

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088988

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de febrero de 2023

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 2762/2020

#### SUMARIO:

**Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Diligencia de embargo.** La prohibición de disponer regulada en el art. 170.6 de la Ley 58/2003 (LGT) constituye una medida para combatir el fraude en sede recaudatoria. Con ella se pretende evitar que el patrimonio del obligado tributario residenciado en la sociedad y habida cuenta del control efectivo que ejerce sobre ella, sea objeto de transmisión a terceros eludiendo así la acción recaudatoria. Es decir, pretende combatirse la situación de despatrimonialización que puede producirse cuando habiéndosele embargado a un deudor de la Hacienda pública acciones o participaciones en una entidad que tiene inmuebles se transmiten éstos fraudulentamente haciendo así ineficaz el embargo.

Con dicha medida el legislador ha dotado a la Administración tributaria de la potestad de actuar de forma inmediata y previa sobre bienes que no son de la titularidad del deudor, prohibiendo la disposición de los mismos y, además, asegurando dicha medida con su publicidad frente a terceros mediante una anotación en el Registro de la Propiedad.

Dos son los presupuestos de hecho para la aplicación de la medida contemplada en el art. 170.6 de la Ley 58/2003 (LGT) y en cuya posible falta de concurrencia debe basarse el posible recurso o reclamación contra el acuerdo de prohibición de disponer: existencia de una diligencia de embargo de acciones o participaciones societarias contra el deudor principal; el deudor principal ha de ejercer el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad cuyas acciones o participaciones han sido embargadas, en los términos previstos en el art. 42 del Código de Comercio.

Dicho esto, la única cuestión controvertida consiste en determinar si es necesario una coincidencia entre el valor de las participaciones embargadas y el valor de los inmuebles sobre los que se establece la prohibición de disponer.

Pues bien, no es posible considerar que el acuerdo de prohibición de disponer al que se refiere el art. 170.6 de la Ley 58/2003 (LGT) sea una medida cautelar de las previstas en el art. 81 de la Ley 58/2003 (LGT), sino una medida cautelar tendente a asegurar la efectividad de la diligencia de embargo. En este sentido, el propio art. 170.6 de la Ley 58/2003 (LGT) indica que 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».

El artículo 169.1 de la Ley 58/2003 (LGT) señala que, con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir el total de la deuda (deuda no ingresada, intereses, recargos y costas). Es decir, debe haber una proporcionalidad entre el valor de los bienes embargados y el importe de dicha deuda a cobrar. Por tanto, la proporcionalidad debe estar referida a la relación entre el importe de la deuda y el valor de los bienes embargados como exige el art. 169.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Cumplida esta exigencia, nada impide que puedan embargarse la totalidad de los bienes inmuebles de la sociedad, cuyas participaciones han sido embargadas.

Por lo tanto, cumplidos los requisitos exigidos en el art. 170.6 de la Ley 58/2003 (LGT) para la adopción del acuerdo de prohibición de disponer, no cabe sino declarar su validez, en tanto que la prohibición de disponer que abarca a todos los inmuebles es coherente con el fin de preservación del valor del título de propiedad embargado. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 81, 169 y 170.

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

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 el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de la Comunidad Valenciana de fecha 29 de octubre de 2019 que resolvía la reclamación económico administrativa 46-05866-2016, promovida por XZ S.L, contra el acuerdo por el que se ordena la prohibición de disponer, con número de referencia ...64. La cuantía de este recurso asciende a 374.361,07 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Contra el acuerdo, de fecha 10/11/2015, que declaró a D<sup>a</sup> Axy responsable solidaria (artículo 42.1.a de la Ley General Tributaria) de las deudas de la sociedad TW S.L. se interpuso reclamación, seguida con número ..., ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. En sesión desarrollada fue dictada resolución en primera instancia por el Tribunal Regional desestimandola. No consta la interposición de recurso de alzada.

