

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092652

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 512/2024, de 21 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7701/2022

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Diligencia de embargo. Prohibición de disponer los bienes inmuebles de una sociedad. La parte recurrente enfoca la argumentación de la demanda bajo la premisa de que se ha producido una actuación de "levantamiento del velo" societario, que presupone -a su entender, sin base alguna- que los órganos societarios están controlados por el obligado tributario, extremo que insiste en afirmar que es imposible por la situación de incapacitación en que se encuentra. Se extiende en afirmar la desproporción de la medida de prohibición de disponer pero en modo alguno acredita que la misma haya supuesto algún tipo de perjuicio para el desenvolvimiento normal del tráfico comercial de la sociedad. La recurrente es una sociedad de responsabilidad limitada que pertenecía, al tiempo de los actos recurridos, a cuatro socios, cada uno de los cuales ostenta participaciones representativas del 25 por 100 del capital social: los dos cónyuges y dos hijos de ambos, siendo uno de los dos hijos, administrador único, cargo en el que había sucedido a su padre, y el otro hijo, también socio fue designado tutor del obligado tributario, su padre que fue incapacitado. El presupuesto para la aplicación de la medida contemplada en el art. 170.6 LGT es que el deudor principal disponga de un 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 CCom, precepto que contempla una serie de presunciones legales de la existencia de ese control pero 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. No cabe descartar la posibilidad de acreditar la existencia de dicho control efectivo mediante la prueba indiciaria o de presunciones no establecidas legalmente y a las que se refiere el art. 108.2 de la LGT. No hay, como pretende el recurrente, un levantamiento del velo de la persona jurídica, sino un análisis de la posibilidad del control efectivo realizado por el titular de las participaciones y el conjunto de familiares (cónyuge e hijos) que, junto con aquel tienen el control de la sociedad, que en este caso es efectivo por cuanto es absoluto, ya que entre el recurrente, su esposa y sus dos hijos controlan la totalidad de las participaciones sociales. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones en materia tributaria y judiciales, que constituyen un válido medio de prueba indirecto, mediante el que a partir de un hecho probado, las relaciones de matrimonio y filiación que unen al obligado tributario y al resto de accionistas que controlan la sociedad cuyos bienes son objeto de la medida, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, el control efectivo del obligado tributario en unión del conjunto de socios y administradores con los que le unen estrechos vínculos familiares. Que el recurrente esté incapacitado no excluye la existencia del control efectivo a través del conjunto de sus titularidades y la de los familiares, siendo así que su representación legal la ostenta otro de los socios integrantes de ese grupo familiar que puede ejercer el control efectivo. Esta apreciación establece un enlace que no puede calificarse, en modo alguno como irracional ni arbitrario, ni supone vulneración del principio de cosa juzgada de la resolución judicial de incapacitación, pues no se está negando la condición de incapacitado, sino que se valora la posición de control efectivo que supone la titularidad jurídica de participaciones en la sociedad, que en unión de las de sus familiares directos (cónyuge e hijos, uno de ellos representante legal del obligado tributario) suponen el control total y directo de la sociedad. Es indiferente que esa posición de control jurídico se pueda ejercer por quien actúe como su representante legal, que en este caso también pertenece al círculo familiar que detenta el control de la sociedad. El Tribunal establece como doctrina jurisprudencial que la Administración tributaria puede 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 persona física acciones o participaciones de aquella y esta persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco estrechos, está en disposición de ejercer un control total o parcial, directo o indirecto, sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el art.42 CCom. [Vid., ATS de 26 de abril de 2023, recurso n.º 7701/2022 (NFJ089495) y STSJ de Castilla-La Mancha de 28 de abril de 2022, recurso n.º 676/2021 (NFJ088551) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 170.
Código de Comercio de 1885, art. 42.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 101.
Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 512/2024

Fecha de sentencia: 21/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7701/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7701/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 512/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7701/2022, promovido por Explotaciones La Serna, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña María Elena Martín García, bajo la dirección letrada de don Miguel Prieto Escudero, contra la sentencia núm. 102, de 28 de abril de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, en el procedimiento ordinario núm. 676/2021.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por Explotaciones La Serna, S.L. contra la sentencia núm. 102, de 28 de abril de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 676/2021, promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 15 de junio de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001, formulada contra la resolución de 27 de octubre de 2016, que, a su vez, desestimó el recurso de reposición instado frente al acuerdo de prohibición de la libre disposición de bienes inmuebles.

Segundo.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO.- [...]

[...] 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, de 27 de noviembre, 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 control por parte de un grupo familiar son los referidos a supuestos de responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad. Es el caso de las resoluciones de este Tribunal Central citadas por el DIRECTOR. En ellos, la referencia al grupo familiar no se contiene en la norma (artículo 42.1.c) de la LGT) 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.

