. cit*.: 53.

(36) *Vid*. Rodríguez-Bereijo León, M. (2012):"Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *cit*.: 25.

(37) Sobre esta cuestión en concreto remitimos a Turiel Martínez, A. y Mata Sierra, M. T. (2020): "La prueba digital en el ordenamiento tributario", *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 107 a 149.

Nos adherimos a esta segunda posición entendiendo que nos encontramos ante una relación abierta y ejemplificativa en la que las medidas cautelares que se mencionan en la Ley, el precinto, el depósito y la incautación no son más que aquéllas que el legislador ha pensado que son las más relevantes en función del objeto sobre el que recaen (todos ellos elementos "físicos") y de acuerdo con la realidad del momento en que se dictó, año 2003, aunque implantadas, se estaban desplegando todavía las nuevas tecnologías (38) basadas en internet, computación y almacenamiento en nube… tecnologías en las que los soportes materiales eran la base del almacenamiento.

Por esa misma razón en este trabajo, y aunque creamos que la relación de medidas cautelares del artículo 146 de la LGT no es limitativa, nos centraremos en las tres medidas citadas en el mismo, sin perjuicio de que advirtamos sobre sus limitaciones para preservar la prueba en entornos digitales en los supuestos que más abajo se detallarán.

También nos parece interesante llamar la atención sobre el orden en que se mencionan las tres medidas citadas en el artículo 146 de la LGT, orden que se conserva en el desarrollo reglamentario. A nuestro juicio esa ordenación no es casual, sino que obedece a una progresiva "contundencia" e, incluso, "eficacia" de las medidas cautelares; y ello sin olvidar que todas ellas suponen, en alguna medida, un perjuicio para la actividad del obligado tributario que se contrapesa a la necesidad de preservar la prueba.

De esta forma, la medida menos contundente es el precinto, puesto que, aunque impide el acceso sin control o no autorizado al bien precintado que, recordemos, puede ser desde un libro, un cajón o una estantería hasta todo un inmueble (puesto que el reglamento permite el precinto, y por lo tanto la restricción de acceso, de puertas de estancias o locales), en principio no supone, o no necesariamente, el cese o parada del funcionamiento del bien, ni el desplazamiento físico o fuera del alcance del obligado tributario, como sí sucede con el resto de medidas cautelares mencionadas en la Ley.

La segunda medida cautelar, el depósito, es, en nuestra opinión, una medida más determinante. Si se piensa lo contrario es porque, seguramente, se confunde, con el concepto de depósito como medida cautelar para la garantía de la deuda y no para evitar la destrucción de la prueba y se observa como en estos casos, los de garantía de cobro, se nombra como depositario al propio deudor. Pero este supuesto es totalmente distinto al caso que nos ocupa pues no tendría sentido adoptar una medida cautelar de este tipo para preservar una prueba y, acto seguido, depositarla en manos de propio obligado tributario, de quién se teme que pueda alterarla o destruirla. Por lo tanto, en nuestra opinión, esta medida cautelar sólo tiene sentido en cuanto los bienes se depositen bajo la custodia de una persona de la suficiente confianza y de la que se espera que no van a ser alterados o destruidos, ni va a permitir el acceso a quién pretenda hacerlo. Desde ese punto, el único con sentido a nuestro entender, el depósito mantiene toda la contundencia del precinto puesto que imposibilita el acceso al bien al obligado tributario y, además supone adicionalmente el desplazamiento del bien, su alejamiento del obligado tributario, o al menos que éste pase a ser controlado u ocupado por un tercero.

(38) Windows XP se había lanzado el 25 de octubre de 2001, apenas dos años antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria.

La tercera de las medidas cautelares, la incautación, aumenta la fortaleza de la anterior, constituyendo una especie de depósito en manos de la propia Administración Tributaria. En nuestra opinión ésta es la medida más rotunda de las tres, pues la toma de posesión del bien por parte de la propia Inspección supone, probablemente, más costes (desplazamiento, conservación, cuidado…) que si el bien descansara en poder de una persona técnicamente más idónea. Con todo, esa medida puede ser necesaria cuando no se confía en ningún otro para ejercer como depositario o cuando, más tarde o más temprano se va realizar alguna actuación sobre estos elementos de prueba en las oficinas de la Administración Tributaria. En cualquier caso hay que señalar que la incautación, aunque supone, como indica el Reglamento, una «toma de posesión» no puede confundirse con una privación definitiva del bien en cuestión, algo que sucede no con la incautación sino con el decomiso; y ello sin olvidar el carácter temporal de las medidas cautelares previsto en el apartado 3 del artículo 146 de la LGT, temporalidad continuamente recordada tanto en la Ley como en el Reglamento al establecer plazos fugaces de alegaciones, ratificación así como la insistencia en recordar que debe procederse al inmediato levantamiento de las medidas cautelares en cuánto éstas no sean ya necesarias.

Consciente o inconscientemente el Reglamento ha querido limitar la incautación exclusivamente a los bienes muebles frente al precinto y el depósito que, creemos, también pueden recaer sobre inmuebles: en el caso del precinto porque expresamente el artículo 181 del Reglamento habla de puertas de estancias o locales, mientras que al hablar del depósito no hace referencia más que a "elementos de prueba", limitación que tampoco tiene reflejo legal, toda vez que la LGT incluye como objeto de las tres medidas cautelares los libros, registros, documentos, archivos y equipos electrónicos, pero también los locales, sin distinguir qué medidas cautelares deben recaer sobre unos u otros, siendo indudable que tanto la custodia, la guarda y sobretodo la toma de posesión puede recaer sobre bienes muebles o inmuebles.

Finalmente hay que destacar que la medida consistente en el precinto puede adoptarse en conjunto con el depósito y la incautación, lo que supone un aumento en la capacidad de preservación de la prueba, pero también, como luego veremos, podría convertirse precisamente en una garantía respecto del obligado tributario cuyos bienes son objeto de depósito o incautación.

3.1.2. *Objeto*

Entendemos por objeto los elementos sobre los que recaen las medidas cautelares. La propia LGT ofrece una lista de cuáles son esos elementos, lista que plantea los mismos problemas ya vistos al hablar de la relación de medidas cautelares y si nos encontramos ante una lista abierta o cerrada. La Ley, en particular cita los siguientes, que hemos dividido, a efectos sistemáticos por semejanza de los elementos sobre los que recaen:

- Las mercancías o productos sometidos a gravamen.
- Los libros, registros, documentos y archivos.
- Los locales.
- Los equipos electrónicos de tratamiento de datos.

Aunque los elementos que aquí se incluyen parecen ser todos los posibles que pueden contener las pruebas precisas para la comprobación, una interpretación estricta pudiera hacernos dudar de si no habrán quedado elementos relevantes fuera de este catálogo, teniendo en cuenta que en este caso no hay menciones del tipo de "en su caso" o "podrán" inmediatamente anteriores a la relación.

En particular nos interesa analizar si la mención a los «equipos electrónicos de tratamiento de datos» incluye todos los elementos físicos en los que se pueden encontrar las pruebas que se pretenden preservar o si sólo se refieren a aquellos que cumplen el papel activo de realizar el tratamiento de datos. En el primer caso no habría problema para incorporar como objeto de la medida cautelar tanto a todo equipo capaz de realizar una tarea de computación (servidores, estaciones de trabajo, básicamente todo aquello dotado de una CPU) como a los demás soportes donde se contenga información, (aunque sean meramente pasivos como un disco duro externo, un *pendrive*, una cinta o un DVD), si bien en el segundo caso la medida cautelar sólo podría recaer, como mucho sobre los primeros. Entendiendo que un equipo electrónico se compone de un "hardware" y un "software" y que el primero de ellos, el "hardware", consta de una unidad central y de una serie de periféricos, el equipo sólo estaría completo si comprende también a dichos periféricos: esto permitiría adoptar la medida cautelar sobre elementos pasivos que tengan la consideración de periféricos.

La mención «equipo electrónico» por otra parte es tan amplia que comprende, sin duda, no sólo lo que comúnmente conocemos como ordenadores, sino también otros equipos que, habitualmente no percibimos como tales pero que, en realidad, son equipos, son electrónicos y realizan un tratamiento de datos: es lo que sucede con los llamados TPV o terminales punto de venta que se perciben como una especie de "caja registradora" pero que, en el fondo, se trata de verdaderos ordenadores, con buena parte de las básculas electrónicas actuales, que funcionan de la misma manera o con los tacógrafos digitales. Lo mismo sucede con los teléfonos móviles actuales ("*smartphones*").

Problema distinto es el que surge al relacionar la LGT el concepto "equipos electrónicos" con el de "tratamiento de datos" dando a entender que podrían existir equipos electrónicos que no se dediquen al tratamiento de datos y que, por lo tanto, no podrían ser objeto de aplicación de una medida cautelar. En este caso nos enfrentamos a la disyuntiva de que si consideramos que la mención al «tratamiento de datos» no es más que una forma de describir un equipo dotado de capacidad de cálculo o computación el problema queda resuelto, pudiendo ser objeto de una medida cautelar cualquiera de ellos e independientemente del uso que se realice de estos dispositivos en la empresa. No obstante, si la mención a ese "tratamiento de datos" se interpreta como la necesidad de que en dichos equipos se traten los datos concretos de la actividad económica del obligado tributario podría entenderse que no todo equipo electrónico con capacidad de cálculo es susceptible de ser objeto de medida cautelar.

