

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076539

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de enero de 2020

Sala 3.^a

R.G. 475/2017

SUMARIO:

Medios de prueba. Prueba de presunciones. Posibilidad de justificar la existencia de control efectivo de una sociedad mediante la prueba indiciaria o de presunciones. El 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.

Existen algunos ejemplos que ponen de manifiesto en el ámbito fiscal que las relaciones familiares son un elemento importante para acreditar el control efectivo de una sociedad por parte del grupo familiar, o de uno de sus integrantes en beneficio de todos. Uno de ellos es el regulado en el art. 101.3 de la Ley 27/2014 (Ley IS) en el que el concepto de grupo de sociedades a que alude el art. 42.1 del Código de Comercio se extiende, a los solos efectos del modo de computar el importe neto de la cifra de negocios para acogerse al régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, a aquellas sociedades controladas por un grupo familiar. Otros ejemplos sobre control por parte de grupo familiar aluden a supuestos de responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad.

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), 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 art. 108.2 de la Ley 58/2003 (LGT). Pero es que, a mayor abundamiento, el 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 del contribuyente como presidente y miembro del consejo de administración de la entidad 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. Finalmente, la existencia de una actuación indistinta y conjunta del grupo familiar en la representación de la entidad también se ha puesto de manifiesto en la tramitación del presente procedimiento económico-administrativo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 42, 81, 108, 170 y 241.

Ley 230/1963 (LGT), art. 118.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 30.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 61.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 42.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 101 y 103.
Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), art. 20.
RD 939/2005 (RGR), arts. 84 y 88.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 23/06/2016, recaída en el expediente 46/14512/2015, en asunto relativo a acuerdo de prohibición de disponer. La cuantía del presente recurso de alzada es de más de 150.000,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 09/06/2015, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) dicta diligencia nº ..., por la que se declaran embargadas 7.209 participaciones sociales de la entidad **X, S.L.**, propiedad de **Azy** (N.I.F. ...), deudor de la Hacienda Pública.

Se notifica el embargo de las participaciones a la entidad **X, S.L.**, el día 16/06/2015, y al deudor y a su cónyuge el siguiente día 8 de julio.

Segundo.

El 23/07/2015, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 170.6 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), por el órgano de recaudación se dicta acuerdo de prohibición de disponer sobre bienes inmuebles de la sociedad participada por el deudor de la Hacienda Pública, que afecta a los inmuebles de los que es titular.

Entre otros extremos, en el acuerdo para la prohibición de disponer se dice lo siguiente:

"(...) ANTECEDENTES DE HECHO

SEGUNDO: *Descripción de la entidad X SL. (...).*

En inscripción de 5- 10-2007 el Consejo de Administración se configura de la manera siguiente: presidente **Azy**, vicepresidenta su cónyuge **Cqr**, secretaria su hija **Bzq**, vicesecretaria **Ezq**, vocal **Dzq**; y el 6 de noviembre del mismo año se confiere poder al presidente y a la vicepresidenta para que en representación de la entidad puedan realizar las funciones propias de la gestión.

El 2 de Diciembre de 2014, se cesa a todos los consejeros y se nombra un nuevo consejo de Administración formado por los tres hijos: **Bzq**, es nombrada presidente y consejero delegado solidario; **Ezq**, secretario y consejero delegado solidario y **Dzq**, Vicesecretario y consejero delegado solidario. Al mismo tiempo se revocan los poderes conferidos a D. **Azy** y a Doña **Cqr**.

Según consta en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2012 los socios de **X SL**, y sus respectivas participaciones en el capital social son: **Azy** con el 32,23% (embargado), su esposa, **Cqr** con el 32,23%, y sus tres hijos **Bzq**, **Ezq** y **Dzq** con el 11,85% cada uno.

(...)

PROCEDENCIA DE LA PROHIBICIÓN DE DISPONER

1. Concurrencia de los requisitos del artículo 170.6 de la LGT.

La posibilidad de anotar una prohibición de disponer sobre bienes inmuebles regulada en el artículo 170.6 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 7/2012, se configura como una garantía del crédito tributario distinta de la medida cautelar recogida en el artículo 81. La prohibición de disponer se alzarán cuando, por cualquier causa, se extinga el embargo de las participaciones del obligado tributario. Los presupuestos jurídicos para la aplicación del supuesto son los siguientes:

a) Embargo de las participaciones sociales.

