

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058020

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de abril de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 3551/2014

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo. Momento al que procede referir la valoración del bien o derecho que se trate a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar, a efectos de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), a qué momento procede referir la valoración del bien o derecho que se trate, bien al momento de su transmisión u ocultación, bien al momento de dictarse el acuerdo de derivación de responsabilidad. Pues bien, la valoración de los bienes a considerar para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en el mencionado art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) -con independencia de que esta valoración haya sido determinada por acuerdo entre las partes, o bien haya sido objeto de valoración realizada por una entidad tasadora o derivada del informe de un tercero experto exigido por la normativa-, debe referirse al momento en el cual se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, momento en el cual se llevan a cabo las conductas de ocultación o transmisión de los bienes realizadas con la intencionalidad fraudulenta de distraer tales bienes de la acción de cobro de la Administración tributaria. Además, la aceptación de este criterio no supone indefensión alguna para el declarado responsable. Se ha de tener en cuenta que el responsable, en el trámite de audiencia previo a la declaración de la responsabilidad, puede alegar todo cuanto convenga a su derecho y entre otros extremos, puede discutir la valoración tomada por la Administración. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 57 y 135.

Ley 230/1963 (LGT), art. 131.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala Desconcentrada de Granada) de fecha 31 de octubre de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 18/216/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Como resultado de las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos de Gestión Tributaria en relación con los conceptos IRPF e IVA del ejercicio 2008, y sus correspondientes expedientes sancionadores, se practicaron liquidaciones a D. RC por importe total de 146.239,72 euros.

Finalizado el período voluntario de ingreso sin haberse satisfecho las deudas, se dicta la providencia de apremio ascendiendo la deuda a un total de 175.487,66 euros.

Las actuaciones ejecutivas realizadas, consistentes en embargos de cuentas bancarias y créditos, tienen un resultado negativo con la salvedad de las compensación de oficio practicada con la devolución del IRPF de 2009 de fecha 24 de octubre de 2010, con un resultado de 311,25 euros.

2. Solicitada información sobre la titularidad de bienes inmuebles al Registro Central de la Propiedad del que se recibe respuesta negativa, las actuaciones de investigación patrimonial realizadas por la Unidad de Recaudación de la Delegación de Granada comprueban los siguientes extremos:

-Con fecha 14 de marzo de 2002, D. RC adquiere con carácter privativo una vivienda unifamiliar pareada en el término de Albolote, inscrita en el Registro nº X de Granada con el número XX.

- En el año 2004, contrae matrimonio con Dª VA.

- El 20 de agosto de 2009, se otorga escritura de aportación a la comunidad conyugal de la vivienda – adquirida con carácter privativo- libre de cargas, y con un valor de 103.000 euros.

- El 27 de agosto 2009 se otorga escritura de capitulaciones matrimoniales pactando el régimen de separación de bienes con liquidación de la sociedad conyugal y en cuya liquidación se adjudica a la esposa, Dª VA el pleno dominio de la vivienda.

- A D. RC se le adjudican el resto de los bienes compendiados en el inventario, entre ellos tres vehículos, dos de los cuales ya eran de su propiedad en el momento de la partición y que fueron transmitidos a su esposa el 4 de diciembre de 2009. El tercer vehículo era propiedad de su esposa sin que haya cambiado de titularidad. En resumen, los tres vehículos aparecen matriculados a nombre de Dª VA.

3. Teniendo en cuenta los hechos expuestos, la Dependencia de Recaudación consideró que se había incurrido en un supuesto de responsabilidad solidaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, por lo que se procede a la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad y puesta de manifiesto del expediente.

El acuerdo de derivación de responsabilidad se dicta el 18 de octubre de 2012, en el que se declara a Dª VA responsable solidaria del pago de las deudas tributarias contraídas por D. RC, con un alcance de 127.600 euros (103.000 euros correspondientes al valor de la vivienda y 24.600 euros correspondientes al valor de los vehículos).

4. No conforme con el acuerdo de declaración de responsabilidad, Dª VA deduce frente al mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada (en adelante, TEAR).

Segundo.

