

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 475/2017, DE 28 DE ENERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Medidas cautelares. prohibición de disposición de los bienes inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda Pública, el control efectivo de la mercantil en cuestión.

En primer lugar, se cuestiona en el presente caso, la concurrencia del requisito de «control efectivo» del titular de las participaciones de la entidad sobre la que recae la prohibición de disponer. A este respecto, considera el TEAC, asumiendo los argumentos de la Directora recurrente, que la existencia de control efectivo puede determinarse acudiendo a las presunciones no establecidas legalmente en el artículo 42.1 del C.co. En definitiva, el Tribunal concluye que, en el supuesto objeto de análisis, se dan una serie de hechos demostrados, relación familiar directa del deudor con el resto de las partícipes de la sociedad, el deudor ocupó el cargo de administrador con anterioridad, pasando a ser sustituido por otros miembros del grupo familiar (hijos), manteniendo incluso la autorización para operar con algunas cuentas bancarias, que llevan a presumir el control efectivo, según establece el artículo 108.2 LGT.

En segundo lugar, el TEAC declara que la ausencia de proporcionalidad no se encuentra entre los tasados motivos de oposición frente al acuerdo de prohibición de disponer que establece el artículo 170.6 de la LGT y que el hecho de que la prohibición abarque a todos los inmuebles es perfectamente coherente con el fin de preservación del valor del título embargado.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

(...)

De la normativa trascrita, se deduce que los presupuestos o requisitos necesarios para poder acordar la medida de prohibición de disponer sobre bienes inmuebles de una sociedad participada por el deudor de la Hacienda Pública son:

1.- Que se hayan embargado al deudor acciones o participaciones de la sociedad sobre la que se acuerda la prohibición de disponer sobre sus inmuebles.

2.- Que el deudor ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

Por su parte, el artículo 42 del Código de Comercio, establece que:

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona. (...)».

QUINTO.-

(...)

En este punto, se debe tener en cuenta que este Tribunal Central ha confirmado en su resolución de fecha 24/09/2019 (núm. 00/04087/2017), dictada en unificación de criterio, que no cabe descartar la posibilidad de justificar la existencia de dicho control efectivo mediante la prueba indiciaria o de presunciones no establecidas legalmente y a las que se refiere el artículo 108.2 de la LGT. Además, este Tribunal Central no descarta que la existencia de vínculos familiares pueda constituir un indicio relevante a los efectos de poder acreditar que el control efectivo real de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer se encuentra en manos del deudor de la Hacienda Pública en connivencia con su grupo familiar, dados los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco:

«(...) Como señalamos más arriba, el artículo 42 del Código de Comercio adopta como parámetro definitorio del grupo de sociedades el «control» que se ostente o se pueda ostentar directa o indirectamente entre una y otra u otras sociedades, con apoyo en una serie de presunciones. El Diccionario de la RAE define el control como «dominio, mando o preponderancia» de unos sobre otros. En el ámbito de las sociedades la existencia de control implica ostentar la capacidad de dirigir y obstaculizar decisiones y actuaciones en una sociedad. Dicho control opera siempre que existe una relación de dependencia entre sociedades, ya sea de carácter jurídico, a la que se refiere el listado de presunciones del artículo 42.1 del Código de Comercio, ya sea de carácter económico, que tiene lugar cuando una sociedad acata de forma regular las instrucciones de otra por su posición dominante en el mercado, por facilitarle medios financieros, de personal o de otra índole, imprescindibles para su existencia.

Para facilitar su aplicación el artículo 42.1 del Código de Comercio contempla una serie de presunciones legales de la existencia de ese control. Pero es obvio que esa lista no pretende ser una lista cerrada. Podrá existir control de una sociedad sobre otra u otras aún cuando no concurren los supuestos concretos establecidos en el precepto si así se acredita suficientemente. Y, en este sentido, no cabe descartar la posibilidad de justificar la existencia de dicho control efectivo mediante la prueba de presunciones no establecidas legalmente y a las que se refiere el artículo 108.2 de la LGT cuando dispone que «Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

(...)