Nos decantamos claramente por la primera interpretación partiendo de la base de que, en nuestra opinión, el legislador lo que pretendía con esta redacción era tratar de abarcar el mayor número posible de equipos electrónicos de diversas características técnicas, descartando sólo los más simples (una calculadora, por ejemplo), incluso confundiendo el término "electrónico" con "eléctrico". Ello no obsta para que se deriven cla-

ramente de la redacción legal dos aspectos que nos parecen muy relevantes y queremos puntualizar.

El primero, que los elementos sobre los que se adoptan las medidas cautelares deben ser objetos físicos, materiales, lo que plantea el problema de la posible adopción de medidas cautelares respecto de datos o información electrónica. Si estos datos o información se encuentran en un soporte físico no habría problema pues la medida cautelar se podría adoptar sobre ese soporte, pero si la información no se encuentra en ningún soporte físico (porque se encuentra, por ejemplo, "en la nube") la posibilidad tanto técnica como legalmente de tomar una de esas medidas se complica.

El segundo, íntimamente relacionado con el anterior, que para poder adoptar una medida cautelar se precisa que el elemento sobre el que recae la misma se encuentre en poder del obligado tributario, o, al menos en sus instalaciones. En el caso de datos o información electrónica en el entorno digital actual no siempre es así porque cada vez es más frecuente que esa información se aloje en servidores, equipos o sistemas de terceros. La solución a este problema pasa por entender que, aunque hemos visto que el momento y lugar habitual para la adopción de medidas cautelares es dentro de las instalaciones del obligado tributario y, normalmente, en uso de las facultades que la Inspección tiene para la entrada y reconocimiento de fincas, lo cierto es que la Ley no establece ningún lugar ni momento en el que las medidas puedan adoptarse; ello da lugar a que en aquellos casos en los que el soporte físico en el que se contiene la información se encuentre en poder de terceros podría, idealmente, adoptarse una medida cautelar. No obstante, esta solución suscita, al menos, dos dudas muy serias: por un lado, saber cuál es el procedimiento para adoptar una medida cautelar cuando el elemento no está en poder del obligado tributario y, sobre todo, saber si es posible adoptar una medida cautelar sobre un bien que no es propiedad ni está en posesión del obligado tributario sino de un tercero, pues lo normal será que los datos sean propiedad del obligado tributario, pero el soporte en el que se alojan ("*host*" o servidor) no. Dejamos apuntado este problema porque debido a su complejidad, su análisis y resolución excede de las pretensiones de este trabajo.

3.1.3. *Procedimiento para la adopción*

Como ya se señaló anteriormente el procedimiento de adopción de las medidas cautelares se encuentra esquemáticamente recogido en el artículo 146 de la LGT conforme al esquema que sigue.

En primer lugar, puesto que este artículo se ubica dentro del procedimiento de inspección (39) corresponderá al órgano que esté instruyendo tal procedimiento la adopción de estas medidas.

---

(39) Acerca del procedimiento inspector, pueden verse, con carácter general, Cervera Torrejón, F. (1975): *La inspección de los tributos. Garantías y procedimientos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid; Lozano Serrano, C. (2006): "La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 277; García-Ovies Sarandeses, I. (2004): "Procedimiento de inspección", en R. Calvo Ortega (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Civitas; Orena Domínguez, A. (2006): *Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de Actuaciones Inspectoras*, Cuadernos de Jurisprudencia, Ed. Thomson-Aranzadi;

En segundo lugar, la Ley establece la necesidad de que esas medidas se ratifiquen por el órgano competente para liquidar en ese procedimiento. Puesto que habitualmente las funciones de comprobación e investigación por un lado y las de liquidación por el otro se encuentran atribuidas a órganos distintos lo normal será que quién ratifique la adopción de las medidas sea un órgano distinto del que las adoptó: así, por ejemplo, en el ámbito de la AEAT será el funcionario, unidad o equipo que realiza la comprobación el que adopte la medida cautelar, mientras que corresponderá al Inspector Jefe la ratificación de las mismas (40).

En tercer lugar, se señala que esa ratificación debe producirse en el plazo de quince días desde su adopción.

Finalmente se advierte que las medidas se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Sorprendentemente la LGT no realiza mención alguna a aspectos que nos parecen esenciales como son la necesidad de audiencia del obligado tributario mediante la posibilidad de presentar alegaciones, el plazo de presentación de las mismas, así como si cabe o no recurso contra su adopción. Tampoco se recoge en la Ley la forma de documentar las medidas, extremos todos ellos desarrollados reglamentariamente en el artículo 181 del RGAPGIT, donde se señala:

- La necesidad de documentar la adopción de la medida cautelar mediante diligencia (41), que se extenderá en el mismo momento de adoptar la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración. En este caso, no obstante, deberá extenderse en cuanto desaparezcan las causas que no permitieron la extensión en el momento de adoptar las medidas, remitiendo al obligado tributario inmediatamente copia de la misma.
- Respecto del contenido de la diligencia, el Reglamento establece que en ella se describirán:
  - La medida adoptada.
  - El inventario de los bienes sobre los que recae.

---

y Peláez Martos, J. M. (2008):"Procedimiento de Inspección y sancionador", *Todo procedimiento tributario 2008-2009,* [J. M. Peláez Martos (coord.)], Ed. CISS: 811 y ss.

(40) Para R. Calvo Ortega esta previsión «se trata de un modelo estimable que, en definitiva, prevé la decisión última por un órgano distinto al que propone la medida» que, además supone una excepción en cuanto al señalamiento de órganos competentes para el establecimiento de medidas cautelares [*Cfr.* Calvo Ortega, R. (2013): "Las medidas cautelares en 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", en AA.VV: *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal,* Ed. Aranzadi: 140. BIB 2013\335]. Precisamente critica la indeterminación de competencias en este campo Calvo Vérgez, J. (2012): "Medidas cautelares y procedimiento ejecutivo de recaudación", *Tribuna Fiscal*, n.º 259: 14.

(41) Obligación que se reitera en el artículo 98 del Reglamento cuando se indica en la letra c del apartado 2 que en las diligencias podrá hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos: «la adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas».

- Las circunstancias que motivaron su adopción y la finalidad perseguida con la misma.
- Que se ha informado al obligado tributario sobre su derecho a presentar alegaciones en el plazo improrrogable de cinco días desde que se notifique la adopción de la medida cautelar, lo que normalmente sucederá con la entrega de la diligencia. Estas alegaciones se presentarán ante el órgano competente para liquidar que, como hemos dicho, habitualmente será distinto del que adoptó las medidas.
- En los casos en los que la medida cautelar consista en el depósito, además, la diligencia deberá contener lo siguiente:
  - La identidad del depositario.
  - La aceptación expresa de su condición de depositario.
  - Advertencia expresa sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados.
  - Advertencia expresa, también, sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento del deber de conservación.

– El órgano competente para liquidar deberá en el plazo de quince días desde su adopción (esta vez no se indica que sea improrrogable), y a la vista, obviamente, del expediente y, en su caso, alegaciones del obligado tributario, deberá decidir sobre la procedencia de la medida, decisión que puede ser:
  - De ratificación de la medida cautelar.
  - De modificación de la medida.
  - De levantamiento de la medida.
– En cualquier caso, el acuerdo del órgano competente para liquidar ratificando, modificando o levantando la medida debe ser escrito, motivado y comunicado al obligado tributario.
– Contra este acuerdo no cabe recurso o reclamación alguna. Se trata, por lo tanto, de un acto de mero trámite contra el que, en su caso, se podrá plantear su procedencia en los recursos o reclamaciones que procedan contra la resolución que, en su día, ponga fin al procedimiento de inspección.
– Cuando las medidas se levanten, lo que puede suceder en el caso en el que el órgano competente para liquidar así lo decida, o porque ya no sean precisas, el levantamiento material de las mismas deberá documentarse también en diligencia que se comunicará al obligado tributario.
– Nada se dice sobre las consecuencias del incumplimiento de los plazos, ni sobre los efectos del silencio administrativo, por lo que habrá que remitirse a las normas generales en estos y otros aspectos que el Reglamento no aborda.

3.1.4. *Excepcionalidad*

A nuestro entender las medidas cautelares revisten un halo de excepcionalidad que las aleja del funcionamiento habitual –o por lo menos frecuente– del procedimiento de inspección. No debería ser lo normal o habitual encontrarse en los procedimientos de inspección al uso con la necesidad de adoptar este tipo de medidas: en algunos casos, porque carece de sentido práctico (una comprobación formal en las oficinas de la Administración con documentación aportada por el obligado tributario no parece el escenario posible para desencadenar medidas de ese tipo) y, en otros, porque no se descubra prueba relevante alguna o, si se produce, no sea necesario preservarla de alteración o destrucción alguna (si, por ejemplo, se realiza un copiado o reproducción indubitada de la misma en el transcurso de las actuaciones). La excepcionalidad de las medidas cautelares se sustenta, a nuestro juicio, sobre cuatro principios.