El TEAR resuelve la reclamación objeto del presente recurso, estimándola, en los siguientes términos:

“SEXTO.- Ahora bien, la siguiente cuestión a resolver es el alcance de la responsabilidad de la reclamante. El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria fija el alcance de esta responsabilidad “hasta el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria”. Por consiguiente, en estos supuestos de derivación de responsabilidad es fundamental la valoración que la Administración Tributaria pueda realizar de los bienes que se han ocultado del patrimonio del deudor principal. Del examen del expediente resulta que no consta ningún acuerdo de valoración de los inmuebles, dado que la Dependencia de Recaudación se remite al valor que los cónyuges asignaron a efectos de la liquidación de la sociedad de gananciales en el año 2009. Esta forma de proceder no otorga las necesarias formalidades a la tramitación de estos expedientes de derivación de responsabilidad, pues el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 24 de febrero de 2009 (1500/2007) estableció que “En el presente caso, al tratarse de bienes inmuebles, la Administración tributaria debe proceder a una valoración pericial, de conformidad con el artículo 52 de la Ley general tributaria (actual artículo 57), a cuyo valor se le deberán restar el importe de las cargas y gravámenes reales, para conocer el valor real resultante”. Conocer la valoración de los bienes ocultados en estos supuestos de responsabilidad es imprescindible, pues ese valor es el límite máximo del alcance de la responsabilidad del derivado, sin que podamos acoger como valoración la otorgada por las partes, que entre otros extremos, se realizó en un momento temporal distinto de este en el que se acuerda la derivación de responsabilidad, lo que ha podido influir en el aprecio de los bienes. Por todo lo razonado, este Tribunal entiende que no existiendo en el expediente de derivación una valoración válida de los bienes transmitidos, el alcance de la responsabilidad queda vacío.”

Tercero.

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla, de un lado, gravemente dañosa y errónea, y, de otro, por entender además que no se adecua a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En síntesis, expone la recurrente:

- La resolución impugnada considera que se han producido los supuestos de hecho para que Dª VA sea considerada responsable solidaria de las deudas de su cónyuge pero considera, asimismo, vacía de contenido esta declaración al entender que no se ajusta a derecho el alcance de la responsabilidad previamente admitida por dos motivos:

1-Entiende que se ha omitido la valoración de los bienes de acuerdo con el artículo 57 de la LGT.

2- Considera que el momento temporal al que ha de referirse esta valoración no es el de la ocultación o transmisión sino el de la declaración de la responsabilidad.

- El primer punto -necesidad de una actuación de valoración previa- es un tema planteado en otro recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio contra resolución del TEAR de Andalucía, pendiente ante el TEAC.

- Por tanto, la cuestión a debatir en este recurso es única: determinar cuál es el momento al que debe referirse la valoración de los bienes o derechos ocultados o transmitidos con la intención de impedir la acción de cobro de la Administración Tributaria. En concreto:

a) Si debe referirse al momento en el que se dicta el acto de declaración de responsabilidad, como sostiene el TEAR.

b) Si ha de referirse al momento en el que el bien ha sido ocultado o transmitido como mantiene el Departamento de Recaudación.

- El artículo 42.2.a) de la LGT regula una responsabilidad solidaria que se corresponde con una responsabilidad por actos ilícitos basada en lo establecido en el artículo 1902 del Código Civil.

Este artículo establece que el límite del alcance de la responsabilidad no es otro que el valor de los bienes que se hubieran podido embargar si no se hubieran sustraído fraudulentamente del patrimonio del deudor con la intención de impedir su traba a través de la ocultación o transmisión.

Por ello, y aunque el precepto no lo indique expresamente, ha de deducirse que la valoración de los bienes y el alcance de la responsabilidad debe realizarse en el momento de la comisión del hecho ilícito que constituye el presupuesto de la responsabilidad, y no en el momento en que la Administración tributaria dicte el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Este criterio, añade la recurrente, ya ha sido mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en otras resoluciones, entre ellas la de 28 de abril de 2010 RG 2310/09, confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de febrero de 2012. Este criterio también se reitera en otras resoluciones de la misma fecha RG 2311/09 y 2312/09.