En este sentido este Tribunal Central no descarta que pueda constituir indicio relevante del control efectivo la existencia de vínculos familiares entre la persona cuyas participaciones han sido embargadas y la persona o personas que ostentan el control formal de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer, dados los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco. Ello no significa negar poder decisorio alguno a quienes formalmente lo ostentan, por su condición de administradores o socios mayoritarios, sino sencillamente suponer que pueda existir una actuación coordinada o de común acuerdo entre todos los miembros del grupo familiar.

(...)

En el presente caso, a partir de hechos demostrados – deuda tributaria cierta, relación familiar directa del deudor con el resto de partícipes de la sociedad (cónyuge e hijos, sin que en ningún momento haya resultado probado/acreditado que la especial relación de confianza y afecto que caracteriza a las relaciones familiares se haya visto quebrada en el seno de la familia ZQ), el deudor ocupó el cargo de administrador con anterioridad, pasando a ser sustituido por otros miembros del grupo familiar (hijos), manteniendo incluso la autorización para operar con algunas cuentas bancarias–, se establece una presunción de control efectivo, con la que evidentemente aquellos tienen «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano», según establece el artículo 108.2 LGT.

Pero es que, a mayor abundamiento, este Tribunal Central entiende que, de los documentos que obran en el expediente administrativo, resultan otros indicios adicionales que refuerzan el juicio de inferencia lógica realizado por la Administración.

A estos efectos, resulta fundamental traer a colación la existencia de otro acuerdo de prohibición de disponer dictado en una fecha inmediatamente anterior al cese de Azy como presidente y miembro del consejo de administración de la entidad X, S.L. y que permite afianzar la idea de la existencia de una actuación conjunta y coordinada del grupo familiar del deudor en la gestión de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer.

(...)

A la vista de lo expuesto, en el presente caso, a juicio de este Tribunal Central, se encuentra suficientemente acreditado/justificado que el control efectivo real de la sociedad X, S.L. se encuentra en manos del deudor de la Hacienda Pública (Azy) «en connivencia con su esposa e hijos»; por consiguiente, la alegación de la DIRECTORA recurrente debe ser estimada.

(...)

SEXTO.-

(...)

En efecto, el propio legislador establece los tasados motivos de oposición contra la prohibición de disponer, que no son otros que los previstos en el propio artículo 170.6 de la LGT y que se han señalado. Si, como entiende la sociedad interesada, cualquier acuerdo de prohibición de disponer sobre bienes inmuebles del artículo 170.6 de la LGT fuese una medida cautelar del artículo 81 de la misma Ley, el legislador no hubiese introducido dichos motivos exclusivos de oposición, pues contra las medidas cautelares recaudatorias del citado artículo son oponibles múltiples circunstancias, además de la señalada (falta de justificación de la proporcionalidad por parte de la Administración tributaria).

Tampoco en la redacción del artículo 170.6 de la LGT se establece que la prohibición de disponer cese sus efectos en los plazos del artículo 81 de la

misma norma, ni que pueda acordarse desde el inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos.

En consecuencia, y sin ser excesivamente exhaustivos, podemos concluir que la prohibición de disponer del artículo 170.6 no es siempre y en todo caso una medida cautelar recaudatoria de las previstas en el artículo 81 de la LGT, con independencia de que pueda tener un efecto de aseguramiento respecto a las deudas del titular de las acciones o participaciones embargadas, pues al no permitir a la sociedad realizar actos de disposición sobre los inmuebles de su titularidad, se está impidiendo la despatrimonialización de ésta (objetivo que señala el legislador en su exposición de motivos de la Ley 7/2012), y por tanto, evitando la pérdida de valor de las acciones o participaciones embargadas, y por ello, de una manera indirecta, del patrimonio del deudor a la Hacienda Pública.

Si esto es así, cabría preguntarse porque el legislador habla de «medida cautelar» dentro de la redacción del artículo 170.6, que señala:

«Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.»