Se ha de indicar adicionalmente que este Tribunal Central se pronunció en su resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 1181/2014) 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 (...)"

El procurador de la sociedad preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 23 de junio de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los artículos 81 y 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; (ii) el artículo 42 del Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885 ["CCo"]; (iii) los artículos 222 y 319 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ["LEC"].

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de septiembre de 2022.

Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 26 de abril de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la Administración tributaria puede 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 persona física acciones o participaciones de aquella y esta 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, por lo que ejerzan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 81 y 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 42 del Código de Comercio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa ["LJCA"], la representación de Explotaciones La Serna, S.L., mediante escrito registrado el 20 de junio de 2023, interpuso el recurso de casación en el que aduce que la sentencia impugnada "[...] se asienta en la presunción de un control sobre un concepto jurídico como el de Grupo Familiar que no existe en el precepto [art. 170.6 LGT]. Cita la resolución judicial el Grupo de Empresas del art. 42 del Código de Comercio, cuando se reconoce que no resultaría de aplicación al caso [...]", y, además, "[...] aplica presunciones indiciarias, no legales, del control del obligado tributario por el denominado Grupo Familiar sin amparo legal alguno. Más grave aún en la imposición de una medida cautelar restrictiva a una sociedad que no es obligada tributaria, y en la que debe prevalecer la legalidad, aplicación cautelosa y el mayor respeto al principio de proporcionalidad y responsabilidad" (pág. 15 del escrito de interposición), y solicita a la Sala que "[...] dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso de casación, anule la sentencia y se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito, anulando el Acuerdo de prohibición de la libre disposición de bienes inmuebles Referencia NUM009, dictado el 22 de septiembre de 2016 por el Jefe de la Dependencia Regional de la AEAT origen de las presentes actuaciones, así como todas las resoluciones posteriores al referido acuerdo".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 18 de septiembre de 2023, escrito de oposición en el que responde a la cuestión casacional en los siguientes términos:

"La Administración tributaria, en aplicación del art. 170.6 de la LGT, puede acordar la prohibición de disponer de los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ésta, cuando se hubieran embargado al obligado tributario persona física acciones o participaciones de aquella y esta persona física, por sí solo o conjuntamente con su 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 encuentre, con relación a la sociedad de cuyo capital sean representativas las acciones o participaciones embargadas, en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, por ser éste uno de los posibles supuestos de "control efectivo, total o parcial, directo o indirecto" sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión" (pág. 16 del escrito de oposición), e interesa la desestimación del recurso interpuesto de contrario.

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de marzo de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 102, de 28 de abril de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 676/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 15 de junio de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001, formulada frente a la resolución de 27 de octubre de 2016, que, a su vez, desestimó el recurso de reposición instado contra el acuerdo de prohibición de la libre disposición de bienes inmuebles.

Segundo.

Antecedentes del litigio y argumentación de la sentencia recurrida.

Los antecedentes más relevantes del litigio son como sigue:

1º.- Diligencia de embargo.

En cumplimiento de la diligencia de embargo de fecha 20 de septiembre de 2016, y, a fin de asegurar el cobro de las deudas pendientes de ingreso, se declaró el embargo de las participaciones de Explotaciones La Serna, S.L., titularidad de don Cipriano, en la cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda pendiente incluida en la diligencia de embargo.

Dicho embargo se llevó a cabo mediante diligencia de embargo de valores número NUM002.

2º.- Prohibición de la libre disposición de bienes inmuebles.

El 22 de septiembre de 2016, el Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Recaudación dictó acuerdo de prohibición de la libre disposición de bienes inmuebles con referencia NUM009.

Dicho acuerdo fue notificado 22 de septiembre de 2016.

Interpuesto recurso de reposición contra la citada resolución el mismo fue desestimado por resolución de 27 de octubre de 2016.

3º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la desestimación del recurso de reposición Explotaciones La Serna, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha.

4º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 15 de junio de 2020 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa.

5º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Explotaciones La Serna, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 676/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"[...] 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, de 27 de noviembre, 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 control por parte de un grupo familiar son los referidos a supuestos de responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad. Es el caso de las resoluciones de este Tribunal Central citadas por el DIRECTOR. En ellos, la referencia al grupo familiar no se contiene en la norma (artículo 42.1.c) de la LGT) 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.

Se ha de indicar adicionalmente que este Tribunal Central se pronunció en su resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 1181/2014) 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 [...]"

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero.

La cuestión de interés casacional.

Por auto de 26 de abril de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la Administración tributaria puede 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 persona física acciones o participaciones de aquella y esta 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, por lo que ejerzan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 81 y 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 42 del Código de Comercio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto.