También se reproduce en la resolución del TEAC de 9 de octubre de 2007 RG 1424/2007 y en la de 19 de diciembre de 2013 RG 4962/2011.

El Tribunal Supremo también ha tenido ocasión de pronunciarse a este respecto en la Sentencia de 10 de julio de 2012 (Rec. nº 4802/2009) que confirma la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de mayo de 2009.

- La aceptación de la valoración dada en el momento de cometer el ilícito no implica indefensión al declarado responsable ni perjudica los intereses públicos:

- Por todo lo expuesto, la valoración debe referirse al momento de la comisión del acto según criterio reiterado del TEAC y de los Tribunales de Justicia, pudiéndose aceptar la valoración que conste en las escrituras públicas de transmisión del bien, la dada por un tercero especialista cuando su intervención sea requerida por la normativa, o cualquier otra referida al momento de la transmisión u ocultación, sin que ello implique entender vacío el alcance de la responsabilidad por el hecho de que la Administración no considere necesaria realizar una comprobación de valores en los términos del 57 LGT.

En su virtud, finaliza solicitando de este Tribunal Central que dicte resolución estimatoria en el presente recurso confirmando los argumentos vertidos por el Centro Directivo en el sentido de declarar que, en los supuestos de aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT, procede referir la valoración del bien o derecho que se trate al momento de su transmisión u ocultación.

Cuarto.

Puesto de manifiesto el expediente para la formulación de alegaciones a quine en su día ostentó la condición de interesado en la resolución dictada en única instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución que recaiga en el presente recurso extraordinario, de conformidad con lo prevenido en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar, a efectos de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, a qué momento procede referir la valoración del bien o derecho que se trate, bien al momento de su transmisión u ocultación, bien al momento de dictarse el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Tercero.

El artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

“2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”.

La responsabilidad solidaria que se regula en el artículo 42.2 a) LGT es una responsabilidad por actos ilícitos, responsabilidad de carácter limitado en la propia norma, y conformada por los siguientes elementos:

1- El presupuesto de hecho habilitante, que viene constituido por una serie de conductas descritas en el artículo 42.2 LGT que dan lugar a la exigencia de responsabilidad.

2- El alcance de la responsabilidad, que será el de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, cuyo límite viene determinado por el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba a través de la ocultación o transmisión.

Por lo tanto, conocido cual es el importe de la deuda que se persigue y una vez determinado cual es el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo, el presunto responsable responderá por la menor de estas cantidades.

Cuarto.

La primera de las cuestiones que se plantan por el TEAR en la resolución que da lugar al criterio ahora controvertido, es la relativa a la omisión de una actuación de valoración de los bienes conforme a lo dispuesto en el artículo 57 de la LGT. En este punto el Departamento de Recaudación se remite en sus alegaciones, como se ha reproducido en los antecedentes de hecho, a un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto con anterioridad. Dicho recurso ya ha sido resuelto por este Tribunal Central en sus resoluciones RG 120/2014 y RG 2579/2014, ambas de fecha 30 de octubre de 2014.

En estas resoluciones se señala:

“El artículo 57 de la LGT y los métodos de valoración que en él se recogen pueden ser aplicables por la Administración en aras a determinar el valor de los bienes que a su vez puede condicionar cuál es el alcance de la obligación tributaria para el presunto responsable.

Sin embargo, no debe considerarse como una actuación obligatoria para la Administración que deba llevarse a cabo en todos los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT, puesto que habrá supuestos en los cuales la Administración estará de acuerdo con la valoración efectuada por los interesados con motivo de operaciones efectuadas por ellos mismos sobre los bienes ocultados/transmitidos que no se han podido luego embargar. Es decir, esta comprobación de valores no es obligatoria para la Administración, sino que exclusivamente se acudirá a los mecanismos del artículo 57 LGT, y en su caso a la tasación contradictoria del artículo 135 del mismo texto legal, cuando haya discrepancia con los valores utilizados por los particulares en sus transacciones u operaciones sobre los bienes ocultados/transmitidos. En este sentido se pronuncia este Tribunal Central en su resolución RG 2425/2011 de fecha 2 de abril de 2013, confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de enero de 2014 (Rec. nº 269/2013) (...)”

