

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056258

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 2579/2014

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Otros supuestos. *Alcance de la responsabilidad: aceptación de la valoración dada por las partes.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso que nos ocupa, una vez concretados cuales son los elementos de partida para determinar cuál es el alcance de la responsabilidad del presunto responsable solidario, se analizan las actuaciones que lleva a cabo la Administración tributaria para la valoración de los bienes ocultados o transmitidos que hubieran podido embargarse o enajenarse. Así, en el caso de los responsables del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), la responsabilidad alcanza no solo al importe de las liquidaciones tributarias, sino también al de las sanciones, recargo de apremio e interés de demora del período ejecutivo, pero en todo caso con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar. El art. 57 de la misma Ley 58/2003 (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. Ahora bien, esta comprobación de valores no es obligatoria para la Administración, sino que exclusivamente se acudirá a los mecanismos del mencionado art. 57, y en su caso a la tasación contradictoria del art. 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. Por tanto, en los procedimientos de responsabilidad solidaria realizados al amparo del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), la Administración tributaria, en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, 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 arts. 57 y 135 de la Ley General Tributaria, por no consistir dicha valoración en una actuación de comprobación de valores. Por ello tampoco resulta procedente en estos casos el procedimiento de tasación pericial contradictoria. **(Criterio 1 de 2)** Dicho esto, en aquellos supuestos en que dentro del procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria sí se lleve a cabo una actuación de comprobación de valores, debe concederse al interesado la posibilidad de corregir los valores establecidos administrativamente a través de la tasación pericial contradictoria. En relación con ello, no cabe la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria con ocasión del recurso o reclamación que se deduzca contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Asimismo, en estos casos, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determina la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, pues tal suspensión únicamente está prevista en el art. 135.1 de la Ley 58/2003 (LGT) para los actos administrativos de liquidación, en los que se determina la cuota tributaria e intereses de demora. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 42, 57, 134, 135, 174 y 175.

RD 939/2005 (RGR), art. 97.

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-28071), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 17 de diciembre de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 41/11677/2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1. En la Delegación de la Agencia Tributaria de Sevilla se seguía procedimiento de apremio frente a D. R, consecuencia de los acuerdos de derivación de responsabilidad que declararon al interesado responsable subsidiario de las deudas de dos entidades en las que ejercía el cargo de administrado, las cuales habían sido objeto de comprobación e investigación por parte de la Inspección de los tributos.

En el curso del procedimiento, el órgano de recaudación constató que Don R, una vez que había sido declarado responsable subsidiario de las deudas dejadas de ingresar por una de las entidades (importe 270.700,80 €, en acuerdo notificado el 7 de febrero de 2002, que no fue recurrido) y que se habían iniciado las actuaciones inspectoras en relación con la otra sociedad de la que también era administrador (comunicación notificada el 18 de julio de 2004, liquidaciones notificadas el 1 de junio de 2006 que no fueron recurridas, y acuerdo de derivación notificado el 23 de septiembre de 2009) transmitió a Don J, hermano de su esposa, en escritura de 2 de diciembre de 2005, la finca registral ---- del Registro de la Propiedad número doce de los de Sevilla: Vivienda en calle ---.

2. La Administración inició expediente de responsabilidad solidaria, en el que tras los oportunos actos de instrucción y a la vista de las alegaciones formuladas por el interesado en el trámite de audiencia, dictó acuerdo, el 3 de febrero de 2010, declarando al reclamante responsable solidario sobre la base de lo establecido en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por considerar que había colaborado en la ocultación de dicha finca, que se podría haber embargado en el expediente ejecutivo de apremio seguido contra el deudor principal.

En el expediente consta acreditado que Don J nunca ha vivido en el inmueble adquirido, que siempre estuvo y ha seguido estando ocupado por los vendedores (su hermana, su cuñado y sus tres hijos), a cuyo nombre se emiten y son quienes abonan los contratos de suministro.