En primer lugar, la aplicación de las mismas siempre debe ser restrictiva, limitada a aquellos casos en los que no es posible preservar la prueba de otra manera. Algunos de estos supuestos, sin ánimo de ser exhaustivos, podrían encontrarse en los casos en los que ésta es única, o en los que una vez alterada o destruida no puede ser reconstruida, o también cuando puede desaparecer por el simple transcurso del tiempo sin que sea precisa acción destructiva alguna, como el degradado que se produce en la tinta de determinados documentos. De acuerdo con este principio de restricción, las medidas cautelares deberían ser el último recurso para la preservación de una prueba más cuando, conforme a lo que dispone el art. 181.5 del RGATGIP el acuerdo de adopción de medidas cautelares «no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección» (42).

(42) Pese a lo que señala este precepto y pese a que la LGT en el artículo 227 no lo recoge, el acto de adopción de medidas cautelares es un acto de trámite cualificado, por lo que cabría entender que es susceptible de reclamación y recurso autónomamente. En otro caso, y como señala Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros «si uno se atiene a lo que dice el RGAT resultaría que –por ejemplo, una incautación o depósito– no podría ser recurrida hasta que se dictara la correspondiente liquidación que pusiera fin al proceso, esto es, cuando ya se haya levantado esa medida cautelar que es cuando ya no tiene sentido su impugnación a los efectos de obtener su cese. Dicho con otras palabras: durante el tiempo en el que se adopta la medida cautelar –que es cuando puede interesar combatirla– no se permite su impugnación y ésta sólo se permite cuando ya ha finalizado la situación de hecho perjudicial que se trata de combatir. Este precepto reglamentario supone un exceso para su naturaleza que alcanza incluso la categoría, permítase la expresión, de sarcasmo. Piénsese, por ejemplo, en un precinto o incautación de bienes que se considere excesivo por innecesario y por el que se prive al obligado de la posibilidad de utilizar el bien durante meses. Con arreglo a este precepto el obligado sólo podrá impugnar la validez del acuerdo una vez que se haya dictado liquidación con lo que no puede impedir –ni siquiera discutir– que se le prive injustamente del uso de bienes de su propiedad durante meses y que pueden serle indispensables para el desarrollo de su actividad. Todo lo más podrá discutir –en el momento de la liquidación– si el acuerdo de medidas fue ajustado a derecho o no y llegar a conseguir, quizás, que la prueba resultante sea declarada nula si se obtuvo, por ejemplo, vulnerando derechos fundamentales. Pero es que no siempre será éste el objetivo del obligado que a lo mejor no pretende cuestionar la informa-

En segundo lugar, la aplicación debe ser proporcionada, lo que implica una relación entre el valor de la prueba y el coste que supone la adopción de una medida cautelar: en algunos casos el valor de la prueba es lo suficientemente importante para que no se pueda prescindir de ella o para que, de hacerlo, el procedimiento de comprobación se vea gravemente menoscabado y en estos casos, probablemente el valor de la prueba será superior al coste que supone la medida cautelar que se adopte, pero también hay que pensar en aquellos supuestos en los que el coste que la medida cautelar es tan bajo (incluso nulo) que aunque la prueba no sea especialmente valiosa, la proporcionalidad se mantiene: imaginemos el caso de la incautación de un dispositivo de almacenamiento del que existen una docena de copias más o que es tan antiguo que ya no se usa en la actividad económica del obligado tributario. Este principio de proporcionalidad supone también que deba escogerse aquella medida cautelar que suponga el menor coste posible para el obligado tributario (43). Anteriormente ya discutimos sobre el distinto grado de "contundencia" de cada una de las medidas cautelares explicitadas en la Ley, entendiendo que, normalmente, la menos agresiva es la de precinto y la más agresiva es la incautación, por lo que siempre que se pueda habría que seguir el orden que se señaló anteriormente. De acuerdo con este principio de proporcionalidad el beneficio obtenido al procedimiento preservando la prueba mediante una medida cautelar debería ser superior al coste que la medida suponga al obligado tributario.

En tercer lugar la aplicación de las medidas cautelares no puede suponer un grave daño para la actividad del obligado tributario: un perjuicio de imposible o difícil reparación. Definir cuándo nos encontramos en esta circunstancia es complicado y debería acudirse a la doctrina y jurisprudencia respecto del concepto de "perjuicio de imposible o difícil reparación" y ni aun así podríamos llegar a una conclusión clara toda vez que ello dependerá de las condiciones de cada sujeto, en particular a su resiliencia, a la forma de organizar la producción o la distribución de bienes de servicios, a estructuras centralizadas o descentralizadas… En algunos casos la incautación de un equipo de información descabezará una actividad, mientras que en otros casos puede no tener impacto alguno, si, por ejemplo, se trabaja sin conexión en red, o si la informática juega un papel residual en la actividad de la empresa. De acuerdo con este principio de irreparabilidad no se puede adoptar una medida cautelar que cause un daño irreparable al obligado tributario.

En cuarto lugar la aplicación de las medidas cautelares debe ser limitada en el tiempo (44). Su aplicación queda restringida al periodo mínimo imprescindible para asegurar

---

ción tributaria que pueda resultar del bien precintado o incautado sino recuperar, cuanto antes, el uso y disposición del bien precintado o incautado, cosa que resultaría imposible a la vista de este precepto reglamentario». [*Cfr*. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2008): "Medidas cautelares en el procedimiento de inspección", en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II),* Ed. Aranzadi (BIB 2008\943)].

(43) En relación al juicio de proporcionalidad necesario en la adopción de medidas cautelares, se recomienda consultar la Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1999:69).

(44) Aclara Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros que en el orden temporal la LGT sólo contempla la posibilidad de adoptar estas medidas cautelares en el procedimiento de inspección. Se exige pues que se adopten en el inicio del procedimiento de inspección o en un momento

la pervivencia inalterable de la misma, pero siempre desde una posición activa por parte de la Administración que deberá desplegar actuaciones tendentes a que ese tiempo sea el menos posible, actuaciones tales como la reproducción, el copiado, la interpretación… de la misma que permitan, en el menor tiempo posible levantar la medida cautelar por desaparición del riesgo asociado a su alteración o destrucción. Evidentemente no se puede establecer unos plazos generales pues dependerá mucho del volumen de la prueba (no es lo mismo copiar un *pen drive* que un disco duro) o de la dificultad de extracción de los datos (encriptado) pero, en cualquier caso, entendemos, debe exigirse a la Administración un esfuerzo técnico razonable para que el tiempo en que se aplique la medida cautelar sea el menor posible. Conforme con este principio de temporalidad, la medida cautelar debería durar el tiempo mínimo imprescindible para preservar la prueba.

Estos cuatro principios se relacionan entre sí de forma que la importancia o valor de la prueba va a influir tanto en el principio de restricción (a mayor valor posiblemente más necesidad de adoptar una medida cautelar que la preserve) como en el de proporcionalidad (será mayor el beneficio de su preservación que el coste que ocasione la conservación), mientras que el coste de adopción de las medidas afectará también al principio de proporcionalidad y, por supuesto al principio de irreparabilidad. Por su parte la complejidad de la prueba puede afectar al principio de temporalidad, haciendo que la medida se dilate en el tiempo y ello, indudablemente hará aumentar el coste que la medida supone para el obligado tributario, al verse privado, por ejemplo, durante más tiempo, de determinados bienes de la empresa.

La LGT actualmente en vigor no realiza tan prolijo análisis de la excepcionalidad de las medidas, pero sí refleja los aspectos esenciales descritos, a diferencia, recordemos, de la redacción del anterior RGIT, donde permitía a la Inspección adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgara adecuadas sin restricción alguna. Sin embargo, con la legislación actual nos encontramos con claras muestras de excepcionalidad: la LGT habla de «pruebas determinantes» y dice que deben ser «proporcionadas y limitadas temporalmente» recogiendo los principios de proporcionalidad y temporalidad; también afirma que no pueden «adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación».

No se ha hecho referencia, dentro de los principios contenidos en esta excepcionalidad a los indicios de cuál pudiera ser la conducta del obligado tributario en caso de no adoptarse la medida cautelar, pues si bien es cierto que, en la práctica, se tendrán presentes las sospechas de que realice una destrucción o alteración de la prueba, si ésta queda desprotegida, tal circunstancia no debería operar como elemento decisor sobre la adopción o no de una medida cautelar. Nosotros entendemos que, si la prueba es relevante, el riesgo de destrucción existe y se cumplen los demás requisitos de proporcionalidad, irreparabilidad y temporalidad la medida debe adoptarse con independencia de cuál sea la impresión que tengamos sobre la conducta que pudiéramos suponer que va a seguir el obligado tributario. Como hemos visto, tampoco legalmente se incluye la mención a

posterior, pero no cabe su adopción con anterioridad al inicio (*Cfr.* Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2008): "Medidas cautelares en el procedimiento de inspección", *ob. cit.*, BIB 2008\943).

la sospecha de cuál va a ser la conducta del obligado tributario como elemento para la adopción o no de las medidas cautelares.