Por lo tanto, en ambos recursos se concluyó estimando en este punto las pretensiones del Director recurrente al considerar que la Administración Tributaria puede utilizar los métodos de valoración establecidos en

el artículo 57 de la LGT con el fin de determinar el valor de los bienes que hubieran podido embargarse y en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, pero que dicha actuación no es obligatoria porque la Administración puede aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos, no siendo, en tales supuestos, de aplicación lo dispuesto en los artículos 57 y 135 de la Ley General Tributaria, por no consistir dicha valoración en una actuación de comprobación.

En apoyo de este criterio, este Tribunal Central invoca las Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 2011 (Rec. nº 5230/2008); de la Audiencia Nacional de 27 de enero de 2014 (Rec. nº 269/2013); de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2009 (Rec. nº 353/2008).

Quinto.

Respecto del tema que constituye el objeto de este recurso, esto es, determinar el momento al que debe referirse la valoración de los bienes o derechos ocultados o transmitidos con la intención de impedir la acción de cobro de la Administración Tributaria, y que puede ser bien en el momento de la declaración de responsabilidad, bien en el momento en el que el bien ha sido ocultado o transmitido, existe criterio reiterado de este Tribunal Central, manifestado, entre otras en las siguientes resoluciones:

- Resolución TEAC 2310/2009, de fecha 8 de abril de 2010, en la que se confirma la responsabilidad de los hijos del deudor principal al amparo del 131.5 de la antigua Ley General Tributaria 230/1963, a los que cede y transmite, en concepto de dación en pago de deuda, la nuda propiedad de cinco inmuebles estableciendo el fundamento de derecho sexto:

*“(...) el artículo 131.5 de la anterior Ley General Tributaria señala que la responsabilidad solidaria tiene como límite el valor de los bienes que se hubieren podido embargar. **Valor que ha de ser determinado en la fecha de la ocultación, en este caso la fecha de la escritura de dación en pago de deudas, de 12 de marzo de 2001, sin que puede determinarse el alcance la responsabilidad, como hace referencia el acuerdo de derivación, en base al valor de los bienes ocultados a la fecha del acuerdo. Ya que es en la fecha en que se otorgó la escritura pública donde se realizó dicha ocultación, y donde se generó el perjuicio para la Hacienda Pública, que constituye el presupuesto de la responsabilidad marcado por la Ley, de ahí que la L.G.T en su artículo 67.2 determine como “dies a quo” a efectos de prescripción ese día. En base a lo señalado, ha de desestimarse este recurso, salvo en relación al alcance de la responsabilidad que ha de ser fijada en relación al valor de los bienes en la fecha de la escritura pública de dación en pago de deudas.**”*

Este argumento se reitera en las resoluciones 2311/2009 y 2312/2009, de la misma fecha, relativas al mismo expediente de derivación respecto de otros responsables solidarios.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de febrero de 2012, que confirma la resolución citada del TEAC, establece por su parte en su fundamento de derecho décimo tercero:

“Se alega, la nulidad de la declaración de responsable solidario por determinar incorrectamente el valor de venta por el G.T.V. por la vía de hecho y por el órgano de recaudación al no tener en cuenta las cargas que gravaban los inmuebles.

Al respecto debe decirse que la resolución del TEAC objeto de impugnación, estima en este particular el recurso de alzada y ordena, **que la valoración se haga a la fecha en que tuvo lugar la ocultación**, 12 de marzo de 2001; en todo caso, debe tenerse en cuenta, que la dación en pago, tal y como se estableció en la escritura pública que se documentó se establecía que sería libre de cargas y gravámenes.

Por todo ello, procede desestimar el presente recurso y confirma la resolución impugnada. (...)”

- Resolución TEAC 1424/2007, de 9 fecha de octubre de 2007, cuyo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria fue dictado en aplicación también del artículo 131.5 de la Ley 230/1963. En este expediente se crea una sociedad con la intención de convertirla en el refugio patrimonial inmobiliario del deudor, y cuya valoración, ajustada a Derecho, va referida al valor contable de adquisición del inmovilizado en el momento de su adquisición.