3. En la escritura pública de compraventa, tras hacer referencia a las cargas que pesaban sobre la finca (2 hipotecas y diversos embargos del Banco Español de Crédito), se hacía constar que «El precio de esta venta es de Doscientos mil euros (200.000,00 €), que la parte vendedora declara haber recibido de la parte compradora con anterioridad a este acto, por lo que le otorga carta de pago». **La Administración toma esta cantidad como el valor del bien que se hubiera podido embargar** (en definitiva considera que está es la cifra que perciben los vendedores y que el comprador además se hace cargo de las cargas que pesaban sobre la finca), aunque fija el alcance de la responsabilidad en 131.512,10 €, importe que afirma se corresponde con las deudas pendientes de ingreso en período voluntario

4. Contra dicho acuerdo, se deduce reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR), ante el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones: falta de motivación en cuanto al importe de la responsabilidad declarada, improcedencia en la determinación del alcance de la responsabilidad, dado que tiene como límite el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que se produce una vulneración de los principios de fe pública registral, y que no procede extender la responsabilidad sobre las deudas de la entidad comprobada en segundo lugar, porque cuando se transmitió la finca Don J no era deudor para con la Hacienda Pública por ningún concepto respecto de esa sociedad.

5. El TEAR quien dicta resolución estimatoria con el siguiente fallo:

“EL TRIBUNAL ACUERDA EN ÚNICA INSTANCIA: ESTIMAR PARCIALEMENTE la reclamación , confirmando el acuerdo impugnado en cuanto a su fundamento, ordenando que al objeto de fijar el alcance de la responsabilidad se identifiquen con claridad las deudas y cuantías concretas de las que el interesado es declarado responsable y le sea ofrecida la posibilidad de instar un procedimiento de tasación pericial contradictoria conforma a lo expuesto en el último fundamento de derecho”.

En el fundamento de derecho cuarto de esta resolución, y tras confirmarse que concurren en el caso examinado los requisitos para la derivación de la responsabilidad solidaria, se señala:

“(…)

*El artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, fija el importe de la responsabilidad a declarar en el «valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria», valor que en caso de controversia, como sucede en este supuesto, **debe ser determinado por la Administración con arreglo a lo establecido en el artículo 57 de la citada Ley, siguiendo el procedimiento del artículo 134, ofreciéndose***

al interesado la posibilidad de instar su corrección mediante el procedimiento de tasación pericial contradictoria regulado en su artículo 135, algo que no se ha hecho en esta ocasión (la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de febrero de 2009, dictada en recurso de alzada nº 1500/2007, que aunque referida al artículo 131.5 de la Ley 230/1963, General Tributaria, es plenamente aplicable dado el paralelismo existente entre dicho artículo y el actual artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en ella se indica que «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, a cuyo valor se le deberán restar el importe de las cargas y gravámenes reales, para conocer el valor real resultante (como cuando se quiere fijar el tipo de una subasta del artículo 139 del citado Reglamento General de Recaudación)», añadiendo que «los importes resultantes de deuda tributaria y valoración del bien que se hubiere podido embargar deben ser comparados, a fin de tomar como alcance de la responsabilidad la menor de ambas cantidades». Es decir, el alcance de la responsabilidad ha de quedar a expensas de la definitiva fijación del valor que proceda asignar al bien inmueble, valor que, discrepando el interesado del determinado por la Administración, deberá ser el que resulte de la incoación de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, posibilidad que no le fue ofrecida al reclamante en el acuerdo derivatorio. Por lo tanto, confirmando en cuanto a su fundamento el acuerdo de derivación, su alcance será el que resulte, en su caso, del procedimiento de tasación pericial contradictoria que pueda seguirse a instancia del interesado para la corrección del valor asignado por la Administración, a cuyo objeto procede ordenar que se ofrezca al interesado, en ejecución de la presente resolución, la posibilidad de instar dicho procedimiento.

(...)"

Segundo.