3.1.5. *Régimen sancionador*

No se había hablado hasta el momento de las consecuencias del quebrantamiento de las medidas cautelares descritas en el artículo 146 de la LGT, pero es interesante reseñar, aunque sea meramente de pasada, que la propia Ley ha previsto el castigo de aquellas conductas que ataquen estas medidas. En este sentido conviene recordar que el artículo 203 de la LGT tipifica esta conducta como infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. El apartado 8 de ese artículo aprovecha para tipificar y a la vez establecer la sanción respecto de la conducta antijurídica, que no es otra que el quebrantamiento de las medidas cautelares, no sólo del artículo 146, sino también las del artículo 162 y las del 210 de la Ley. No olvidemos que estos dos artículos no hacen otra cosa que permitir la adopción de las medidas cautelares del artículo 146 de la LGT en el procedimiento de recaudación (artículo 162) y en el procedimiento sancionador (artículo 210). En todo caso la infracción descrita en ese artículo 203 de la Ley se refiere al quebranto de medidas cautelares tendentes a preservar la prueba (45): la consecuencia habitual del quebrantamiento de las medidas cautelares de garantía del cobro del artículo 81, se sustanciarán, más bien, a través de los mecanismos de responsabilidad en el pago de la deuda tributaria.

Es interesante reseñar que el sujeto infractor es aquél que realiza el quebrantamiento de la medida cautelar, que puede, o no, ser el propio obligado tributario, en especial en el caso de la medida cautelar del depósito en la que también puede ser infractor el depositario. Esto, como veremos, es relevante a la hora, obviamente, no sólo de señalar al infractor sino, también, a la de calcular la sanción.

Como hemos dicho, en este apartado 8 del artículo 203 de la Ley no sólo se tipifica la conducta, sino que también se establece la sanción: en este caso está prevista una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del infractor en el año natural anterior al que se produjo la infracción, con un importe mínimo de 3.000 euros. Dejando al margen determinados problemas generales como lo que sucede cuando la actividad se inicia en el año en el que el infractor quebranta la medida cautelar, si éste tiene ejercicio quebrado, o si no existe una actividad económica o no se puede cuantificar la cifra de negocios del ejercicio por cualquier otra circunstancia, el hecho es que esta sanción constituye, de alguna manera, el "precio a pagar" por quebrantar la medida cautelar y, a buen seguro, formará parte del análisis coste-beneficio que el infractor haga a

(45) Para Merino Jara «el quebrantamiento por el obligado tributario de las medidas cautelares que se le hayan sido impuestas es una conducta que sigue teniendo encaje en el artículo 203.6 de la LGT, en tanto en cuanto puede constituir resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria». Merino Jara, I. (2013): "Medidas cautelares" en, C. García-Herrera Blanco (2013): *Encuentro de Derecho financiero y tributario (2.ª ed.) Las medidas de lucha contra el fraude fiscal" (1ª parte) Fraude Fiscal: dimensión nacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo, n.º 16. URL https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/41270/1/Documento_trabajo_IEF_16-2013 [consulta 4 diciembre 2020].

la hora de valorar si le es conveniente o no quebrantar la medida cautelar, siempre que pueda hacerlo. Y esto es, también a nuestro juicio, la clave de la verdadera eficacia de las medidas cautelares: si recaen verdaderamente sobre pruebas relevantes que van a motivar una deuda tributaria importante (que pudiera suponer, incluso, un ilícito penal) la Administración Tributaria no puede conformarse ni suponer que con este régimen sancionador se va a impedir el quebrantamiento de la medida cautelar y, por ende, la destrucción o alteración de la prueba; lo que debe hacer en esos casos es adoptar una medida cautelar lo suficientemente eficaz para conseguir que el obligado tributario no pueda destruirla o alterarla.

En todo caso la multa se impone al infractor (sea o no el obligado tributario) y se calcula respecto de la cifra de negocios del infractor con independencia de cuál sea la del obligado tributario sobre cuyos bienes se adoptó la medida cautelar, lo que introduce un nuevo problema puesto que el beneficio para el obligado tributario de la destrucción de una prueba depositada en un tercero puede ser mucho mayor que el coste que suponga para éste último la sanción si finalmente la prueba se destruye, especialmente en los casos en que el depositario tiene una cifra de negocios menor o, simplemente, no realiza actividad económica. Pero también podría suceder lo contrario, que la sanción, al calcularse sobre la cifra de negocios del depositario resulte desproporcionada respecto del valor de la prueba destruida o alterada: en cualquier caso, este sistema, puede constituir un refuerzo de la diligencia en los deberes del depositario o un relajamiento de dicha diligencia dependiendo del importe de su cifra de negocios.

Terminada esta parte general respecto de las medidas cautelares abordaremos ahora, en particular, lo que se refiere a cada una de las tres medidas citadas en la LGT (46).

3.2. El precinto

El precinto es la primera de las medidas a que se refiere el artículo 146 de la LGT. No es en la Ley sino en el Reglamento (artículo 181, ya citado) donde encontramos no tanto su definición como la forma de ejecutarse. Esto es interesante porque para las otras dos medidas, el depósito y la incautación el Reglamento señala en que "consistirá", mientras que, en el caso del precinto, sólo se indica cómo "se realizará".

El Diccionario de la Real Academia Española, (en adelante, RAE) en la primera acepción de la palabra "precinto" la define como «ligadura o señal sellada con que se cierran cajones, baúles, fardos, paquetes, legajos, puertas, cajas fuertes, etc. con el fin de que no se abran sino cuándo y por quien corresponda legalmente». Comparando esta acepción con lo que recoge el Reglamento se aprecia que lo que se ha hecho es adaptar la definición académica al ámbito tributario y, en lo que nos interesa, eliminando los elementos más ancestrales (baúles, legajos…) e incorporando aquellos que son frecuentes encontrar en el procedimiento de inspección (libros, registros), así como otros de especial interés para este trabajo (equipos electrónicos) y sustituyendo el "etc." de la definición del diccionario

(46) *Cfr.* en este sentido, Turiel Martínez, A. y Mata Sierra, M. T. (2020): "La prueba digital en el ordenamiento tributario", *ob. cit.*: 107 a 149.

por "otros elementos de prueba" de forma que se pueda extender esta medida cautelar a prácticamente cualquier elemento que constituya o pueda constituir una prueba.

En todo caso, lo más relevante es examinar la finalidad que se persigue con esta medida: se trata de impedir que se "abran" tales elementos, es decir, que se imposibilite al acceso a su contenido, pues, de otra forma, si se puede acceder al mismo, el contenido podría ser destruido o alterado. Ese es el verdadero propósito de esta medida.

3.2.1. *El precinto en el entorno físico*

Como se aprecia con la lectura del primer párrafo del apartado 1 del Reglamento, el precinto está idealmente pensado para recaer sobre elementos físicos, tangibles o materiales, que, además, sean susceptibles de poder ser cerrados: se trata básicamente de elementos contenedores donde la prueba no reside en el continente sino en el contenido: "lo que hay dentro".

Respecto a la forma de impedir el acceso no autorizado al contenido mediante el cierre del continente o contenedor, el Reglamento señala la «ligadura sellada» pero también indica que puede hacerse «por cualquier otro medio que permita el cierre o atado». Nos interesa destacar que, en teoría, existen dos tipos de precintos o forma de precintar:

– Uno, de carácter formal, que consiste en sellar o cerrar mediante un elemento que más que impedir el acceso, delate si ese acceso indebido se ha producido. Es frecuente, para ello, recurrir a cintas adhesivas, bolsas de plástico… En estos casos resulta evidente que quién pretenda el acceso indebido no va a tener ningún problema para ello y que únicamente lo que hace el precinto es dejar constancia que ese acceso se ha producido. Así, en nuestra opinión, la preservación de la prueba no descansa en la imposibilidad física de acceder al contenido, sino en el miedo de quien accede indebidamente a ser sancionado por el quebrantamiento de la medida cautelar.

– Otro, de carácter material, que consiste en utilizar elementos de cierre que no puedan ser vulnerados físicamente, tales como cerraduras, candados, cajas fuertes... En estos casos el que pretende el acceso indebido no será capaz de acceder al contenido y, en consecuencia, éste se preservará.

En la práctica, como fácilmente se puede deducir, sólo se utiliza el primer tipo de precintos por dos razones: en primer lugar, porque la posibilidad de realizar un cierre con la suficiente fortaleza para no ser quebrantado es prácticamente imposible y, desde luego, muy costoso; en segundo lugar, porque si lo que verdaderamente se persigue es que el obligado tributario no pueda de ningún modo acceder a ese elemento de prueba resulta mucho más fácil y menos costoso recurrir al depósito, o, mejor aún, a la incautación. Esto mismo sucede en el caso de que se pueda destruir o hacer desaparecer con facilidad tanto el contenido como el continente (por ejemplo, quemando una libreta de cuentas, una carpeta o archivador…): en este caso la medida idónea no puede ser el precinto.

3.2.2. *El precinto en el entorno digital*

En el entorno digital el precinto, en determinados casos, puede plantear problemas prácticos irresolubles. Dejando aparte los supuestos ya reseñados en los que no existe un soporte material sobre el que apoyarse o en los que ese soporte no se encuentra en manos del obligado tributario, el resto de problemas se describen a continuación.