Señala el acuerdo de declaración de responsabilidad, reproducido en el antecedente de hecho tercero de la resolución, lo siguiente, acuerdo éste que el TEAC confirmó en todos sus extremos:

“(...)”

Por tanto se aprecia que esa finalidad inicial de refugio, con que nace V--, S.L., para poner a salvo de los acreedores, fundamentalmente de la Hacienda Pública, el patrimonio inmobiliario de Des SF, S.A., se mantiene en el tiempo, consolidándose como refugio del patrimonio inmobiliario en que se van materializado los frutos de las

actividades que con manifiesto incumplimiento de las obligaciones tributarias se ha venido desarrollando por Des SF, S.A., como pone de manifiesto la correlación existente entre la evolución del patrimonio inmobiliario de V--, S.L., sociedad incapaz de generar recursos con los que financiar sus adquisiciones inmobiliarias y los incumplimientos tributarios de Des SF S.A. que constituyen una fuente de recursos cuantitativamente importante.

(...)

OCTAVO.- Respecto al alcance de la responsabilidad, la reclamante aduce que la misma no puede extenderse a las sanciones impuestas a Des SF, S.A., por la falta de colaboración en relación con las supuestas actividades defraudatorias en que está incurso Des SF, S.A.

Según el art. 131.5, la responsabilidad alcanza al pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar.

Este artículo permite exigir, al responsable el pago de la deuda tributaria pendiente y fija un único límite al alcance de la responsabilidad, límite que no viene determinado por el origen o categoría de la deuda tributaria a exigir, sino por el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido trabar de no haber intervenido el responsable.

El art. 58 de la Ley 230/1963, General Tributaria determina los componentes de la deuda tributaria, entre los que cita de forma expresa, la cuota, los recargos, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias.

El límite cuantitativo de la responsabilidad del art. 131.5 viene determinado por el importe del patrimonio que podía haberse embargado y no en virtud de la categoría de los componentes de la deuda tributaria pendiente de ingreso por el deudor principal. Esta responsabilidad no guarda relación alguna con el principio de personalidad de la pena o sanción; una cosa es que, en virtud de dicho principio, no se pueda imponer una sanción pecuniaria a quién no aparece como responsable de la misma, y otra muy distinta, que no se pueda proceder a su cobro con bienes del sujeto responsable expresamente afectados por la norma a la cobertura de dicha responsabilidad. Siendo el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963) un precepto específico, que debe prevalecer sobre un precepto de carácter general, como es el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria. En consecuencia el art. 131.5 de la Ley General Tributaria permite que entre la deuda tributaria pendiente de pago por el deudor principal que se exija al responsable se incluyan las sanciones pecuniarias.

Resta por analizar si el alcance de la responsabilidad, fijada en el acuerdo de derivación en 1.650.381,01 € respeta el límite cuantitativo que le es propio a esta responsabilidad solidaria del art. 131.5 de la Ley General Tributaria.

De todo lo expuesto se constata una unidad de gestión y de dirección de V--, S.L. y de Des SF y la inexistencia de separación o independencia patrimonial entre ambas sociedades, así como que V--, S.L. se constituye artificialmente con la finalidad de blindar de los acreedores el patrimonio que va adquiriendo con recursos que ella misma es incapaz de generar y que sin embargo sí se generan con las operaciones que Des SF, S.A. lleva a cabo con importantes incumplimientos de las obligaciones tributarias, existiendo una correlación temporal entre las irregulares operaciones de Des SF, S.A. y los crecimientos de patrimonio inmobiliario de V--, S.L.. Lo que pone de manifiesto que todo el patrimonio de V--, S.L., debe quedar afecto a la responsabilidad del art. 131.5.