Marco normativo.

Son normas relevantes para la resolución del litigio:

1. El art. 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"[...]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 [...]"

2. Asimismo el art. 42 del Código de Comercio que señala:

"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.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo".

Quinto.

La posición de las partes en el recurso de casación.

La parte recurrente, Explotaciones La Serna, S.L., expone que el obligado tributario, don Cipriano fue declarado incapaz mediante sentencia judicial, por presentar "deterioro cognitivo severo, apreciándose su dificultad para desenvolverse en la vida diaria, tanto en su cuidado personal, como sanitario, así como patrimonial", según "se deduce de la exploración judicial". El mismo juez civil designó tutor del obligado tributario a su hijo don Ezequiel, que quedó así constituido en "representante legal del Sr. Ezequiel salvo para aquellos actos que [no] pueda obrar por sí solo". Considera que la sentencia recurrida "[...]" se asienta en la presunción de un control sobre un concepto jurídico como el de Grupo Familiar que no existe en el precepto [art. 170.6 LGT]. Cita la resolución judicial el Grupo de Empresas del art. 42 del Código de Comercio, cuando se reconoce que no resultaría de aplicación al caso "[...]", y, además, "[...]" aplica presunciones indiciarias, no legales, del control del obligado tributario por el denominado Grupo Familiar sin amparo legal alguno. Más grave aún en la imposición de una medida cautelar restrictiva a una sociedad que no es obligada tributaria, y en la que debe prevalecer la legalidad, aplicación cautelosa y el mayor respeto al principio de proporcionalidad y responsabilidad".

Por su parte la Administración del Estado se opone a la estimación del recurso de casación, aduce que la remisión del art. 170.6 LGT al art. 42.2 del Código de Comercio incluye tanto a los supuestos de control de la sociedad por personas físicas o sociedades, y rechaza la desproporción de la medida.

Sexto.

El juicio de la Sala.

El escrito de interposición alega tres infracciones, aunque solo la primera guarda se corresponde con la cuestión de interés casacional objetivo identificado por el auto de admisión:

a) La infracción del art. 170.6 de la LGT, pues niega que se dé el presupuesto requisito de "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".

b) La infracción del art. 81.3 de la LGT, pues afirma que la medida de prohibición de disponer de los inmuebles impuesta a la Sociedad es desproporcionada.

c) La infracción de las normas sobre la cosa juzgada y sobre la valoración de la prueba documental pública, en relación con la sentencia de incapacitación del obligado tributario, don Cipriano, pues sobre la base de tal sentencia, considera que es evidente que no cabe posibilidad alguna de control efectivo de la sociedad por parte del obligado tributario, dada su situación de incapacitación.

La parte recurrente enfoca la argumentación de la demanda bajo la premisa de que se ha producido una actuación de "levantamiento del velo" societario, que presupone -a su entender, sin base alguna- que los órganos societarios están controlados por el obligado tributario, extremo que insiste en afirmar que es imposible por la situación de incapacitación en que se encuentra. Se extiende en afirmar la desproporción de la medida de prohibición de disponer pero en modo alguno acredita que la misma haya supuesto algún tipo de perjuicio para el desenvolvimiento normal del tráfico comercial de la sociedad.

La recurrente es una sociedad de responsabilidad limitada que pertenecía, al tiempo de los actos recurridos, a cuatro socios, cada uno de los cuales ostenta participaciones representativas del 25 por 100 del capital social: don Cipriano, su esposa doña Margarita y dos hijos de ambos, don Heraclio y don Ezequiel. Uno de los dos hijos, don Heraclio, era administrador único, cargo en el que había sucedido a su padre, don Cipriano. El otro hijo, también socio, don Ezequiel, fue designado tutor del obligado tributario, su padre don Cipriano.

El apartado 6 del art. 170 de la LGT fue introducido por el artículo 1 Ocho de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En la Exposición de Motivos de la citada norma se indica expresamente la finalidad de la misma:

"[...] 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 estas, deudor de la Hacienda Pública, el control efectivo de la mercantil en cuestión.

Se modifica el régimen jurídico del embargo de los bienes y derechos en entidades de crédito y depósito para incrementar la efectividad y seguridad jurídica de los mismos. A estos efectos, la extensión del embargo a otros bienes o derechos no identificados en la diligencia de embargo podrá extenderse al resto de bienes y derechos obrantes en la persona o entidad y no solo de la oficina o sucursal a la que se remitió el embargo. En concordancia con ello, por limitaciones de jurisdicción territorial de la Administración tributaria actuante, se establece dicho ámbito como límite de la extensión [...]"