Tal como se ha puesto de manifiesto en los Antecedentes de Hecho, se dictó Diligencia de Embargo ... sobre 7.209 participaciones de la sociedad **X SL**, que fue notificada al deudor y a su cónyuge el 08-07-2015

b) Control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, sobre la sociedad titular de los inmuebles, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Es de señalar, que la aplicación del citado precepto, requiere que el deudor ostente un control efectivo de la sociedad cuyo patrimonio es objeto de la prohibición de enajenar, gravar o disponer, control que puede ser total o parcial, así como directo o indirecto y que ha de entenderse prescindiendo de los aspectos formalistas, de manera que el control puede manifestarse a través de la participación en el capital, de la administración jurídica o fáctica, e incluso de la capacidad de influencia en la toma de decisiones en la sociedad. No cabe otra interpretación pues de otra forma, la norma sería fácilmente eludible interponiendo otras personas vinculadas al deudor sobre las que hacer recaer aparentemente el control.

Estas circunstancias concurren en el presente caso donde la entidad **X SL**, es una sociedad de carácter patrimonial y de propiedad estrictamente familiar, en la que la posición del deudor es preponderante, no solo por ser el cabeza de familia, sino porque aun cuando desde el 2-12-2014 ya no figura en el consejo de administración, habiendo sido sustituido por sus tres hijos, mantiene no obstante su condición de autorizado en las cuentas bancarias de la citada mercantil, y en especial de las restantes sociedades participadas por aquella, condición esta última de la que no participan el resto de los miembros de la familia.

De lo anterior cabe deducir que el deudor, en connivencia con su esposa e hijos, ostenta el control efectivo de la entidad **X SL**, en los términos a los que se refiere el artículo 42.c) del Código de Comercio antes transcrito.

2. Justificación de la medida.

Descansa en la necesidad de dotar de efectividad al embargo de las participaciones sociales. Dichas participaciones han sido embargadas en un número concreto y atendiendo a una valoración determinada. Precisamente el componente de la valoración es lo que corre riesgo de convertirse en volátil si no se adoptan ciertas medidas para preservar el patrimonio de la sociedad. Es por ello, que, pensando en esto, el artículo 170.6 de la LGT faculta a la Administración Tributaria para prohibir que se disponga de los inmuebles titularidad de la entidad, cuya eventual enajenación podría causar mermas importantes en la valoración de las participaciones embargadas. En este caso, dado el control que **Azy** tiene sobre la sociedad, acreditado en el apartado anterior, sería fácil hacer uso de su dominio para acometer disposiciones de los inmuebles sin impedimento alguno. Por ello se entiende necesario que conste inscripción registral de la prohibición de disponer de estos inmuebles.

3. Vigencia de la medida.

La prohibición de disponer se alzarán cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones sociales de que ha sido objeto el obligado tributario. Asimismo, la Administración Tributaria podrá acordar el levantamiento cuando el mantenerla pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Tercero.

Disconforme con la prohibición de disponer, **X, S.L.** interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (núm. 46/14512/2015).

La interesada formula alegaciones en escrito posterior de fecha 20/11/2015 en el que, en síntesis, manifiesta:

1. Falta del presupuesto de hecho relativo a la existencia de control efectivo del deudor principal sobre **X, S.L.**, porque el deudor es una persona física y no una sociedad, como exige el artículo 42 del Código de Comercio. Además el deudor tiene una participación minoritaria en la sociedad, no está en su consejo de administración y no tiene poderes para realizar el las funciones propias de gestión efectiva.

2. Incumplimiento de las garantías que deben regir la adopción de las medidas cautelares. La prohibición de disponer del artículo 170.6 de la LGT es una modalidad de las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de esa Ley, por lo que debe cumplir con todas las garantías y cautelas que se establecen en el mismo y en el acuerdo impugnado no consta indicación alguna de que el cobro se pueda ver frustrado ni existe análisis sobre la proporcionalidad de la medida.

Dicha reclamación es estimada mediante resolución de fecha 23/06/2016, al no entender suficientemente justificado/acreditado ni el control efectivo del deudor sobre la sociedad **X, S.L.** y ni la proporcionalidad del acuerdo de prohibición de disponer:

"(...) QUINTO. También consta que se interpuso reclamación contra la resolución de un recurso de reposición interpuesto contra otro Acuerdo de prohibición de disponer dictado por la Administración en fecha 07/07/2014. En aquella reclamación, tramitada con el número 46-14-14345-00, se revisaba la procedencia de una prohibición de disponer que recaía exactamente sobre los mismos inmuebles sobre los que recae la que ahora revisamos en la presente reclamación. Aquella prohibición de disponer se adoptó como complemento a una diligencia de embargo de valores de fecha 10/01/2014 que afectaba al mismo deudor, D. **Azy**, y que se extendía exactamente a las mismas 7.209 participaciones de las que era titular en **X S.L.**

Aquella reclamación fue desestimada porque se consideró que se daban los requisitos para su adopción, al ser el Sr. **Azy** titular del 32,32% de las participaciones, siendo el resto propiedad de su mujer y de sus hijos; y por ostentar el Sr. **Azy** la condición de Presidente del Consejo de Administración y estar apoderado por la mercantil con amplísimos poderes que le permitían disponer a su voluntad de los siete bienes inmuebles sobre los que recaía la prohibición.