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En síntesis, formula la recurrente las siguientes alegaciones:

- El TEAR señala como procedimiento a seguir por los órganos de recaudación en los procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), el del artículo 57 y 135 LGT, a lo que se opone la Directora.

El presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se encuentra relacionado con otros deducidos por ese Departamento, en concreto, con el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que va a ser resuelto por este Tribunal Central en esta misma Sala y fecha de hoy con RG 120/2014..

Sobre el procedimiento regulado en el artículo 57 LGT, considera que su apartado 1 dispone una serie de medios para comprobar por parte de la Administración "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria", obligación tributaria que, a su vez, tiene por objeto el pago de la cuota tributaria según el artículo 19 LGT. La necesidad de la Administración Tributaria de valorar los bienes/derechos ocultados/transmitidos que conforman el límite de la responsabilidad del Art. 42.2 LGT no supone en caso alguno la comprobación de cuotas tributarias correspondientes al deudor principal que integran la deuda de cuyo pago responde el responsable solidario. Por ello se concluye que el procedimiento de tasación pericial contradictoria de los artículos 57.2 y 135 LGT no puede aplicarse al supuesto del 42.2 LGT, puesto que aún en los supuestos en los que la Administración considere necesario valorar los bienes/derechos ocultados/transmitidos para determinar el alcance de la responsabilidad, no está procediendo a realizar una comprobación de valores en los términos del artículo 57 LGT.

En apoyo de esta conclusión se cita la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central RG 8215/2008 de fecha 22 de julio de 2009 en la que se afirma:

"(...) La tasación pericial contradictoria a que hacer referencia el artículo 57.2 LGT está prevista para corregir o confirmar los valores de los elementos determinantes de la obligación tributaria y no para determinar el importe de la responsabilidad tributaria respecto de una obligación tributaria ya determinada previamente como pretende la interesada".

- Considera la Directora que el TEAR interpreta de manera errónea la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central RG 1500/2007 de 24 de febrero de 2009, pues la interpretación correcta sería que, ante la necesidad de valorar los inmuebles, ha de recurrirse a una tasación pericial dentro del propio procedimiento de responsabilidad y no a un procedimiento de comprobación de valores que dé derecho al responsable a instar una tasación pericial contradictoria, no debiendo interrumpirse el procedimiento de responsabilidad para iniciar uno de tasación pericial contradictoria. El alcance de la responsabilidad ha de establecerse en función de la valoración objetiva de experto.

Cita también en apoyo de sus pretensiones la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central RG 2425/2011 de fecha 2 de abril de 2013. Así, ante la alegación de la interesada de que la Administración no había realizado la comprobación preceptiva de los valores de los inmuebles a la que le obligaba el artículo 57 de la LGT, el Tribunal Central indica en el fundamento de derecho noveno que la Administración puede partir de la valoración efectuada por los propios interesados con motivo de la transmisión de los bienes especialmente cuando esta se efectúe en el mercado a favor de terceros y sólo si considera que la misma no se ajusta a su valor real, proceder a una valoración pericial de conformidad con el artículo 57 LGT. Es decir, que la actuación de la Administración debe reputarse válida por cuanto no recae en ella la obligación de acudir a los mecanismos del artículo 57.

- Se considera que en el procedimiento del artículo 42.2 a) LGT, la valoración de bien/derecho ocultado se establece en la propia instrucción del expediente sin que se considere necesario ni esté previsto un procedimiento distinto y específico al efecto. De manera que, no en todos los casos será necesario la realización de una valoración de dichos bienes o derechos porque la Administración podrá tomar el dato por las partes a dichos bienes o derechos en el momento de la ocultación o transmisión si considera que dicho valor es ajustado al valor real del mismo. Cita una serie de Resoluciones del Tribunal Central que a su juicio apoyan sus conclusiones.