En consecuencia, teniendo en cuenta el contexto donde el legislador introduce el término «medida cautelar», que no es otro que el exclusivamente relacionado a la anotación preventiva de la prohibición de disponer en el Registro de la Propiedad, considera este Tribunal que la respuesta no puede ser otra que la intención del legislador de emplear la misma terminología que se contiene en el artículo 20 de la Ley Hipotecaria (aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946) que al hablar de las anotaciones a practicar en los libros de los Registros de la Propiedad dispone: «no podrá tomarse anotación de demanda, embargo o prohibición de disponer, ni cualquier otra prevista en la ley, si el titular registral es persona distinta de aquella contra la cual se ha dirigido el procedimiento. En los procedimientos criminales y en los de decomiso podrá tomarse anotación de embargo preventivo o de prohibición de disponer de los bienes, como medida cautelar, cuando a juicio del juez o tribunal existan indicios racionales de que el verdadero titular de los mismos es el encausado, haciéndolo constar así en el mandamiento», por lo que la anterior norma hipotecaria que impide la inscripción en el Registro de las citadas anotaciones preventivas cuando no coincida el titular registral con la persona contra la que se dirige el procedimiento, se excepciona en el ámbito tributario en el caso de prohibiciones de disponer, siempre que la Administración, al amparo de lo dispuesto en el artículo 170.6 de la LGT señale la relación de control en el correspondiente mandamiento dirigido al Registrador de la Propiedad, debiendo, asimismo la Administración, cumplir con el resto de las formalidades prevenidas tanto en la normativa hipotecaria como en la tributaria, que está constituida básicamente por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (fundamentalmente los artículos 84 a 88, y con entrada en vigor desde el 01/01/2018 el nuevo artículo 88.bis, específico para la prohibición de disposición de bienes inmuebles por embargo de acciones y participaciones, que dispone:

«1. A los efectos de la aplicación de las prohibiciones de disposición a que se refiere el artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva de la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, sobre la base de un título cuya vigencia vendrá determinada por la del propio embargo del que trae causa. 2. A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en el citado artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos 84 y siguientes de este reglamento en lo que resulten de aplicación.»).

Cuestión distinta se produce en aquellos casos en los que la Administración tributaria, haciendo uso de las facultades previstas en el artículo 81 de la LGT, y dentro del marco de una medida cautelar recaudatoria, procede respecto de un deudor, al embargo cautelar de sus acciones o participaciones sociales en una sociedad (ex artículo 81.4 b) de la LGT), y como consecuencia del mismo, dándose también los supuestos de hecho del artículo 170.6 de la LGT en el afectado por el embargo cautelar de dichas acciones o participaciones, procede a acordar la prohibición de disponer sobre los inmuebles de la titularidad de la sociedad participada: en ese caso el afectado por la medida cautelar del embargo de sus participaciones, podría oponer contra ella, cuantas cuestiones creyese por convenientes, y entre ellas, la falta de justificación de la proporcionalidad de la medida cautelar por parte de la Administración tributaria.

En definitiva, a la vista de lo expuesto, el razonamiento del Tribunal Regional no puede ser compartido por este Tribunal Central, pues la falta de proporcionalidad no se encuentra entre los tasados motivos de oposición frente al acuerdo de prohibición de disponer que establece el artículo 170.6 de la LGT. Todo ello, con independencia de la proporcionalidad que siempre debe regir la actuación de la Administración tributaria, ex artículo 3.2 de la LGT; sin que, en el presente caso, se haya acreditado la existencia de desproporción alguna.

A estos efectos, siguiendo el mismo razonamiento expuesto por la DIRECCIÓN recurrente, se debe advertir que: «El hecho de que la prohibición abarque a todos los inmuebles (...) es perfectamente coherente con el fin de preservación del valor del título embargado. Son todos los inmuebles los que dotan de su valor al título y si se enajenaran algunos el resto no corresponderían a unos títulos sí y a otros no, como parece pensar el TEAR, sino a todos ellos, que verían disminuido su valor en ese importe. Es por esto que a través de la prohibición de disponer no se puede garantizar el valor de las participaciones (de todas a la vez, las del deudor tributario y las del resto de propietarios), más que estando referida a todos los inmuebles. En cuanto a la afirmación de que si el embargo de los títulos representativos del capital ha de ser proporcionado también debe serlo el acuerdo de prohibición de disponer, cabe decir que la proporcionalidad de los embargos, establecida expresamente en el artículo 169.1 de la LGT, tiene su razón de ser en la relación directa que se establece entre la deuda tributaria y el valor de los bienes

o derechos que se embarguen, en este caso las participaciones societarias, en tanto que en la prohibición de disponer no existe esa relación directa en absoluto, porque no se trata de un embargo sino de impedir la pérdida de valor de los títulos representativos del capital que se embargan.».

(...)