SEXTO. Lo que hay que analizar, pues, es si se dan los dos requisitos que deben estar presentes para la adopción de este tipo de acuerdos, y que son los siguientes:

1. Existencia de un previo embargo de las participaciones del deudor en la sociedad tenedora de los inmuebles. (...)
2. Existencia de control efectivo, total, parcial, directo o indirecto, del deudor sobre la sociedad tenedora de los inmuebles.

En definitiva en este artículo lo que se hace es utilizar la técnica del levantamiento del velo societario para ignorar la personalidad jurídica de la sociedad tenedora de los inmuebles, contra la que no se sigue procedimiento recaudatorio alguno pero que es controlada efectivamente por el deudor, al objeto de adoptar una medida como es la prohibición de disponer de sus inmuebles. Se pretende evitar que el patrimonio inmobiliario del deudor, que está residenciado en la sociedad, sea objeto de transmisión a terceros -vinculados o no a dicho deudor- mermando así la efectividad de la acción recaudatoria.

La exigencia de un control efectivo se traduce en la existencia de una voluntad rectora común entre el deudor (y) la sociedad titular de los inmuebles, y dicho control puede ser ejercido de forma total o parcial (si participa en el 100% de su capital o en la mayoría de su capital, respectivamente) directa o indirecta (p.ej. a través de su participación en otras sociedades). (...)

En la actual prohibición de disponer tenemos que el deudor sigue participando en la mercantil tenedora de los inmuebles con el mismo porcentaje que ostentaba cuando se adoptó la anterior prohibición de disponer, esto

es, en el 32,32%. Y los miembros de su familia (mujer e hijos) mantienen los mismos porcentajes de participación que ostentaban. Pero se producen cambios significativos respecto de los que llevaron a desestimar la anterior reclamación. Y estos cambios son que el Sr. **Azy** ya no ostenta la condición de Presidente del Consejo de Administración (ni siquiera de administrador) y que, además, se le revocaron a finales del año 2014 los amplísimos poderes en su día conferidos (nótese que el acuerdo de prohibición de disponer se adopta el 23/07/2015). Este cese como consejero y Presidente del Consejo y la revocación de poderes no es puesta en solfa por la Administración.

Para justificar el acuerdo se dice por la Administración en la página 6 del acuerdo que "**X SL**, es una sociedad de carácter patrimonial y de propiedad estrictamente familiar, en la que la posición del deudor es preponderante, no solo por ser el cabeza de familia, sino porque aun cuando desde el 2-12-2014 ya no figura en el consejo de administración, habiendo sido sustituido por sus tres hijos, mantiene no obstante su condición de autorizado en las cuentas bancarias de la citada mercantil, y en especial de las restantes sociedades participadas por aquella, condición esta última de la que no participan el resto de los miembros de la familia".

Considera el reclamante que no se da este segundo requisito del control efectivo toda vez que el deudor ostenta una participación minoritaria en la sociedad. Entiende el reclamante que el artículo 42 del Código de Comercio al que se remite el artículo 170.6 de la LGT no es aplicable al caso presente toda vez que dicho artículo del Código de Comercio se refiere a grupos de sociedades y a las relaciones existentes entre las sociedades integrantes del grupo, siendo que el deudor-obligado tributario en nuestro caso es una persona física.

A ello, este Tribunal debe oponer que, a pesar de la confusión que puede generar la remisión obligada y directa al artículo 42 del Código de Comercio, la prohibición de disponer del artículo 170.6 de la LGT puede ser aplicable tanto a deudores personas físicas como a deudores personas jurídicas, ya que ambos pueden tener la condición de obligados tributarios según el artículo 35 de la LGT que señala que lo son "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias". Por ello, tanto las personas físicas como las jurídicas entran dentro del ámbito subjetivo de esta prohibición de disponer por cuanto el artículo dispone que "(...) cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones...", estando la remisión al artículo 42 del Código de Comercio para determinar cuándo se puede presumir que existe control efectivo entre el obligado tributario al que se le hayan embargado las participaciones y la sociedad propietaria de los bienes inmuebles sobre los que se recae la medida.

Igualmente, se alega que el deudor ya no es miembro del Consejo de Administración ni está apoderado por la mercantil, entendiéndose que la mención a que es el "cabeza de familia" y a que está autorizado en determinadas cuentas corrientes no son sino conjeturas que no permiten acreditar el control efectivo.

Efectivamente, este Tribunal debe admitir estas alegaciones, toda vez que las únicas pruebas que parece haber recabado la Administración para apuntalar este control efectivo son las ya indicadas, no concurriendo ya las pruebas o indicios relevantes que se usaron en la anterior acuerdo de prohibición de disponer. (...)