El presupuesto para la aplicación de la medida contemplada en el art. 170.6 de la LGT es que el deudor principal disponga de un 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. Ahora bien, el art. 170.6 LGT no hace una remisión al art. 42 del Código de Comercio que implique la concurrencia de presupuestos y requisitos, tanto subjetivos como objetivos, sino a los criterios que el mismo establece para configurar la situación control societario a efectos de las obligaciones que impone al grupo consolidado. Por tanto, aunque el art. 42 del Código de Comercio se refiere a personas jurídicas -sociedad dominante de un grupo de sociedades y obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados del grupo-, es obvio que el art. 170.6 LGT no excluye su aplicabilidad a los obligados tributarios personas físicas a los que se embarguen sus acciones o participaciones en sociedades respecto a las que sea esta persona física la que ejerce el control efectivo total o parcial, en los términos previstos en el art. 42 CC, ya sea de forma directa o indirecta. En la interpretación que propone el recurrente, el art. 170.6 LGT tan solo sería de aplicación a los obligados tributarios que fueran personas jurídicas, ya que solo estos pueden tener la consideración de sociedad dominante. No es así, puesto que el art. 170.6 LGT se remite al art. 42.2 Código de Comercio para la delimitación de los criterios de control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, que puede ser ejercido tanto por una persona física como por una persona jurídica. Por ello precisa que no se opone a ello que para la apreciación de esta situación no es impedimento que no venga obligado a formular cuentas consolidadas (art. 170.6 LGT).

El art. 42.1 del Código de Comercio contempla una serie de presunciones legales de la existencia de ese control. Hay que advertir que no se trata de una lista cerrada, al establecer que "en particular" se presumirá que existe control en una serie de situaciones que enumera. Por tanto, 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 acreditar la existencia de dicho control efectivo mediante la prueba indiciaria o de presunciones no establecidas legalmente y a las que se refiere el art. 108.2 de la LGT. En principio, puede 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, habida cuenta de los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco cercano, como es el caso. Pero ello no significa negar poder decisorio alguno a quienes formalmente lo ostenta, por su condición de administradores o socios mayoritarios, sino sencillamente constatar que pueda existir una actuación coordinada o de común acuerdo entre todos los miembros del grupo familiar. Por tanto no hay, como pretende el recurrente, un levantamiento del velo de la persona jurídica, sino un análisis de la posibilidad del control efectivo realizado por el titular de las participaciones y el conjunto de familiares (cónyuge e hijos) que, junto con aquel tienen el control de la sociedad, que en este caso es efectivo por cuanto es absoluto, ya que entre el recurrente, su esposa y sus dos hijos controlan la totalidad de las participaciones sociales. Las presunciones judiciales (art. 108.2 LGT en relación al art. 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Entre el hecho objetivo establecido y demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (art. 386.1 LEC). En este caso, la sentencia incluye el razonamiento específico en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (art. 386.2 LEC). En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, 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. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala [STS de 18 de marzo de 2013 (rec. cas. 392/2011)] como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De ese hecho base parte la inferencia, 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. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones en materia tributaria y judiciales, que constituyen un válido medio de prueba indirecto, mediante el que a partir de un hecho probado, las relaciones de matrimonio y filiación que unen al obligado tributario y al resto de accionistas que controlan la sociedad cuyos bienes son objeto de la medida, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, el control efectivo del obligado tributario en unión del conjunto de socios y administradores con los que le unen estrechos vínculos familiares,

Que el recurrente esté incapacitado no excluye la existencia del control efectivo a través del conjunto de sus titularidades y la de los familiares ya mencionados, siendo así que su representación legal la ostenta otro de los socios integrantes de ese grupo familiar que puede ejercer el control efectivo, su hijo don Ezequiel. Esta apreciación establece un enlace que no puede calificarse, en modo alguno como irracional ni arbitrario, ni supone vulneración del principio de cosa juzgada de la resolución judicial de incapacidad, pues no se está negando la condición de

incapacitado del Sr. Cipriano, sino que se valora la posición de control efectivo que supone la titularidad jurídica de participaciones en la sociedad, que en unión de las de sus familiares directos (cónyuge e hijos, uno de ellos representante legal del obligado tributario) suponen el control total y directo de la sociedad. Es indiferente que esa posición de control jurídico se pueda ejercer por quien actúe como su representante legal, que en este caso también pertenece al círculo familiar que detenta el control de la sociedad.

Por tanto, la doctrina jurisprudencial que establecemos es que la Administración tributaria puede 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 persona física acciones o participaciones de aquella y esta persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco estrechos, está en disposición de ejercer un control 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.

Séptimo.

Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia recurrida

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 7701/2022, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Explotaciones La Serna S.L. contra la sentencia núm. 102, de 28 de abril de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso- administrativo núm. 676/2021.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.