Finaliza la Directora recurrente concluyendo que en los procedimientos de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 LGT, la Administración Tributaria, en orden a limitar el alcance de la misma, podrá aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos, o podrá utilizar la elaborada por terceros o por ella misma, siempre de manera motivada; del mismo modo, el interesado podrá discutir tal valoración y aportar otras pruebas, debiendo la Administración dar respuesta a las alegaciones y valorar dichas pruebas. Si bien todo ello se hará en el procedimiento de derivación de responsabilidad, sin que sea de aplicación lo dispuesto en los artículos 57, 124 y 135 LGT por no consistir dicha valoración en una comprobación de los elementos determinantes de la cuota tributaria. Ello no comporta una valoración de valores en los términos del artículo 57 y por ello no es de aplicación el procedimiento de tasación pericial contradictoria para hacer frente a las valoraciones realizadas en el seno del procedimiento de comprobación de valores.

En atención a lo expuesto, solicita que se unifique criterio en el que se establezca expresamente que los artículos 57, 134 y 135 de la LGT y el 97 del RGR no son de aplicación a los procedimientos de declaración de responsabilidad el artículo 42.2 de la LGT.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, alega, en síntesis:

-Que la valoración de los inmuebles conforme a los artículos 57, 134 ó 135 de la LGT dentro del marco de la comprobación de valores es plenamente posible, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Constitución, valores que determinados de acuerdo con lo establecido en el artículo 57 LGT deben ser respetados en todos los ámbitos administrativos, superando el principio de estanqueidad, incluido en el de la responsabilidad solidaria. Se menciona a este respecto la Sentencia del TSJ de Valencia de 5.12.2011

-Que la valoración del bien sobre la que se discutió en la resolución impugnada tenía un valor cero o negativo un vez deducidas las cargas y gravámenes como prueba el hecho de que no haya sido embargado por la Administración.

-Que la adquisición del bien se ha realizado con más de 4 años de anterioridad a la declaración de responsabilidad, inclusive, a la liquidación de las deudas a la sociedad por las cuales el vendedor fue declarado responsable subsidiario. Es decir, que en el momento en el cual se realizó la operación cuestionada no existían deudas pendientes de pago, no había cargas inscritas a favor de la Administración, ni el vendedor, que era su cuñado, tenía cargo inscrito como administrador social, razón por la cual le amparaba el principio registral de tercero de buena fe.

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 que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria pueden o no resultar de aplicación las reglas previstas para las actuaciones y procedimientos de comprobación de valores de los artículos 57 y 135 de la misma Ley.

Tercero.

El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), recoge una serie de supuestos de responsabilidad solidaria, los cuales, en la Ley 230/1963 General Tributaria, se regulaban en el artículo 131.5.

Así, el anterior artículo 131.5 de la Ley 230/1963 disponía:

“5. Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.

b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.

c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes. “

Actualmente, el vigente artículo 42.2 de la LGT establece:

“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.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

(...)”

La responsabilidad solidaria que se regula en el artículo 42.2 LGT es una responsabilidad solidaria limitada, en la medida en que la propia norma establece un límite al alcance de dicha responsabilidad, cual es el del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Por su parte, los elementos que conforman estos supuestos de responsabilidad son:

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.

En consecuencia, para determinar el segundo de estos elementos, el alcance de la responsabilidad, será preciso establecer una comparativa entre: a) la deuda tributaria pendiente del deudor principal que pretende hacerse efectiva a través de actuaciones ejecutivas en el procedimiento administrativo de apremio; y b) el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria en ese procedimiento ejecutivo y que no han podido trabarse debido a las conductas de ocultación o levantamiento de bienes realizados por el deudor principal en colaboración con terceros (luego responsables), las cuales se realizan en fraude de la Hacienda Pública con el fin de evitar la efectividad de la acción de cobro.

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.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución 1500/2007 de 24 de febrero de 2009, si bien con la aplicación del 131.5 LGT 230/1963, cuando afirma:

“Los importes resultantes de deuda tributaria pendiente y valoración del bien “que se hubiere podido embargar” deben ser comparados, a fin de tomar como “alcance de la responsabilidad” la menor de ambas cantidades.”