SÉPTIMO. Respecto al alcance la prohibición de disponer este Tribunal entiende que, si bien la norma no limita expresamente el alcance cuantitativo de la prohibición, ya que sólo habla de "acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad", ésta prohibición habría de verse limitada a fin de coincidir con el valor de las participaciones en el momento en que fueron embargadas. Y ello para evitar que se prohíba disponer de más bienes de los necesarios. Si no se entendiera así, se podría adoptar una prohibición de disponer ilimitada o por defecto -p.ej. sobre todos de los bienes de una mercantil- sin restricciones y por un valor superior al de las acciones/participaciones embargadas, cautelar o definitivamente, situación, sin duda, no deseada por el legislador.

Dado que el objetivo de la prohibición de disponer es que el valor de las acciones/participaciones embargadas no devenga nulo mediante la transmisión de los inmuebles de la sociedad, el importe por el que debe adoptarse esta prohibición de disponer debe coincidir precisamente con el importe de las acciones/participaciones embargadas, refiriéndose única y exclusivamente a los inmuebles estrictamente necesarios para cubrir tal valor.

Es decir, si los embargos de acciones/participaciones han de ser proporcionados, también deberá serlo el acuerdo de prohibición de disponer que trae su causa de aquel embargo. Y una forma de lograr tal propósito es limitar la prohibición de disponer a los inmuebles necesarios para lograr un equilibrio entre el valor de estos inmuebles y el valor de las acciones/participaciones embargadas.

De la lectura del acuerdo de prohibición de disponer que nos ocupa se desprende que no se ha tenido en cuenta importe alguno de los inmuebles a los que se extiende tal prohibición -recordemos que se veta la disposición de todos ellos, los siete de los que es titular-. (...)"

Cuarto.

Contra la citada resolución notificada el 08/08/2016 al DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT, se interpone por la DIRECTORA de dicho DEPARTAMENTO recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, el día 07/09/2016.

Con fecha 24/10/2016, una vez notificada la puesta de manifiesto del expediente el día 26/09/2016, la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT presenta escrito de alegaciones en el que, en síntesis, manifiesta que:

1. Tal y como se razona en el acuerdo de prohibición de disponer, **Azy** ejerce el control efectivo de la entidad **X, S.L.** A estos efectos, la prueba indiciaria/de presunciones regulada en el artículo 108.2 de la LGT debe entenderse de aplicación; así, a partir de hechos demostrados - deuda tributaria cierta, relación familiar directa del deudor con el resto de partícipes de la sociedad, el deudor ocupó el cargo de administrador con anterioridad, manteniendo incluso la autorización para operar con algunas cuentas bancarias -, se establece precisamente la presunción del control efectivo, con la que evidentemente aquellos tienen "un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano", según establece el artículo citado.

2. "(...) la prohibición de disponer del artículo 170.6 de la LGT no es una medida cautelar de las reguladas en el artículo 81 de la misma norma, y que por lo tanto no se pueden aplicar a la primera ninguno de los requisitos y elementos de la segunda, el erróneo análisis (...) lleva al TEAR a establecer que es necesaria la existencia de proporcionalidad entre los valores estimados de los títulos embargados y el de los inmuebles sobre los que recae la prohibición de disponer."

Notificada la interposición del presente recurso de alzada a la sociedad interesada, **X, S.L.** presenta escrito de alegaciones con fecha 22/12/2016 en el que reitera que, en el presente caso, falta el presupuesto de hecho relativo a la existencia de control efectivo en tanto que el deudor tiene una participación minoritaria en la sociedad, no está en su consejo de administración y no tiene poderes para realizar el las funciones propias de gestión efectiva. Además, repite que la prohibición de disponer del artículo 170.6 de la LGT es una modalidad de las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la misma Ley e indica que "(...) no puede defenderse (...) que estando obligada con carácter general la Administración a respetar el principio de proporcionalidad - y, en particular, en aquellos supuestos en que se pretenda la traba o aseguramiento de la deuda tributaria-, no tenga ningún límite a la hora de ordenar la prohibición de disponer (...)". Finalmente, añade que "(...) siendo que en este caso, la administración ha sido parte en primera instancia (...) debe formular el recurso de alzada con alegaciones en el plazo de un mes desde la notificación de la Resolución del TEAR". También denuncia que "no consta la notificación de la resolución recurrida efectuada a la Administración recurrente".

Mediante oficio de fecha 13/06/2019, este Tribunal Central reclama al Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana la aportación de antecedentes por expediente incompleto. A renglón seguido, mediante escrito de fecha 21/06/2019, el Tribunal Regional remite la documentación solicitada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 23/06/2016, resulta conforme a derecho.

Tercero.