**Segundo.**

En fecha 15 de octubre de 2015 fue adoptado por acuerdo del Delegado Especial de la AEAT de Valencia, al amparo de lo dispuesto en el artículo 81 de la LGT, medida cautelar para asegurar el cobro de la deudas derivadas del procedimiento llevado a cabo por inspección frente al obligado tributario, Axy. La medida cautelar consiste en el embargo preventivo de participaciones sociales que D<sup>a</sup> Axy tiene en el capital social de la entidad XZ S.L., NIF ..., tras constatar que la deudora era titular del 61,98% del capital social de la misma. El límite a embargar preventivamente como consecuencia de dicha medida cautelar quedaba cifrado en la cuantía de 374.361,07 euros.

El embargo cautelar de las participaciones sociales fue notificado a la sociedad en fecha 01/12/2015, tras haber transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada sin que la entidad haya accedido a su contenido.

**Tercero.**

El día ... de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación dictó acuerdo de prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de titularidad de la sociedad XZ S.L en base a lo señalado en el artículo 170.6 de la LGT, a fin de asegurar el valor de las participaciones embargadas. Dicho acuerdo fue notificado a la mercantil el día 12/11/2015.

Contra este acuerdo, la sociedad interpuso recurso de reposición que fue desestimado en resolución de fecha 14 de marzo de 2016.

Disconforme con la desestimación, interpone la interesada reclamación económico-administrativa el día 15 de abril de 2016, alegando lo que tuvo por conveniente en defensa de su derecho.

Dicha reclamación fue ESTIMADA EN PARTE mediante resolución de 29 de octubre de 2019. Expone el TEAR de la Comunidad Valenciana en el apartado QUINTO y SEXTO de los Fundamentos de Derecho de la resolución ..., lo siguiente:

QUINTO. Los presupuestos de hecho que integran la prohibición de disponer, según el artículo 170.6 de la LGT son: el embargo de las participaciones sociales, el 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 y la justificación de la medida.

En el caso que nos ocupa, vamos a analizar todos los requisitos que afectan a la figura de la prohibición de disponer, para asegurar en la medida de lo posible una más acertada resolución por este Tribunal:

**A) Embargo de participaciones sociales:**

A estos efectos, y cumpliendo el primero de los requisitos exigidos en el artículo 170.6 de la LGT para la adopción del acuerdo de prohibición de disponer, en fecha 15/10/2015 el Delegado Especial de la AEAT acordó la adopción de medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de las participaciones sociales que Doña Axy con NIF ... ostenta sobre la sociedad XZ SL.

B) 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.

Así, en el acuerdo impugnado se deja constancia que Doña Axy tiene el control efectivo de la sociedad XZ SL pues ostenta la titularidad del 61,98% del capital social de la misma.

**C) Justificación de la medida.**

En el texto del acuerdo ha de motivarse la necesidad de la medida, y en el presente caso, así sucede como lo demuestra la siguiente exposición literal del mismo:

(...)

SEXTO. La reclamante también alega falta de proporcionalidad de la medida adoptada.

En este sentido, este Tribunal considera respecto al alcance de la prohibición de disponer 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<sup>1</sup>, ésta habría de verse limitada o coincidir con el valor de las participaciones en el momento en que fueron embargadas. El importe de la medida cautelar ascendía a 374.361,07 euros. Así se evita 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.

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.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, recordemos, que en el acuerdo de adopción de medidas cautelares fueron embargadas exclusivamente las participaciones titularidad de la reclamante, es decir 61,98% de participaciones en las que se encuentra dividido el capital social de la reclamante. Por otro lado, de la lectura del acuerdo de prohibición de disponer se desprende que no se ha tenido en cuenta que las participaciones embargadas suponen el 61,98% del capital social de la entidad ni el valor de los inmuebles a los que se extiende tal prohibición (afectando al 100% de los inmuebles titularidad de la mercantil) y por ende, no se puede apreciar si la prohibición de disponer que ahora revisamos se ajustaría, en cuanto a su importe, al embargo de las participaciones sociales.