Una vez concretados cuales son los elementos de partida para determinar cual es el alcance de la responsabilidad del presunto responsable solidario, debemos entrar a analizar la primera cuestión que se debate en el presente recurso extraordinario, que gira en torno a las actuaciones que lleva a cabo la Administración tributaria para la valoración de los bienes ocultos o transmitidos que hubieran podido embargarse o enajenarse.

El artículo 57 LGT establece:

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) *Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
- b) *Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.*
- c) *Precios medios en el mercado.*
- d) *Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) *Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) *Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) *Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*
- h) *Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
- i) *Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.”

Por su parte el artículo 135.1 LGT señala que:

“Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado”.

La Directora recurrente, en primer término, se opone a la aplicación del artículo 57 LGT, y por ende del artículo 135.1 de la misma Ley, dentro del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT, en la medida en que estima que el primero de los artículos invocados está destinado a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, conformada fundamentalmente por la cuota tributaria; razón por la cual considera que la necesidad de la Administración de valorar los bienes para determinar el límite en el alcance no supone la comprobación de cuotas tributarias del deudor principal que integran la deuda de la que responde el responsable.

No comparte este Tribunal Central este primer argumento, en la medida en que los responsables tributarios también son una clase de obligados tributarios según el artículo 35.5 de la LGT, cuya responsabilidad nace por incurrir en los supuestos de hecho regulados en la norma y cuya obligación tributaria será liquidada y cuantificada en el acuerdo de declaración de responsabilidad que se emita y notifique a tal efecto de acuerdo con el artículo 174 LGT. Máxime en el caso de los responsables del artículo 42.2 LGT, cuya responsabilidad alcanza no solo al

importe de las liquidaciones tributarias, sino también al de las sanciones, recargo de apremio e interés de demora del período ejecutivo, pero en todo caso con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar.

En consecuencia, el artículo 57 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 perjuicio de lo anterior, y como también se alega por la Directora recurrente, es cierto que esta actuación de comprobación del valor de los bienes a los que puede extenderse la responsabilidad en los casos del artículo 42.2 de la LGT, 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 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). Así, en el fundamento de derecho noveno de la Resolución 2425/2011 se señala:

“Finalmente, este Tribunal entrará a valorar la alegación de la interesada relativa a la obligación, que en su opinión existe, respecto de la utilización, por parte de la Administración tributaria, de los mecanismos de comprobación de valor del artículo 57 de la LGT 2003, trámite que no se produjo en el procedimiento y que determinó, en su opinión, una vulneración de las garantías que suponen para los contribuyentes dichos mecanismos fiscales de comprobación de valores”.

En primer lugar, este Tribunal Central debe destacar el carácter potestativo que para la Administración tributaria tiene la utilización de tales mecanismos toda vez que el propio artículo 57 señala que “el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria (...)”

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal Central entiende que, en los casos en que entren en juego valoraciones de rentas productos o bienes, la Administración puede partir de la valoración efectuada por los propios interesados con motivo de la transmisión de los bienes, especialmente cuando ésta se efectúe en el mercado a favor de terceros ó, si considera que la misma no se ajusta a su valor real, proceder a una valoración pericial de conformidad con el artículo 57 de la Ley General Tributaria, a cuyo valor se le deberán restar el importe de las cargas y gravámenes reales para conocer el valor real resultante.

Como consecuencia de lo anterior, la actuación de la Administración debe reputarse válida por cuanto no recae sobre ella la obligación de acudir a los mecanismos de valoración del artículo 57 de la LGT 2003, tal y como defiende la interesada, constando en el expediente de instrucción del procedimiento de declaración de responsabilidad varios informes de valoración que sirvieron de prueba para determinar el límite de la responsabilidad exigible a la interesada”.