Con independencia de las cuestiones de fondo de este recurso, surge otra, alegada por la sociedad interesada, cual es la relativa a si el recurso de alzada interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT y la formulación de las correspondientes alegaciones han sido o no planteadas en plazo hábil; cuestión ésta que, por afectar al orden público procesal, ha de ser enjuiciada con carácter previo y preferente.

A estos efectos, el artículo 241 de la LGT establece que:

"1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia. (...)".

En lo relativo al plazo de interposición de recursos y reclamaciones, el cómputo de dicho plazo debe realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAP y PAC), norma que era la aplicable a la fecha de presentación del recurso, que establecía lo siguiente:

"Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes".

Por su parte, el apartado tercero del mismo artículo establecía que: "Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente".

Dicha norma, es de idéntico contenido a lo preceptuado en los apartados cuarto y quinto del vigente artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

A estos efectos, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, señala que: "Cuando se trata de plazos de meses (o años) el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes (o año) de que se trate. El sistema unificado y general de cómputos así establecido resulta el más apropiado para garantizar el principio de seguridad jurídica".

De acuerdo con lo anterior, en los plazos señalados por meses, éstos se computan de "fecha a fecha", es decir, el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente a la notificación o publicación del acto, siendo el del vencimiento el día del mes siguiente cuyo ordinal coincida con el de dicha notificación o publicación.

Dicha regla presenta únicamente las dos siguientes excepciones previstas en la ley:

En primer lugar, cuando de acuerdo con la regla general el día de vencimiento sea inhábil, se entenderá que el plazo expira el primer día hábil siguiente.

Y en segundo término, cuando en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquél en que comienza el cómputo, se entenderá vencido el plazo el último día del mes.

En el presente caso, una vez incorporada al expediente la documentación solicitada de oficio al Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, es evidente que el recurso de la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT no es extemporáneo, pues consta que la resolución del Tribunal Regional que aquí se impugna le fue notificada el día 08/08/2016 (según se indica en el sello de entrada del Registro General de la AEAT nº RGE/02581761/2016) y el recurso de alzada fue presentado el día 07/09/2016 (según figura en el sello de entrada estampillado del Registro de este Tribunal Central que consta en el correspondiente escrito de interposición de dicho recurso).

Por otra parte, por lo que se refiere al plazo con el que contaba la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT para formular alegaciones, esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 21/10/2013 (rec. cas. para la unificación de doctrina nº 2/2898/2012), en la que se argumenta lo siguiente:

"(...) FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 27 de Febrero de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (sección séptima), en el recurso contencioso administrativo tramitado con el número 490/2010.

Dicha sentencia desestima el recuso interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de mayo de 2010, por la que al resolver el recurso de alzada interpuesto por la Directora General del Departamento de Recaudación anula la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 28 de Noviembre de 2007 a la resolución que acordaba la derivación de responsabilidad en relación a la entidad (...)

La parte recurrente plantea su recurso de casación para unificación de doctrina sobre la base de que el recurso de alzada que fue interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación ante la resolución del TEAR debió considerarse extemporáneo y ello porque con fecha 28 de diciembre de 2007 se presentó el escrito de interposición y con fecha 1 de octubre de 2008 se formularon las correspondientes alegaciones. Expone el recurrente, además, que no se ha acreditado que la directora del Departamento de recaudación no fuera parte en el procedimiento seguido ante el TEAR de Valencia.

Cita como sentencias de contraste las dictadas por la misma Sala y sección en los recursos 386/2009; 259/2010 ó las dictadas en los recursos 681/2008 y 608/2008. (...)

TERCERO. La sentencia objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina rechaza la pretendida extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto ante la resolución del TEAR sobre la base del siguiente argumento: <<Expuesto lo que antecede, en línea con lo resuelto en la sentencia que acaba de mencionarse y en las sentencias de las Secciones Segunda y Cuarta de esta Sala, anteriormente reseñadas, y teniendo en cuenta que las sentencias del Tribunal Supremo anotadas, al igual que las citadas en la demanda, se pronuncian sobre supuestos regidos por la normativa anterior a la Ley 58/2003 y a los Reglamentos de aplicación de la misma, por unidad de doctrina, y frente a la interpretación que se hizo en sentencias de esta Sala y Sección de 20 de diciembre de 2009 [recurso número 286/2009], de 19 de abril de 2010 [681/2008] y 12 de septiembre de 2011 [recurso número 259/2010], ha de considerarse que en el caso enjuiciado no puede reputarse extemporáneo el planteamiento del recurso de alzada formulado por la Directora del Departamento de Recaudación, a través del anuncio de interposición del mismo y posterior formulación de alegaciones, al no constar en el expediente de reclamación que dicho órgano administrativo estuviera personado en el procedimiento de reclamación tramitado ante el TEAR, y al haberse interpuesto cuyo recurso una vez en vigor la Ley 58/2003 [art. 241] y el Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005 [art. 61].>> [sic]

Es necesario hacer notar como la sentencia recurrida en casación para unificación de doctrina cita expresamente las mismas sentencias citadas ahora como de contraste por la parte recurrente en casación para unificación de doctrina, pero resulta que no en todas ellas concurren las igualdades a precisas para interponer el presente recurso.