El caso que no plantea especial complejidad es el precinto de equipos electrónicos (47) aislados, tanto si se trata de la unidad central como de los periféricos. Hay que tener claro que ese concepto de "equipo aislado" no debe comprender aquellos equipos que en el momento de realizar la actuación no se encuentren conectados a otros sistemas, equipos o redes, sino sólo aquellos que físicamente no puedan conectarse a ningún otro dispositivo o red exterior, para evitar los casos en los que, sobre todo a través de conexiones inalámbricas, aun con los sistemas de precintado convencionales, se pueda acceder y alterar el contenido del mismo una vez practicada la medida cautelar. Esa imposibilidad física de conexión puede conseguirse, en el supuesto de equipos que carezcan de conectividad inalámbrica, desenchufando los cables que los conectan a la red.

En estos casos el precinto se aplicará sobre los puertos de entrada (IDE, SCSI, ATA, COM, LPT, USB…) o de entrada/salida. En principio no parece de mucho interés bloquear los puertos que son exclusivamente de salida, puesto que a través de estos puertos no es posible alterar la información contenida en el dispositivo. Como alternativa más práctica a todo esto se puede plantear el apagado del equipo y el sellado de la entrada de alimentación eléctrica del equipo, siempre que éste no pueda alimentarse de otra forma (a través de un USB, por ejemplo, en cuyo caso este puerto también debería ser precintado).

En el supuesto de equipos de gran tamaño las técnicas habituales de sellado mediante cintas adhesivas y similares serán las que normalmente se empleen; cuando nos encontremos con dispositivos pequeños (DVD, tarjetas de memoria, discos duros externos o *pendrive*) lo más aconsejable será introducirlos en bolsas de plástico.

El problema se plantea en el caso de equipos electrónicos conectados, pues en estos casos el sellado que impida el acceso es más complicado. En estos casos cabe plantearse la posibilidad técnica de impedir el acceso a la red formada por estos equipos: si lo que se pretende es aislar estos equipos del exterior, pero no interesa el aislamiento de los equipos entre sí (porque se vaya a precintar también el establecimiento o local, por ejemplo), el precinto podría recaer en el dispositivo que permite el acceso de la red al exterior ("*router*" o similar) exclusivamente. Pero si lo que se pretende es impedir el acceso dentro de esa red de unos equipos con otros la única solución pasa por el aislamiento y posterior sellado de cada uno de los equipos electrónicos de los que se compone la red (o de una parte de los mismos si sólo en ellos se encuentran las pruebas), actuando en dos fases: en la primera de ellas el equipo se "aísla", es decir, se corta cualquier conexión que tenga con el resto de la red y, a continuación se precintan los puertos de entrada o entrada/salida como se ha descrito en el párrafo

(47) Aquí el artículo 181 del Reglamento no recoge la descripción del elemento como «equipos electrónicos de tratamiento de datos» que hace la Ley General Tributaria. En su lugar se refiere únicamente a «equipos electrónicos».

anterior. En el caso de equipos de pequeño tamaño conectados, como una *tablet*, un portátil o una NAS, el embolsado del mismo sigue siendo una opción más cómoda y aconsejable.

Todavía es posible encontrar más complejidad si la conexión de los equipos es inalámbrica (WIFI, RFC, 3G, 4G, 5G…) pues en estos casos la desconexión sólo es posible de cinco formas: en primer lugar mediante la inclusión del equipo en una campana de Faraday o similar que lo aísle de las emisiones del exterior; en segundo lugar mediante el apagado del dispositivo emisor inalámbrico con el que el equipo se comunica; en tercer lugar mediante la desconexión del equipo a través del software de conexión o del sistema operativo; en cuarto lugar mediante la desconexión del hardware de recepción de la señal inalámbrica; finalmente mediante el apagado del equipo. Veamos con algún detalle cada una de esas formas:

– El aislamiento mediante campana de Faraday o similar es un supuesto de difícil implementación técnica, prácticamente de ciencia ficción y no tendría sentido su aplicación existiendo alternativas más sencillas y menos costosas.

– El apagado del dispositivo emisor ("*router*" inalámbrico, por ejemplo) en algunos casos puede ser factible cuando existe un único punto de acceso, pero plantea serios problemas, al menos en los siguientes casos:

  • En los que existan varios puntos de emisión, o éstos no sean fácilmente identificables.

  • En el caso en que se pueda restablecer ese punto de emisión o crear uno similar: en este caso puesto que el equipo a precintar sigue recibiendo la señal se podría acceder a su contenido sin problema.

  • En el caso en que la conexión se realice a través de telefonía móvil (3G, 4G, 5G) o, en general, a través de emisores fuera de la empresa.

– La desconexión del equipo a través del propio software implica, siempre, la actuación sobre el equipo electrónico lo que puede suponer un peligro sobre la validez de la prueba. Por otro lado, la facilidad o dificultad del proceso viene determinado, en primer lugar, por la posible existencia de contraseñas y sistemas de protección que impidan realizar el proceso (en algunos casos se requieren permisos de administrador para realizar estas tareas); en segundo lugar, por el sistema operativo utilizado (no es lo mismo realizar esta desconexión en sistemas operativos "Windows", que en servidores Linux o sin interfaz gráfica, por ejemplo). En algunos casos (equipos industriales con sistemas embebidos) puede ser imposible.

– La desconexión del hardware receptor en el equipo que se pretende aislar es el supuesto inverso al que contemplamos anteriormente desde el punto de vista del punto de acceso (en realidad ambos son emisores/receptores). En el fondo se trata se separar el periférico del equipo informático, lo que no plantearía problema si este periférico es externo (un *modem* USB, una tarjeta PCMCIA…) pero es más complicado si se trata de un periférico interno, pues ello supondría tener que desmontar el equipo y sería, finalmente, una opción inviable si la comunicación inalámbrica se encuentra incorporada a la propia placa base o se trata de un equipo industrial.

– El apagado del equipo, si es total, por supuesto (es decir descartando opciones como el llamado "modo avión") es, a nuestro juicio, la mejor opción para evitar accesos ina-

lámbricos al mismo. En este caso la forma de proceder sería la misma que la que se describió al hablar de equipos aislados: precinto que imposibilite la alimentación eléctrica del equipo.

Finalmente podemos analizar la posibilidad de encuadrar dentro de esta medida cautelar el llamado "precinto electrónico", con el que se trataría de impedir el acceso a un fichero, archivo o conjunto de datos dentro de un sistema del obligado tributario; pero ésta es una cuestión de tanta complejidad que debería ser abordado en otro momento y que se relaciona, también, con parte de lo expuesto. En muchos de estos casos surgen complicaciones legales respecto de lo que puede o no considerarse "precinto", si éste puede o no recaer sobre elementos no tangibles, así como cuáles son sus límites: en particular si los supuestos de apagado o desconexión ya vistos pueden encuadrarse dentro de esta medida cautelar, con independencia, obviamente de los perjuicios de difícil o imposible reparación que, *a priori*, podrían derivarse de este tipo de actuaciones (las consecuencias del apagado de todos los sistemas informáticos de una empresa son fácilmente imaginables) y que, de acuerdo con lo previsto en la LGT, impedirían la adopción de esta medida cautelar.

3.3. El depósito

La segunda de las medidas cautelares recogidas en la LGT es el depósito. Su definición se encuentra en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 181 del Reglamento (esta vez sí, ya con la mención "consistirá"): «El deposito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración».

La definición que el Diccionario de la RAE ofrece del término, en su primera acepción, es la «acción y efecto de depositar», siendo depositar, también en su primera acepción: «Poner bienes u objetos de valor bajo la custodia o guarda de persona física o jurídica que quede en la obligación de responder de ellos cuando se le pidan». También en este caso el redactor del Reglamento simplemente ha adaptado la definición académica al ámbito tributario.

Al hablar de «dichos elementos de prueba» en este segundo párrafo la norma se remite a los que señaló en el primer párrafo también de este apartado 2 del artículo 181 que, si recordamos, se trataba de una lista en la que se recogían expresamente libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias y locales, pero también se abría de forma no restrictiva a otros elementos de prueba.

Como ya señalamos anteriormente, a nuestro modo de ver, esta medida supone un plus de agresividad frente al precinto pues no sólo impide el acceso al elemento en cuestión, sino que, además, aleja físicamente el elemento del obligado tributario, dejándolo en manos del depositario, al menos cuando éste es un tercero. Por ello mismo, la finalidad de esta medida cautelar vendrá motivada porque el simple precinto no sea suficiente, lo que sucederá frecuentemente en aquellos casos en los que se pueda destruir o hacer desaparecer también el contenedor de la prueba, pero también en aquellos casos en los que la ubicación del bien o sus necesidades de conservación aconsejen esta medida como idónea para la preservación de la prueba.