Así, entendemos que debe acogerse la pretensión de la reclamante, pero sólo en cuanto a la señalada proporcionalidad del acuerdo de prohibición de disponer, debiendo confirmar por lo demás la procedencia de la medida ya que se dan los requisitos previstos en la norma para su adopción, siendo necesario que se module su alcance en los términos antes indicados, por lo que debe determinarse el valor de los inmuebles a los que alcanza a fin de no prohibir disponer sobre más bienes de los necesarios, no pudiendo en ningún caso afectar a bienes inmuebles por un valor superior a la deuda incluida en la diligencia de embargo de participaciones sociales ni tampoco al patrimonio correspondiente a los demás socios en función de la participación de cada uno en el capital social de la entidad."

#### **Cuarto.**

Contra la resolución anterior, notificada a la ofician competente en fecha 20 de noviembre de 2019, el Director del Departamento de Recaudación interpuso recurso de alzada ordinario, presentado, según consta en el correspondiente "justificante de registro en la oficina de registro", el 20 de diciembre de 2019.

Puesto de manifiesto el expediente para la formulación de alegaciones y aportación de pruebas, éstas se formulan en escrito presentado el 29/01/2020, donde el órgano de la Administración aduce, en síntesis:

-El erróneo análisis realizado por el TEAR que lleva a establecer la necesaria existencia de proporcionalidad entre los valores de las participaciones embargadas y el de los inmuebles sobre los que recae la prohibición de disponer.

-El hecho de que la prohibición de disponer abarque a todos los inmuebles es perfectamente coherente con el fin de preservación del valor del título de propiedad embargado.

#### **Quinto.**

Puesto de manifiesto el recurso de alzada, la interesada reitera las alegaciones formuladas ante el Tribunal Regional señalando: que el origen de la prohibición de disponer es el embargo de participaciones dictado el 15/10/2015, fecha en la que no existía acuerdo de derivación de responsabilidad; la proporcionalidad es un principio de todo el sistema tributario y sino se ha tenido en cuenta para valorar las participaciones y los bienes inmuebles, dicha medida debe decaer.

Con posterioridad, la interesada alega que las liquidaciones que originaron la responsabilidad y la adopción de las medidas cautelares han sido anuladas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y

aporta Sentencias del TSJ de Valencia, número .../2020 y .../2020, dictadas en los recursos .../2018 y .../2018 interpuestos por la sociedad TW S.L contra las reclamaciones desestimatorias, seguidas con número... .. y ... .

La primera de las citadas Sentencias estima el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Regional ... y la segunda de ellas estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra las resoluciones desestimatorias dictadas por el TEAR de Valencia tramitadas con núm. ... y ....

## 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:

El ajuste a derecho de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada, así como del acuerdo por el que se ordena la prohibición de disponer.

### Tercero.

El artículo 170 de la LGT, titulado "Diligencia de embargo y anotación preventiva", establece en su apartado sexto lo que sigue:

"6. 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."

La prohibición de disponer regulada en el artículo 170.6 de la LGT constituye, pues, una medida dispuesta por el legislador para combatir el fraude en sede recaudatoria. Con ella se pretende evitar que el patrimonio del obligado tributario residenciado en la sociedad y habida cuenta del control efectivo que ejerce sobre ella, sea objeto de transmisión a terceros eludiendo así la acción recaudatoria. Es decir, pretende combatirse la situación de despatrimonialización que puede producirse cuando habiéndosele embargado a un deudor de la Hacienda Pública acciones o participaciones en una entidad que tiene inmuebles se transmiten éstos fraudulentamente haciendo así ineficaz el embargo.

Con dicha medida el legislador ha dotado a la Administración tributaria de la potestad de actuar de forma inmediata y previa sobre bienes que no son de la titularidad del deudor, prohibiendo la disposición de los mismos y, además, asegurando dicha medida con su publicidad frente a terceros mediante una anotación en el Registro de la Propiedad. Esta anotación se obtiene dirigiendo al Registrador de la Propiedad un mandamiento en el que deberá quedar acreditado el riesgo recaudatorio, esto es, la concurrencia del presupuesto de hecho del control efectivo del deudor sobre la entidad. Adviértase que no es preciso que la Administración haya detectado previamente que la entidad o incluso el propio deudor hayan realizado alguna actuación previa de vaciamiento patrimonial, sino que la

norma exige que se acredite esa situación de control, circunstancia que se considera potencialmente generadora del riesgo recaudatorio.