En cualquier caso, con independencia de que concurren las igualdades precisas para considerar contradictorias las sentencias aportadas y de que en situaciones sustancialmente iguales se haya llegado a conclusiones diferentes, es necesario efectuar las siguientes precisiones:

a) Desde un punto de vista doctrinal, la jurisprudencia de este Alto Tribunal, a partir de la sentencia de fecha de 6 de marzo de 2008, recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina 316/2004, se ha pronunciado en el sentido de considerar que el procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento de primera instancia:

1º) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición, según dispone el art. 241.2 de la LGT/2003, debe contener las alegaciones y deberán adjuntarse las pruebas oportunas, resultando admisibles solo aquellas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

2º) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en primera instancia, conforme al artículo 61.2, párrafo 2º del RGRVA, el Tribunal Económico Administrativo regional o local debe poner de manifiesto el doble expediente- el de aplicación de los tributos y el de reclamación- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que, en el plazo de otro mes, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996), al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en dicha instancia, el procedimiento de alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio o interposición y posterior formulación de alegaciones.

b) En el mismo plano teórico, la referida doctrina se confirma en sentencias más recientes, como la de fecha 11 de junio de 2012, dictada en el recurso 2763/2010, que se pronuncia sobre dos de las cuestiones suscitadas: si es de aplicación la sustanciación del recurso de alzada en dos fases (interposición propiamente dicha y alegaciones) y si ha de entenderse personado en la primera instancia de la reclamación económico-administrativa el Director General de un Departamento:

1º) En cuanto a si el recurso de alzada debe interponerse en un solo acto o puede diferenciarse la interposición y el escrito de alegaciones, se reiteraba lo señalado en la sentencia de 6 de marzo de 2008 (rec. de cas. Para la unificación de doctrina núm. 316/2004). Los Reales Decretos 1999/1981 y 391/1996 no preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso. Sin embargo, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA.

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (recurso de casación nº 1507/2007), se ha puesto, también, de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que: «el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04)).»

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento

se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

c) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 LGT/2003 y 61.2 del RGRVA, que es temporánea una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente. (...)"

En consecuencia, la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT no estaba obligada a formular las alegaciones con el escrito de interposición del recurso de alzada, sino una vez le fuera puesto de manifiesto el expediente administrativo para tales efectos y dentro del plazo de un mes conferido para ello.

Así, en el presente caso, consta que una vez que le fue notificada la puesta de manifiesto el expediente administrativo por el Tribunal Regional para formular alegaciones con fecha 26/09/2016 (según se indica en el sello de entrada del Registro General de la AEAT nº RGE/02971671/2016), éstas fueron presentadas el día 24/10/2016 dentro del plazo del mes al que antes nos hemos referido (según figura en el sello de entrada estampillado del Registro de este Tribunal Central que consta en el correspondiente escrito de alegaciones).

Llegados a este punto, una vez confirmado que tanto la interposición del recurso de alzada como la formulación de las correspondientes alegaciones se realizaron dentro de plazo por parte de la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT, procede analizar el resto de cuestiones planteadas.

Cuarto.

El legislador, mediante 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, introdujo diversas medidas, señalando en la exposición de motivos de la norma "dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude."

Así, entre la justificación de los motivos de las diversas medidas legislativas adoptadas, el legislador señala: "Además, para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad, se establece la 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."

Con el anterior objetivo, mediante la citada norma, se introdujo el apartado 6º al artículo 170 de la LGT, que establece:

"La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este 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. 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.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad."

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.

Entiende la DIRECTORA recurrente que, tal y como se razona en el acuerdo de prohibición de disponer, **Azy** ejerce el control efectivo de la entidad **X, S.L.**. A estos efectos, la prueba indiciaria/de presunciones regulada en el artículo 108.2 de la LGT debe entenderse de aplicación; así, a partir de hechos demostrados - deuda tributaria cierta, relación familiar directa del deudor con el resto de partícipes de la sociedad, el deudor ocupó el cargo de administrador con anterioridad, manteniendo incluso la autorización para operar con algunas cuentas bancarias -, se establece precisamente la presunción del control efectivo, con la que evidentemente aquellos tienen "un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano", según establece el artículo citado.

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 convivencia 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".

Sobre la prueba de presunciones se ha pronunciado el Tribunal Supremo en múltiples sentencias, pudiendo señalarse, entre otras, las de 10 de noviembre de 2011 (Rec. cas. 331/2009), 18 de marzo de 2013 (Rec. cas. 392/2011) y 17 de febrero de 2014 (Rec. cas. 651/2013). Afirma esta última lo que sigue:

Se ha de tener en cuenta que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección el 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º)].