3.3.1. *El depósito en el entorno físico*

La propia mención a «bienes u objetos» de la definición académica y la lista contenida en la definición reglamentaria llevan a concluir, como en los demás casos, que estamos ante una medida cautelar idealmente pensada para objetos físicos o materiales. El contenido de la misma, que no es otro que poner bajo custodia y guarda de una persona dichos bienes, plantea, dos posibilidades:

Por un lado, que el depósito de estos bienes se realice bajo la custodia y guarda del propio obligado tributario. En estos casos y por las mismas razones que se esgrimieron al hablar de los precintos "débiles" o "simbólicos" la prueba sólo queda protegida por el miedo a afrontar las responsabilidades en las que pudiera incurrir el obligado tributario como consecuencia del quebrantamiento de sus deberes como depositario, que, como hemos visto, es constitutiva de la infracción tributaria prevista y sancionada en el artículo 203 de la Ley, trayendo a colación las consideraciones que hicimos al hablar del régimen sancionador por quebranto de estas medidas: no se puede confiar la preservación de la prueba al castigo que suponga su destrucción. Si la prueba es lo suficientemente relevante para el procedimiento (y lo debería ser, pues, de otra manera, no parecería oportuno adoptar la medida cautelar) lo que debe hacerse es adoptar la medida cautelar idónea que impida, por encima de todo, su destrucción o alteración. Por ello mismo parece razonable que antes de nombrar depositario al propio obligado tributario lo que se proceda sea a la incautación.

Por otro lado, el depósito de estos bienes puede realizarse bajo la guarda o custodia de una tercera persona. Este supuesto resulta interesante, al menos, en estos dos casos:

– Cuando los bienes no puedan quedar en la empresa (aun cuando se precinten) y requieran algún tipo de tratamiento y conservación para evitar su destrucción, que no está al alcance de la Administración. En ese supuesto podrían depositarse en un tercero que contara con esos medios de conservación. En la práctica y, teniendo en cuenta que los elementos de prueba relevantes no parece que, normalmente, deban precisar un proceso de conservación especial, creemos que no va a plantearse el caso con demasiada frecuencia.

– Cuando los bienes, siendo propiedad del obligado tributario, se encuentren en posesión de terceras personas. En la práctica este supuesto no parece muy habitual, pues implicaría que este tercero tiene en su poder elementos de prueba comprometedores del obligado tributario, (cosa distinta es que tenga un depósito de mercancías, productos…) lo que no parece tener mucho sentido. Sin embargo, en la práctica, esta medida cautelar se adopta frecuentemente respecto del contenido de las cajas de seguridad que se encuentran en las entidades de crédito, pues es en este caso particular tiene sentido la conducta del obligado tributario (ocultar elementos comprometedores de su actividad en un contenedor, la caja de seguridad, que entiende segura), las pruebas están situadas en las instalaciones de un tercero (la entidad de crédito) y ese tercero, probablemente es confiable (y si no lo es se puede reforzar esa confiabilidad de la forma que más adelante se dirá). Lo mismo podría aplicarse para el caso de apartados postales, centros de negocios, o viveros de empresas.

El último párrafo de este apartado 2 del artículo 181 del Reglamento, como ya se adelantó, prevé la posibilidad de que el depósito (y también la incautación) pueda combinarse con el precinto, de forma que los documentos u objetos depositados o incautados puedan

ser previamente precintados. Para el caso del depósito, la razón de ser de esta posibilidad, a nuestro entender, es reforzar la confianza de la Administración en la diligencia en la custodia y guarda del depositario: está claro que si los elementos depositados desaparecen la responsabilidad del depositario es evidente, pero si éste manipula, altera o destruye parcialmente el contenido (o todo ello si el mismo es desconocido para la Administración) demostrar esa conducta indebida del depositario es más difícil; de ahí la necesidad de contar con un elemento cuando menos disuasorio en la medida en la que quedará constancia del quebrantamiento por parte del depositario de la custodia y guarda del bien no sólo en el caso de su desaparición sino también en el de su manipulación. Eso es, precisamente, lo que se hace en la práctica cuando se adoptan este tipo de medidas respecto del contenido de cajas de seguridad: proceder al precinto de la misma y constituir un depósito sobre su contenido nombrando depositaria a la entidad de crédito.

Dejando aparte este caso especial, el depósito como medida cautelar parece tener menor recorrido en el entorno físico que las otras dos medidas cautelares, puesto que no presenta las mismas garantías de preservación de la prueba que la incautación y tampoco parece que desincentive la destrucción o alteración de la prueba mucho más de lo que lo hace el precinto.

3.3.2. *El depósito en el entorno digital*

Teniendo, como hemos visto en el entorno físico una aplicación relativa, en el entorno digital el depósito podría tener mucho más interés ante dos escenarios que se están produciendo:

En primer lugar tenemos el escenario del teletrabajo en el que los medios tecnológicos de la empresa se desplazan hacia los lugares en que se encuentran los trabajadores. En la medida que estos medios tecnológicos (básicamente ordenadores portátiles y teléfonos móviles) no se encuentran ya en la empresa, o no lo están en el momento de efectuar una entrada en sus instalaciones, se debería valorar la adopción de esta medida cautelar, nombrando depositarios a los trabajadores, porque, a diferencia de otros bienes de la empresa (mercancías, elementos de transporte…) los datos contenidos en estos medios tecnológicos sí pueden tener relevancia probatoria (agendas electrónicas de pedidos, relaciones de proveedores y clientes, correos electrónicos…).

En segundo lugar tenemos el escenario del almacenamiento de datos y computación en servidores y equipos ajenos al obligado tributario. En este escenario el propietario de los equipos electrónicos en los que se alojan los datos podría ser nombrado depositario de estos datos encargándose de la custodia y guarda de los mismos para impedir su alteración o destrucción. En estos casos se precisaría además un instrumento de reforzamiento de la confianza en la preservación de los datos que podría descansar en alguna de las siguientes tres medidas que a continuación de proponen:

– La primera de ellas consiste en el cambio de contraseñas, sistemas de acceso… realizada por el propietario de los sistemas de alojamiento, a requerimiento de la Administración Tributaria para evitar el acceso a esos datos por parte del obligado tributario. De esta forma el acceso a los datos permanecería cerrado o sellado para el obligado tributario, no así para el depositario, con lo que no se consigue del todo el efecto pretendido en el entorno físico con el precinto: que quede sellado para todo el mundo.

– La segunda de ellas es el "precinto digital", es decir, la utilización de una aplicación que impida el acceso a cualquier persona a los datos del obligado tributario, así como su destrucción. Esta solución es técnicamente compleja pues requiere un software específico que, además, en este caso debería ser ejecutado por el alojador de la información, compatible con su sistema operativo.

– La tercera de ellas es obligar al depositario, junto con el resto de obligaciones derivadas de la custodia y guarda de la información y de que ésta no se altere o destruya en modo alguno, a que, de forma inmediata, calcule una huella digital o "*hash*" sobre todo el contenido alojado que corresponde al obligado tributario. De esta forma sería detectada cualquier alteración posterior, si un nuevo cálculo de esa huella digital arrojara un resultado diferente: sería el equivalente a un precinto físico roto; no se podría evitar la destrucción de la prueba, pero sí quedaría constancia del quebrantamiento de la medida cautelar.

Si, pese a la adopción de estas medidas de refuerzo del depósito, el mismo fuera quebrantado, porque el propio obligado tributario pudo acceder y alterar los datos, por ejemplo, conviene recordar que el régimen sancionador establece una multa proporcional a la cifra de negocios del infractor, que en este caso es el depositario; si como suele suceder el depositario alojador de los datos es una gran empresa, la cuantía de esta multa podría ser muy elevada.

En todo caso el mayor inconveniente que se nos antoja para la aplicación de esta medida en entornos digitales es el depósito de datos electrónicos y, en definitiva, de elementos no materiales y si esta medida cautelar puede adoptarse sobre los mismos: en la LGT no parece claro; en el Reglamento la mención a "otros elementos de prueba" en nuestra opinión, podría abarcar también a los datos electrónicos.

3.4. La incautación

La incautación se menciona en la LGT como la última de las medidas cautelares que aparece citada por su nombre. El tercer párrafo del apartado 2 del artículo 181 del Reglamento define la incautación como «la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble».

Según el Diccionario de la RAE, «incautación» es la «acción y efecto de incautarse» siendo la primera de las acepciones de la palabra "incautarse" la que sigue: «Dicho de una autoridad judicial o administrativa: Privar a alguien de alguno de sus bienes como consecuencia de la relación de estos con un delito, falta o infracción administrativa. Cuando hay condena en firme se sustituye por la pena accesoria de comiso».

Aquí la redacción reglamentaria, a diferencia de lo señalado para el precinto y el depósito, se aparta sustancialmente de la definición académica: se sustituye la privación respecto del que sufre la incautación por la toma de posesión que es el punto de vista de quién realiza la incautación, en este caso la Administración Tributaria; en segundo lugar según la acepción del diccionario la incautación es consecuencia de un delito, falta o infracción administrativa mientras que en la definición reglamentaria la incautación es simplemente una medida cautelar de preservación de elementos de prueba; finalmente el diccionario no

distingue el tipo de bienes que pueden incautarse mientras que el Reglamento específicamente indica que estos solo pueden ser «de carácter mueble».

Conforme hemos reiterado anteriormente, en nuestra opinión, la incautación es la medida cautelar más agresiva que se puede tomar de las citadas expresamente en la Ley y, por ello mismo, es la que se debería adoptar cuando las anteriores no garanticen suficientemente la preservación de la prueba.