Como se ha señalado en Hechos, el patrimonio inmobiliario de Valdeharas, S.L. en 2002, alcanza un valor contable a precios de adquisición de 1.400.890 euros. Entre los inmuebles que figuran en su activo se encuentran los adquiridos en el año 1999 a la entidad del entorno familiar, SF Dos, S.A., y a los que se atribuye un valor de adquisición de 58.000.000 pesetas (348.587 euros) que es inferior al valor de adquisición que figura en la contabilidad de SF Dos, S.A., que asciende a 92.683.087 pesetas (557.036,57 euros). Siendo coherentes con el carácter instrumental de V--, S.L., encuadrándose ambas sociedades en el mismo grupo familiar, y no encontrándose en la situación del mercado inmobiliario en esa fecha, razones para la transmisión de inmuebles por precio inferior al valor de adquisición sino más bien al contrario con generación de plusvalías, deben valorarse los inmuebles adquiridos a SF Dos, S.A., al menos por el valor contable de adquisición para esta sociedad, que como se ha dicho es de 557.036,57 euros. Ascendiendo por tanto el patrimonio inmobiliario, computado a valor de adquisición a 1.609.339, 57 euros.”

- Resolución TEAC 4962/2011, de fecha 19 de diciembre de 2013, la cual considera ajustado a derecho el alcance de la declaración de responsabilidad fijado por la Administración Tributaria que acepta el valor de los inmuebles recogidos en las escrituras públicas de las compraventas de inmuebles que constituyeron el presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT. En la misma se lee literalmente:

Con fecha 22 de diciembre de 2009, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Málaga de la A.E.A.T. dictó diferentes acuerdos declarando responsables solidarios a los ahora recurrentes,

por haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), con un alcance de 234.442,77 euros, respectivamente.

(...)

3 El 11 de julio del 2.008 D. K actuando como administrador único de XX S.L. transmitió a su hijo D. J la finca nº ---1 por un precio de 155.000 €, constando en la escritura pública que la parte compradora renunciaba a solicitar la información registral prevista en el artículo 175 del Reglamento Notarial por “la urgencia de la formalización del acto.”

4. El 16 de abril del 2.008 D. K actuando como administrador único de XX S.L. transmitió a D^a. C la finca nº --2 por un precio de 102.172'06 € a pagar del siguiente modo:

7.172'06 € pagados en efectivo en la fecha de transmisión
Dos talones bancarios al portador por importe de 55.000 € y 40.000 € respectivamente.

(...)

6. El 18 de diciembre del 2.008 D^a. C donó por partes iguales la finca nº 18.036 a D^a. E, cónyuge de D. K, a D. R, a D. J y a D^a. N, todos ellos hijos de D^a. E y de D. K.

(...)

En este caso nos encontramos ante un supuesto de ocultación “jurídica”, consecuencia de las dos ventas realizadas por D. K, como administrador de la entidad deudora XX S.L, a su mujer (D^a. C) y a su hijo (D. J), de dos inmuebles de titularidad de la citada sociedad. Así como, de la donación realizada por D^a. C a sus hijos, del bien inmueble previamente adquirido a favor de sus hijos.

- Resolución TEAC 2524/2009 de fecha 6 de octubre de 2010, que contempla un supuesto en el que la sociedad LP S.A. ha sido utilizada por los deudores principales para transmitir la mayor parte de su patrimonio constituido por inmuebles, acciones y participaciones. En este caso, se dicta acuerdo por el que se declara responsable a LP con fecha 16 de marzo de 2009. En esta resolución se dispone:

“QUINTO: En lo que se refiere al valor de los bienes inmuebles transmitidos, partimos de la idea de que una tasación es la estimación del valor de un bien, realizada por personas especializadas. Esa estimación es necesaria cuando no se conoce el valor real o el valor de mercado, que es el que aflora en una compraventa no fraudulenta. Así pues, a la hora de valorar los bienes ocultados maliciosamente estaremos al valor que se haya puesto de manifiesto en las ventas a terceros (distintos de las personas jurídicas que componen el entramado societario que controlan los deudores y su entorno familiar, así como de los colaboradores), o en su defecto, en la tasación efectuada por E-- de Tasaciones (...)

Sexto.