Dos son, pues, los presupuestos de hecho para la aplicación de la medida contemplada en el artículo 170.6 de la LGT y en cuya posible falta de concurrencia debe basarse el posible recurso o reclamación contra el acuerdo de prohibición de disponer:

-Existencia de una diligencia de embargo de acciones o participaciones societarias contra el deudor principal.

-El deudor principal ha de ejercer el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad cuyas acciones o participaciones han sido embargadas, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Por su parte, el señalado artículo 42.1 del Código de Comercio dispone: "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".

Por lo que se refiere al primero de los requisitos, se cumple, en tanto que existe diligencia de embargo cautelar de participaciones sociales XZ SL, propiedad de Axy, de fecha ... 2015, siendo notificada a la entidad el 1 de diciembre de 2015.

Por lo que se refiere al cumplimiento del segundo requisito, esto es, que el deudor tenga el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, sobre la sociedad cuyas participaciones han sido embargadas, tal como se recoge en el acto impugnado, la deudora ostenta un porcentaje de participación en el capital social de la entidad del 61,98%, por lo que posee la mayoría de los derechos de voto, cumpliéndose asimismo este requisito, que, por otra parte, la entidad no rebate.

#### **Cuarto.**

Una vez comprobada la concurrencia de los requisitos señalados en el artículo 170.6 de la LGT, que habilitan la adopción del acuerdo de prohibición de disponer sobre los inmuebles titularidad de la sociedad afectada, procede contestar las alegaciones formuladas.

La única cuestión controvertida consiste en determinar si es necesario una coincidencia entre el valor de las participaciones embargadas y el valor de los inmuebles sobre los que se establece la prohibición de disponer.

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 una medida cautelar de las previstas en el artículo 81 de la LGT, sino una medida cautelar tendente a asegurar la efectividad de la diligencia de embargo. En este sentido, el propio artículo 170.6 de la LGT indica que 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".

El artículo 169.1 de la LGT señala que, con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir el total de la deuda (deuda no ingresada, intereses, recargos y costas). Es decir debe haber una proporcionalidad entre el valor de los bienes embargados y el importe de dicha deuda a cobrar.

Por tanto, la proporcionalidad debe estar referida a la relación entre el importe de la deuda y el valor de los bienes embargados como exige el artículo 169.1 de la LGT. Cumplida esta exigencia, nada impide la Ley, que puedan embargarse la totalidad de los bienes inmuebles de la sociedad, cuyas participaciones han sido embargadas.

En este sentido, el propio artículo 170.6 de la LGT indica que 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", que ya hemos visto que son: la existencia de un embargo de participaciones y b) el control efectivo de la sociedad, titular de las participaciones, por el deudor tributario. Únicamente, la Administración 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.

En ese sentido, debemos citar la resolución de este Tribunal de 28 de enero de 2020 (RG475/2017), donde señalamos:

"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 ... 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."

Este criterio ha sido mantenido en posteriores resoluciones, como la de 8 de junio de 2020, dictada en el recurso RG 4157/2017.

Así pues, cumplidos los requisitos exigidos en el artículo 170.6 para la adopción del acuerdo de prohibición de disponer objeto del presente recurso, no cabe sino declarar su validez, debiendo desestimarse la totalidad de las alegaciones realizadas por la sociedad XZ S.L.

## Quinto.

En consecuencia, este Tribunal Central considera ajustado a derecho el acuerdo de prohibición de disponer, que debe confirmarse, por lo que estimando el presente recurso de alzada, debe anularse la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha 29 de octubre 2019, relativa a la reclamación ... .

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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