Con esta medida no sólo se persigue impedir el acceso al obligado tributario al bien incautado para impedir su destrucción o alteración, sino también privarle de su posesión. Aunque la "toma de posesión" no debería implicar necesariamente un desplazamiento físico del mismo, lo cierto es que, normalmente esa toma de posesión irá seguida de un traslado del elemento en cuestión a las oficinas de la Administración Tributaria. De este razonamiento es de donde, probablemente, el redactor del Reglamento ha sacado la restricción del "carácter mueble" de los elementos de prueba para que puedan ser objeto de incautación.

3.4.1. *La incautación en el entorno físico*

Siendo el objeto de la incautación, como indica el Reglamento, los elementos de prueba de carácter mueble, es en el entorno físico donde nos vamos a encontrar su aplicación. Deben tratarse por lo tanto de elementos de prueba, es decir, deben contener algún valor probatorio que aportar al procedimiento de inspección; además deben de tener la condición de elementos muebles, por lo que los elementos idóneos para esta medida serán los libros, registros, documentos…

Del conjunto de estas dos condiciones, valor probatorio y carácter mueble, y, empezando por esta última podemos destacar que por razón del carácter mueble:

– Tenemos por un lado libros, registros, facturas, albaranes… y, en general documentos en papel.

– Y, por el otro lado, contenedores de esos documentos en papel tales como carpetas, archivadores, cajas y cajones, que también son muebles, pero cuya prueba se encuentra en su interior, con independencia de que el contenido sea siquiera material. Es en este grupo de elementos donde podemos encajar los equipos electrónicos, que siendo muebles contienen datos e información.

Por su parte, y por razón del valor probatorio:

– Tenemos por un lado aquellos elementos que aportan valor al procedimiento por lo que en ellos se contiene: es el caso, nuevamente, de libros, facturas, papeles…

– Pero por otro lado tenemos otros elementos que aportan valor al procedimiento por lo que son. A su vez, nos vamos a encontrar con dos tipos de elementos:

  • Aquellos que aportan valor probatorio por su valor material: se trataría de bienes de gran valor económico y, entre ellos cobra gran relevancia, el efectivo.

  • Aquellos que aportan valor probatorio porque son instrumentos para la comisión del fraude: sellos de caucho falsos que corresponden a empresas inexistentes, folios con membretes de esas mismas empresas, hojas en blanco firmadas, dispositivos que permiten la falsificación…

Es precisamente esta última clasificación, la de separar los elementos con valor probatorio entre aquellos que contienen la prueba (documentos) de aquellos que son la prueba (objetos de gran valor económico), la que permite averiguar la razón por la que la Inspección puede y debe adoptar este tipo de medidas cautelares.

En el caso de los elementos que contienen la prueba las razones que aconsejan la adopción de la medida cautelar de la incautación son dos.

Por un lado la incautación se realiza para proceder a la copia indubitada del elemento de prueba y su incorporación al expediente del procedimiento de inspección. Esto sucede cuando no es posible obtener esa copia o, de alguna forma, acreditar suficientemente la prueba en el momento en que se descubre.

Por otro lado la incautación se realiza para proceder al análisis de los elementos de prueba sin que se conozca todavía el valor probatorio concreto de los mismos: esto, que es lo más habitual, se produce cuando el volumen documental es tan elevado que es imposible examinar y separar la información probatoria relevante en el momento en que se accede a estos documentos. En estos casos la solución puede pasar, bien por el precinto de estos documentos o contenedores de documentos para continuar su examen en posteriores visitas al lugar en el que se encuentran, o bien por incautarse de los mismos para realizar su estudio en las oficinas de la Administración Tributaria, siendo preferible esta segunda opción toda vez que la Inspección cuenta con más medios para su estudio en sus oficinas y porque se evita el riesgo de que se quebrante el precinto y se destruya o altere la prueba haciendo desaparecer, por ejemplo, los documentos comprometedores.

En lo que se refiere a los elementos que son prueba por sí mismos, en el caso de los que son prueba por su gran valor económico, hay que señalar que, en la práctica, su simple tenencia podría acreditar, por un lado, la existencia de ganancias o incrementos de patrimonio no justificados susceptibles de regularización por parte de la Administración Tributaria y, por el otro, su tenencia también puede desvirtuar la veracidad de las declaraciones y de los libros oficiales de contabilidad y demás registros, en la medida en que estos bienes no aparezcan en ellos. En todo caso la incautación debería venir por la necesidad de acreditar su existencia como prueba, así como el valor de los mismos: contarlo en caso de efectivo o tasarlo en el caso de que el bien sea de otro tipo. Adicionalmente y aprovechando el valor intrínseco de los mismos sobre esos elementos podría adoptarse alguna otra medida cautelar de las que tratan de garantizar el cobro de las deudas tributarias.

Respecto de los elementos de prueba de carácter mobiliario que son también prueba por su carácter instrumental, la razón de su incautación, aparte de para evitar que con ellos se fabriquen documentos o pruebas falsos, es la misma que se señaló para los documentos: su incorporación como prueba al expediente de comprobación.

Como se dijo al analizar el depósito como medida cautelar, tanto esa medida como la incautación se pueden combinar con el precinto previo de los elementos sobre los que recaen tales medidas, y, en este sentido, es interesante analizar el motivo por el que la incautación puede combinarse con el precinto. Mientras que en el caso del depósito lo que se trataba era de reforzar la medida de forma que se desincentivara el quebrantamiento por parte del depositario o, cuando menos, quedara constancia del quebranto, en el caso de la incautación esa no puede o no debería ser la causa, puesto que la Administración no va a desconfiar de ella misma. En realidad, y a nuestro entender, la razón de precintar previamente un ele-

mento incautado no puede ser otra que garantizar al obligado tributario que ese elemento de prueba no va a ser alterado por parte de la propia Administración Tributaria. Se trataría entonces de una medida de garantía para el obligado tributario, no de una medida cautelar propiamente dicha. Sin embargo, en la práctica, esta forma de proceder es habitual: los bienes se precintan y se incautan para su posterior estudio, recuento, valoración… en las oficinas de la Administración, especialmente, como luego veremos, en las incautaciones de equipos electrónicos. Una vez están estos elementos en las oficinas de la inspección los precintos se levantan en presencia del obligado tributario, o quien designe, y los elementos de prueba se estudian también en presencia del mismo.

Una cuestión completamente distinta, a nuestro modo de ver, es la que resulta de la aportación voluntaria por parte del obligado tributario de la documentación que contiene los elementos de prueba. En este caso no sería preciso adoptar medida cautelar alguna. No hay que olvidar que las actuaciones de la Inspección se realizan precisamente sobre todo tipo de documentos mediante el examen de los mismos (48) que el obligado tributario debe facilitar a la Inspección. En realidad, lo correcto debería ser que, una vez personada la Inspección en las instalaciones del obligado tributario y descubiertos estos documentos que la Inspección entiende necesarios para la comprobación, el propio obligado tributario los entregara, cumpliendo tanto con la obligación genérica de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (49), como con la más específica de aportar libros, registros, etc. y, en general, cualquier documento, justificante o dato con trascendencia tributaria. Si la Inspección, en ese acto, requiriera tales elementos el obligado tributario debería facilitárselos. De esta forma la incautación sólo procedería en aquellos casos en los que el obligado tributario se resistiera o negara a la aportación de los mismos, advirtiendo que en este caso, no sólo se podría adoptar la medida cautelar oportuna sino, también iniciar el correspondiente expediente sancionador por infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria previsto en el artículo 203 de la LGT.

Un caso particular de este supuesto lo constituye la revocación del consentimiento respecto de la permanencia de la Inspección en las instalaciones del obligado tributario: en este caso la Inspección deben abandonar estos lugares, pero, previamente, podrán adoptar las medidas cautelares precisas para evitar la destrucción de pruebas: en este caso lo más práctico sería efectuar la incautación de los elementos descubiertos hasta este momento e iniciar el correspondiente expediente sancionador por resistencia, al amparo de lo establecido también en el artículo 203 de la Ley.

(48) El apartado 1 del artículo 142 de la Ley General Tributaria establece: «Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias».

(49) La letra g del apartado 2 del artículo 29 de la Ley General Tributaria establece que los obligados tributarios deben cumplir con: «La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas».

3.4.2. *La incautación en el entorno digital*

Como se ha señalado con anterioridad la medida cautelar de la incautación, de acuerdo con el Reglamento, recae sobre elementos de prueba de carácter mueble, lo que reduce la aplicación de la medida en este entorno a la que se pueda adoptar sobre el "hardware". A este respecto entendemos que la incautación puede recaer sobre cualquier parte del mismo: unidad central, disco duro, periféricos tales como discos duros externos, *pendrives*… puesto que todos ellos son bienes muebles y en ellos se pueden contener elementos de prueba (los datos).

En realidad, es muy difícil pensar que los datos electrónicos en sí mismos pudieran ser objeto de esta medida por su propia naturaleza: la forma natural de toma de posesión de los mismos debería ser el "copiado" y si lo que se pretende es privar de ellos al obligado tributario lo que se debería hacer es adoptar alguna medida que evite el acceso a los mismos de la forma que se expuso al hablar del depósito.