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.

Como bien señala la Directora recurrente, existen algunos ejemplos que ponen de manifiesto en el ámbito fiscal que las relaciones familiares son un elemento importante para acreditar el control efectivo de una sociedad por parte del grupo familiar, o de uno de sus integrantes en beneficio de todos.

Uno de ellos es el regulado en el artículo 101.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en el que el concepto de grupo de sociedades a que alude el artículo 42.1 del Código de Comercio se extiende, a los solos efectos del modo de computar el importe neto de la cifra de negocios para acogerse al régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, a aquellas sociedades controladas por un grupo familiar. Así, dispone, en efecto, el artículo 103.1 de la citada Ley que "Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas". Cabría preguntarse por qué el artículo 170.6 de la LGT no ha hecho una referencia al "grupo familiar", similar a la del artículo 101.3 de la Ley 27/2014, si lo que pretendía era incluir también como supuesto de control por parte del deudor de la entidad participada titular de los inmuebles el ejercido por su "grupo familiar". Ese silencio podría interpretarse, en un principio, como denegatorio de tal posibilidad. Piénsese, sin embargo, que así como en el caso del artículo 101.3 la falta de la disposición expresa sobre el grupo familiar hubiera impedido su aplicación, toda vez que el elemento de control sobre el que descansa el concepto de grupo del artículo 42.1 del Código de Comercio se atribuye únicamente a una sociedad, es decir, está referido solo al grupo formado por sociedades en el que no tienen cabida personas físicas en su cabecera, en el caso del artículo 170.6 de la LGT una disposición semejante no resulta necesaria si se tiene presente que el deudor puede ser también, como se señaló más arriba y como sucede en el caso que aquí se examina, una persona física, y que el control efectivo sobre la entidad participada titular de los inmuebles no se agota con las presunciones legales enumeradas en el artículo 42.1 del Código de Comercio sino que puede llegar a acreditarse mediante la prueba indiciaria o de presunciones a partir de las circunstancias concurrentes en el propio grupo familiar del deudor.

Otros ejemplos de la Directora sobre control por parte de grupo familiar aluden a supuestos de responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad. Es el caso de las resoluciones de este Tribunal Central citadas por la Directora. En ellos la referencia al grupo familiar no se contiene en la norma (artículo 42.1.c) de la LGT/2003) sino que deriva de la aplicación al caso concreto de la prueba indiciaria o de presunciones, como sucede en el supuesto concreto que aquí se examina.

Por último, se ha de indicar que este Tribunal Central se pronunció en su resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 1181-2014-50-R) en el sentido de que concurrían los requisitos del artículo 170.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en un supuesto concreto en el que el deudor, persona física, ejercía el control efectivo mayoritario sobre la sociedad titular de los inmuebles en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, ya que participaba directamente en un 34% de su capital e indirectamente en el 60%, porcentaje este último distribuido entre sus hijos, por lo que la sociedad se encontraba controlada en un 94% por un mismo 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.

Así pues, como ya se ha transcrito anteriormente, el Tribunal Regional señala en el fundamento de derecho QUINTO de la resolución recurrida:

"QUINTO. También consta que se interpuso reclamación contra la resolución de un recurso de reposición interpuesto contra otro Acuerdo de prohibición de disponer dictado por la Administración en fecha 07/07/2014. En aquella reclamación, tramitada con el número 46-14-14345-00, se revisaba la procedencia de una prohibición de disponer que recaía exactamente sobre los mismos inmuebles sobre los que recae la que ahora revisamos en la presente reclamación. Aquella prohibición de disponer se adoptó como complemento a una diligencia de embargo de valores de fecha 10/01/2014 que afectaba al mismo deudor, D. **Azy**, y que se extendía exactamente a las mismas 7.209 participaciones de las que era titular en **X S.L.**

Aquella reclamación fue desestimada porque se consideró que se daban los requisitos para su adopción, al ser el Sr. **Axy** titular del 32,32% de las participaciones, siendo el resto propiedad de su mujer y de sus hijos; y por ostentar el Sr. **Axy** la condición de Presidente del Consejo de Administración y estar apoderado por la mercantil con amplísimos poderes que le permitían disponer a su voluntad de los siete bienes inmuebles sobre los que recaía la prohibición."