Dado que el artículo 131.5 establece que el importe al que debe ascender la responsabilidad solidaria ascenderá al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, hasta el importe máximo de la deuda en caso de que esa valor fuera superior, la responsabilidad que debe imputarse a la reclamante asciende a 3.624.283,73 €, al ser superior el de los bienes que se recogen a continuación bienes y derechos, los cuales hubieran podido ser embargados durante el desarrollo del procedimiento ejecutivo seguido contra los deudores principales, de no haber sido ocultados por éstos mediante distintas transacciones entre sociedades de las que ellos y su grupo familiar son propietarios, con la colaboración de otras personas ajenas al grupo familiar. A este respecto hay un aspecto importante a considerar y es el momento al que las valoraciones se refieren. Debe tenerse en cuenta no sólo que puesto que el artículo citado se refiere a los bienes que se hubieran podido embargar es correcto tomar su valor en tal momento, sino también que no está acreditado que LP, S. A. haya incrementado el valor de los bienes en razón de su actuación sobre ellos; incluso las actuaciones que relaciona en su escrito de alegaciones (pág. 64 y siguientes) no suponen más que actos de normales y habituales de gestión ordinaria del patrimonio, con la excepción a la que nos hemos referido en el fundamento anterior respecto de la finca 43XX. Dicho lo cual, el valor del los bienes ocultados es el siguiente:

1.- Fincas vendidas por los deudores principales a LP, S. A., respecto de la que se toma el valor de tasación efectuado por Eurocanarias de Tasaciones a marzo de 2002, excepto en los tres últimos casos, en los

que se toma el valor de venta a terceros (finca 7959, precio de venta de enero de 1999; fincas 59542 y 59554, precio de venta de octubre de 2001, ambas.):

(...)

Total, 602.167.848 ptas. (3.619.101,66 €)

2.- Participaciones de Construcciones PH, S. L., a las que se aplica el valor teórico según balances de 1991 y 1992 (acta de inspección A01 XXX, de 17 de junio de 1998):

12.500 vendidas en 1991, valor teórico 9.908,63 ptas./u = 123.857.875 ptas.

11.250 vendidas en 1992, valor teórico 7.464 ptas./u = 83.970.000 ptas.

Total, 207.827.875 ptas. (1.249.070,69 €)

Este ha sido también el criterio seguido por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, como por ejemplo la resolución del TEAR de Madrid de 24 de abril de 2014, RG 28/10061/2013, en el que pone de manifiesto un cambio del criterio seguido a este respecto e inclinándose por remitir la valoración de los bienes al momento en que se produce la conducta fraudulenta de la ocultación.

“(...)

*el valor de los bienes ha de referirse al momento en que pudieran ser embargados y no al momento en que se transmitieron como hace la Dependencia de Recaudación. Pues bien, aunque este Tribunal Regional, en alguna resolución anterior (de 19 de diciembre de 2012 R. 28/25189/11) ha entendido que para la valoración de los bienes ha de atenderse al momento en que transcurridos los plazos de ingreso e iniciada la fase de embargo no existen bienes o derechos que puedan ser embargados para hacer frente a la totalidad de la deuda pendiente por haberse producido con anterioridad su salida del patrimonio del deudor principal, considera más ajustado a derecho, a la vista de las resoluciones del **Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 21 de febrero de 2012, entre otras) y de las sentencias de la Audiencia Nacional (sentencias de 31 de enero y 10 de febrero de 2014, también entre otras) que claramente fijan el origen de la responsabilidad en la conducta realizada por el responsable, entender que el valor de los bienes o derechos que se fija como límite de la responsabilidad en el artículo 42.2, en el supuesto contemplado en su letra a), se refiere al valor que tengan en el momento en que se llevó a cabo tal conducta pues es en tal momento en el que hay que valorar la intencionalidad del responsable y, en consecuencia, fijar el valor patrimonial de cuya ocultación o transmisión es causante o colaborador.(...)”***

La sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2014 mencionada, confirma la resolución del TEAC 3044/2011 de 7 de febrero de 2013; por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2014 confirma la resolución del TEAC de 7 de febrero de 2013 RG 2724/2011. En ambas se dictan sendos acuerdos de declaración de responsabilidad de 4 de noviembre de 2010, conforme al artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, por colaborar en la ocultación o transmisión, de las deudas tributarias contraídas por la entidad PR HOLDING BV, por importe de 11.588.078,27 euros -cantidad que no supera el valor de los bienes que se hubieran podido embargar por valor de 13.000.000 euros- importe de las ampliaciones de capital de las sociedades declaradas responsables (M&S S.L. y G SL) suscritas por el deudor principal el 20 de enero de 2005 y el 8 de febrero de 2005.