El copiado de los datos, en cuanto se acredite su veracidad, es suficiente para la consideración de prueba y permitiría la preservación de la misma. Detallar los métodos por los que se acredita la veracidad de dicha copia (autenticidad, integridad, no repudio…) excede del ámbito de este trabajo, pero sí debemos señalar que, en la práctica, el principal motivo por el que se produce la incautación de los equipos electrónicos es precisamente ese: poder realizar una copia de los datos contenidos en los mismos.

En muchos casos realizar esa copia con los medios disponibles en el transcurso de las actuaciones en las instalaciones del obligado tributario resulta imposible tanto por la cantidad de datos contenidos en los dispositivos como por el número de soportes que los contienen. Todo ello sin tener en cuenta las dificultades de acceso a los mismos derivados de la existencia de contraseñas y sistemas de protección o al simple hecho de necesitar de su interpretación mediante el programa que los generó. En resumen, todas estas dificultades técnicas no pueden resolverse en los lugares en los que el obligado tributario realiza su actividad, o al menos no pueden realizarse en un tiempo ni con garantías razonables. En estos casos la medida cautelar de la incautación surge como la idónea para realizar ese tratamiento: acceso a los datos, copia de los mismos, análisis e interpretación en las oficinas de la Administración Tributaria. Paradójicamente, además, esta medida puede suponer un menor perjuicio para el obligado tributario que se beneficia de tener que soportar durante menos tiempo la presencia de la inspección en sus instalaciones, que siempre interfieren, en alguna medida, la normal actividad económica del mismo.

La especial fragilidad de los datos electrónicos, así como lo sencillo que resulta alterarlos, aconseja, en estos casos, combinar la incautación con el precinto. Por lo mismo que se señaló al hablar del precinto e incautación de documentos, la finalidad del mismo no es evitar la manipulación por parte del obligado tributario porque ya se le ha privado de la posibilidad de hacerlo desde el momento en que se le ha privado de la posesión del dispositivo que los contiene; el propósito es, más bien, de garantía del obligado tributario: saber que no se va a proceder al tratamiento de estos datos hasta que esté presente.

Hay que resaltar que la copia de los datos contenidos en los equipos electrónicos de la empresa no constituye una medida cautelar, sino que se trata de una de las facultades conferidas a la Inspección que emana de las facultades de examen de todo tipo de información con relevancia tributaria del artículo 142 de la LGT y que expresamente se menciona en el artículo 171 del RGAPGIT (50). Tampoco debe considerarse medida cautelar la obtención de la huella digital o "*hash*" respecto de esa copia pues lo que se trata con esa técnica es garantizar la veracidad de la copia obtenida. Por ello mismo tampoco tiene sentido adoptar ninguna medida cautelar sobre el soporte de dicha copia: en primer lugar porque se trata de un soporte de la propia Administración; en segundo lugar porque lo que acredita la veracidad de la prueba es la huella digital y no el soporte en el que reside la copia.

4. CONCLUSIONES

Como hemos visto a lo largo de este trabajo las medidas cautelares actualmente en vigor son fruto de una larga evolución legal derivada del progresivo aumento de las comprobaciones que la Inspección tributaria realiza en los lugares donde el obligado tributario desarrolla su actividad económica. Inicialmente las medidas cautelares que se describían en nuestro ordenamiento jurídico estaban concebidas como un instrumento de garantía del cobro de las deudas tributarias; más adelante, sin embargo, ante la necesidad de preservar las pruebas obtenidas en los procedimientos tributarios, básicamente en el procedimiento de inspección, fue preciso dotar a estas medidas de un amparo normativo, que comenzó con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986. En la actualidad este tipo de medidas cautelares se encuentran recogidas tanto en la LGT vigente, como en los Reglamentos Generales

(50) De acuerdo con este artículo 171 relativo al examen de la documentación de los obligados tributarios:

«1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

que la desarrollan, tanto en lo que se refiere a su definición como al procedimiento para su adopción.

La redacción actualmente vigente, con todo, presenta dos aspectos que han sido objeto de análisis en nuestra exposición:

En primer lugar nos planteamos la duda de si la mención expresa que hace la Ley a tres medidas cautelares concretas (precinto, depósito e incautación) supone la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda adoptar cualquier otro tipo de medida cautelar idónea para el fin que se pretende: preservar la prueba relevante para el procedimiento tributario en cuyo seno se adopta. En nuestra opinión se trata de una lista ejemplificativa y, por lo tanto, la Administración, si lo precisara, podría adoptar otras medidas cautelares, respetando escrupulosamente el procedimiento normativo establecido para ello.

En segundo lugar, debido al momento de desarrollo tecnológico en el que se promulgaron las normas actualmente en vigor (hace más de quince años), la redacción de las mismas se nos antoja insuficiente para el entorno tecnológico actual. Del análisis de las medidas cautelares concretas que se definen en la Ley se aprecia que están diseñadas para la preservación de elementos de prueba físicos (bienes muebles, documentos en papel…) cuando, en el momento presente, una parte esencial de la prueba relevante a preservar se concreta en elementos intangibles, básicamente, en datos informáticos. Esto supone, a nuestro entender, que tales medidas cautelares sigan siendo idóneas para el aseguramiento de los elementos que contienen esos datos, siempre que dichos elementos sean también físicos (equipos informáticos, discos duros, *pendrives*…) pero deficientes cuando se trata de preservar este tipo de información carente de ese soporte físico.

Todo ello nos lleva a concluir que los avances tecnológicos que se han experimentado en todos los ámbitos de la sociedad supone que dichas medidas cautelares, tal y como están definidas en el ordenamiento vigente, siendo todavía parcialmente útiles para el fin perseguido, que no es otro que la preservación de la prueba, sean insuficientes e incompletas en el actual entorno digital. Nuestra pretensión ha sido plantear la forma en la que, con las limitaciones legales existentes, pueden llegar a ser útiles y aplicables dentro del procedimiento de inspección y, en la medida que la propia Ley permite su aplicación, también dentro del procedimiento de recaudación y del procedimiento sancionador.

BIBLIOGRAFÍA

Calvo Ortega, R. (2013): "Las medidas cautelares en 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" en AA.VV: *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal,* Ed. Aranzadi.

Calvo Rojas, E. (1994): "Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en esta materia y algún exceso", *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 83.

Calvo Vérgez, J (2012): "Medidas cautelares y procedimiento ejecutivo de recaudación", *Tribuna Fiscal*, n.º 259.

Cervera Torrejón, F. (1975): *La inspección de los tributos. Garantías y procedimientos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Corcuera Torres, A. (1998): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-C.E.F. Madrid.

Chinchilla Marín, C. (1991): *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Cívitas-Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.

Falcón y Tella, R. (1995): "Las medidas cautelares: autotutela administrativa «*versus*» intervención judicial", *Quincena Fiscal*, n.º 3.

Fernández López, M. A. (1994): *Derecho Procesal Civil III,* Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

García-Ovies Sarandeses, I. (2004): "Procedimiento de inspección", en R. Calvo Ortega (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid.

Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2008): "Medidas cautelares en el procedimiento de inspección", en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Ed. Aranzadi.

Lozano Serrano, C. (2006): "La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 277.

Luque Mateo, M. A. (2004): "Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 113.

Luque Mateo, M. A. (2009): *Las medidas cautelares tributarias*, Ed. Atelier, Barcelona.

Martín Queralt, J. (1993): "El derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, n.º 31.

Martín Queralt *et al*. (2016): *Curso de Derecho financiero y tributario.* 27.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid.

Merino Jara, I. (2013): "Medidas cautelares" en C. García-Herrera Blanco (2013): Encuentro de Derecho financiero y tributario (2.ª ed.) Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1.ª parte) Fraude Fiscal: dimensión nacional, *Documentos de Trabajo*, n.º 16, Instituto de Estudios Fiscales.

Merino Jara, I. (dir.) (2020): *Derecho financiero y tributario. Parte general.* 9.º ed., Ed. Tecnos, Madrid.

Montero Domínguez, A. (1999): "Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias", *Tribuna Fiscal,* n.º 103.

Morillo Méndez, A. (1997): *Procedimientos ante la Administración tributaria (Doctrina, jurisprudencia, formularios y legislación)*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

Orena Domínguez, A. (2006): *Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de Actuaciones Inspectoras*, Cuadernos de Jurisprudencia, Ed. Thomson-Aranzadi. Pamplona.

Peláez Martos, J. M. (2008):"Procedimiento de Inspección y sancionador", *Todo procedimiento tributario 2008-2009,* Ed. CISS, Barcelona.

Rodríguez-Bereijo León, M. (2012):"Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 26, 2.

Sánchez Pedroche, J. A. (2013): "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude", *Revista de Contabilidad y Tributación,* n.º 359.

Tejerizo López, J. M. (1994): "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 82.

Turiel Martínez, A. y Mata Sierra, M. T. (2020): "La prueba digital en el ordenamiento tributario", *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 1.

Uriol Egido, C. (2013): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo,* Ed. Universidad de Oviedo, 2013. URL: http://hdl.handle.net/10651/15131, Tesis doctorales a texto completo [1394].