Por consiguiente, con fecha 07/07/2014, la Administración tributaria dictó un acuerdo de prohibición de disponer que "recaía exactamente sobre los mismos inmuebles" y que se adoptó como complemento a la diligencia de embargo nº ... que afectaba al mismo deudor y a las mismas participaciones de las que era titular en la sociedad **X, S.L.** (que resultó posteriormente anulada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en resolución estimatoria de fecha 25/11/2014 - reclamación nº 46/07980/2014). En dicho acuerdo se fundamentaba la existencia de control efectivo "al ser el Sr. **Axy** titular del 32,32% de las participaciones, siendo el resto propiedad de su mujer y de sus hijos; y por ostentar el Sr. **Axy** la condición de Presidente del Consejo de Administración y estar apoderado por la mercantil con amplísimos poderes".

Según consta en el expediente electrónico de la reclamación económico-administrativa nº 46/07980/2014, el acuerdo de prohibición de disponer originario resultó notificado a la entidad **X, S.L.** el día 01/08/2014. Apenas un mes después, el 03/09/2014, según consta en escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fecha 12/11/2014 aportada por la propia interesada, la Junta General de socios de la entidad decide, estando presente el 100% del capital social y por unanimidad, modificar la composición del órgano de administración de la entidad (que, desde el año 2007, había tenido una composición estable, encontrándose representados en el mismo los cinco miembros de la familia **ZQ**). Así, se acuerda reducir el número de miembros del consejo de administración a solo tres, cesando en sus cargos ambos cónyuges y nombrándose únicos consejeros a los hijos (de esta forma, el control efectivo formal de la entidad se sigue manteniendo en todo caso dentro del grupo familiar).

No se ha ofrecido una explicación razonable más allá de la voluntad unánime y coordinada de los entonces socios/administradores y miembros de una misma familia que explique la celeridad/rapidez en el cambio en la composición del órgano de administración de la entidad, que se hizo en un lapso temporal de apenas un mes desde que se notificó a **X, S.L.** el acuerdo de prohibición de disponer originario, en el que claramente se justificaba la existencia de un control efectivo por parte del deudor de la Hacienda Pública (**Azy**) sobre la base, entre otros elementos probatorios, de su condición de miembro del consejo de administración y sus amplios poderes para gestionar la mercantil (los cuales también fueron inmediatamente revocados).

Finalmente, la existencia de una actuación indistinta y conjunta del grupo familiar en la representación de la entidad **X, S.L.** también se ha puesto de manifiesto en la tramitación del presente procedimiento económico-administrativo.

Así, en el procedimiento tramitado en primera instancia ante el Tribunal Regional, se aportan distintos documentos de representación: **Bzq** interpone la reclamación económico-administrativa (nº 46/14512/2015) con fecha 30/09/2015, aportando escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fecha 12/11/2014, en virtud de la cual **Azy** cesa en su condición de presidente y miembro del consejo de administración de la entidad. Posteriormente, una vez notificada la puesta de manifiesto, comparece en representación de la entidad ...

aportando escritura de otorgamiento de poder a su favor de fecha 22/11/2004 por el entonces administrador solidario de la entidad **Azy**.

Si bien, durante la tramitación del presente recurso de alzada, la sociedad interesada presenta dos escritos de oposición al recurso de alzada ordinario interpuesto por la DIRECTORA recurrente: el primero presentado por **Bzq** con fecha 22/12/2016 y el segundo, una vez notificada la incorporación al expediente de la documentación solicitada de oficio, firmado por el propio **Azy** con fecha 31/07/2019. Ambos dicen actuar en nombre y representación de la entidad "tal y como consta acreditado en el citado expediente".

De esta forma, a la vista de lo anterior, y en tanto que no se aporta nuevo documento acreditativo de tal representación, se viene a reconocer/legitimar una cierta continuidad de **Azy** en su cargo de administrador/representante de **X, S.L.**, pese a haber sido cesado ya en 2014.

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.

Alega también la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT que "(...) la prohibición de disponer del artículo 170.6 de la LGT no es una medida cautelar de las reguladas en el artículo 81 de la misma norma, y que por lo tanto no se pueden aplicar a la primera ninguno de los requisitos y elementos de la segunda, el erróneo análisis (...) lleva al TEAR a establecer que es necesaria la existencia de proporcionalidad entre los valores estimados de los títulos embargados y el de los inmuebles sobre los que recae la prohibición de disponer."

En la misma línea argumental que la DIRECTORA recurrente, se debe señalar que no es posible considerar que el acuerdo de prohibición de disponer al que se refiere el artículo 170.6 de la LGT sea en todo caso una medida cautelar de las previstas en el artículo 81 de la LGT.

Así, el artículo 81 de la LGT, en lo que aquí interesa, disponía en la redacción vigente en el momento de adopción del acuerdo de prohibición de disponer:

"1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

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

(...)

3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

4. Las medidas cautelares podrán consistir en

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución

b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva

c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos

d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación

e) Cualquier otra legalmente prevista

(...)

6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

(...)"

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, así mismo 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 DIRECTORA 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.".

Por consiguiente, esta alegación de la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT también debe ser estimada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.