Como colofón de todo lo anteriormente expuesto, el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de julio de 2012 (Rec. nº 4802/2009), confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 8. de mayo de 2009, desestimatoria del recurso deducido contra resolución TEAC de 12 de septiembre de 2007. El Alto Tribunal expone en esta sentencia que el alcance de la responsabilidad se extiende hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, señalando:

*“(...) el propio artículo 131.5 de la LGT 1963 , que extiende la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pendiente hasta el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar y que se ve desarrollada por el ya citado artículo 12 RGR (RCL 2005, 1770) previsiones que han sido observadas tanto por la Administración como por la propia Sala de instancia, que limita el alcance de la responsabilidad solidaria al valor de los bienes objeto de ocultación maliciosa, que en este caso son los catorce propiedad de los cónyuges y que fueron objeto de aportación no dineraria a fin de ampliar el capital de PROMOTORA G, importe que **se fija no con arreglo a la valoración efectuada por los aportantes -115.000.000 de pesetas- sino de acuerdo con lo determinado en el informe emitido por el experto nombrado por el Registro Mercantil (preceptivo, de***

acuerdo a lo establecido en el artículo 38 de la ley de Sociedades Anónimas en los supuestos de aportaciones no dinerarias) y que alcanzaría una cifra de 273.296.406 pesetas (1.642.544,48 euros). (...)

En el supuesto examinado por el Tribunal Supremo, el acuerdo de declaración de responsabilidad había sido dictado el 30 de septiembre de 2004. La sociedad se constituye el 25 de enero de 1989 y efectúa varias ampliaciones de capital, entre ellas la que se expone en el párrafo anterior de 4 de noviembre de 1995, en el que se aportan unas fincas valoradas en 273.296.406 Ptas. En este caso se remite a la valoración hecha constar en el dictamen emitido por el experto obligatorio, de acuerdo con la normativa mercantil, en los supuestos de aportaciones no dinerarias.

De los anteriores criterios administrativos y judiciales expuestos hemos de concluir que la valoración de los bienes a considerar para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT - con independencia de que esta valoración haya sido determinada por acuerdo entre las partes, o bien haya sido objeto de valoración realizada por una entidad tasadora o derivada del informe de un tercero experto exigido por la normativa-, debe referirse **al momento en el cual se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad**, momento en el cual se llevan a cabo las conductas de ocultación o transmisión de los bienes realizadas con la intencionalidad fraudulenta de distraer tales bienes de la acción de cobro de la Administración Tributaria

La aceptación de este criterio no supone indefensión alguna para el declarado responsable. Se ha de tener en cuenta que el responsable, en el trámite de audiencia previo a la declaración de la responsabilidad, puede alegar todo cuanto convenga a su derecho y entre otros extremos, puede discutir la valoración tomada por la Administración. Posteriormente, la Administración, cuando dicte el acuerdo de declaración de responsabilidad debe responder de manera motivada sobre todas las alegaciones planteadas. Por otro lado, tampoco causa ningún perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública, que puede aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos o bien, en caso de discrepancia, puede llevar a cabo actuaciones de comprobación de valores. Hay que tener en cuenta que en este tipo de actuaciones realizadas en fraude de acreedores se han podido hacer constar valores que no son los reales, bien porque sean inferiores a los de mercado o se trate de bienes pertenecientes a mercados en los que existen fuertes fluctuaciones (inmobiliario, bursátil, etc). También habría que considerar que el valor de los bienes puede sufrir alteraciones en el lapso temporal que media entre el momento en que se realiza el acto ilícito y aquel en que se llevan a cabo las actuaciones ejecutivas sobre el declarado responsable.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente: la valoración de los bienes a considerar para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, debe referirse al momento en el cual se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, momento en el cual se llevan a cabo las conductas de ocultación o transmisión de los bienes realizadas con la intencionalidad fraudulenta de distraer tales bienes de la acción de cobro de la Administración Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.