En el caso analizado por esta Resolución -como puede leerse en sus antecedentes de hecho tercero y cuarto- frente al precio fijado inicialmente por el deudor principal transmitente y la compradora luego declarada responsable para la transmisión entre ellos de los bienes, precio que ascendía a 180.000 euros, poco más de un año después se obtuvo por la compradora (la declarada responsable solidaria) un préstamo hipotecario de 600.000 euros existiendo un informe de tasación sobre las fincas que los propios interesados habían utilizado para obtener el préstamo que las valoraba en 1.654.000 euros. La Administración no efectuó en el procedimiento de derivación de responsabilidad actuación alguna de comprobación de valores, que, insistimos, no es un trámite obligatorio, sino que se limitó a aceptar la valoración utilizada por los propios interesados en sus operaciones efectuadas sobre los mismos bienes.

La citada Resolución de este Tribunal Central ha sido confirmada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 27 de enero de 2014 (Rec. nº 269/2013) en cuyo fundamento de derecho sexto se afirma:

“Dice la parte actora que la administración, para declarar la responsabilidad solidaria, se ampara en el ficticio valor de la venta de los tres inmuebles. Que aporta el informe de valoración de unas empresas de tasación que refleja que el precio de 180.000# es acorde con el valor de mercado y el precio real de la compraventa.

La Administración tributaria, respecto al valor de las fincas, manifiesta que dichas fincas, junto con la que ocupa la entidad del hijo Eukasia Mediterránea SL, que es la totalidad del inmueble de la C/ Micer Rabasa nº 12 de Valencia, tienen en el año 2006 una valoración muy superior a los 180.000# de compraventa, de hecho ya se

hipotecaron por la actora por un precio de 600.000 # en el 2006. Lo que evidencia el poco valor que se fijó en la transmisión del 2005.6

El alcance del acuerdo de derivación es de 988.427'35#, importe que se dice en el acuerdo que coincide con el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar y realizar de no haberse efectuado esa transmisión. Para llegar a esa valoración, la administración realiza una valoración de esas fincas por el precio tasado para la subasta de las fincas que se fijó en 1.654.000#. Esa valoración efectuada para la subasta se ampara en que se trata del conjunto de fincas que constituyen el edificio, el valor catastral del suelo asignado a cada finca en el año 2008, y se llega a esa valoración que coincide con el importe derivado de 988.427'35#.

La actora aporta al expediente administrativo una valoración, una tasación encargada por la parte actora en septiembre 2009 que retrotrae los efectos de esa valoración a marzo 2005. Esa tasación realiza un valor de las viviendas consideradas individualmente, sin tener en cuenta que junto con el local de la entidad Eukasia Mediterranea se trata de un edificio completo. Y esa omisión es relevante pues de tener en cuenta no solo las tres fincas, sino que se trata de un edificio, que estamos ante la totalidad del edificio, hay que tener en cuenta, no solo el suelo, sino también el derecho de suelo. Y eso sí que lo ha tenido en cuenta la administración, que se trata de un edificio completo y el valor catastral del suelo. Por consiguiente, dado que no se emplean los términos necesarios por parte del perito de parte para llegar a una tasación hay que dar prioridad a la de la administración.

Una pericial contradictoria solo sería procedente si a la hora de proceder a fijar el valor se emplean los mismos términos de valoración, pero en este caso, la parte actora emplea solo términos que le benefician pero que a la vez están en contradicción con ese valor que posteriormente se da para conceder una hipoteca de 600.000#.

Por todo lo expuesto, se desestima el presente recurso contencioso administrativo y con arreglo al art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte actora”.

En el mismo sentido puede traerse a colación la Resolución también de este Tribunal Central R.G. 4182/2006 de 14 de febrero de 2007, en la que después de recoger los preceptos relativos a la comprobación de valores y la práctica de tasación pericial contradictoria se afirma que:

“(...) resulta evidente que la simple solicitud de práctica de tasación pericial contradictoria no supone, sin más, la aplicación de los mismos, sino que ello se produce únicamente en aquellos supuestos en que la Administración tributaria haya procedido a la práctica de la comprobación de valores, circunstancia que no consta se haya producido en el presente caso en el que se ha limitado a aceptar como valor de mercado de las participaciones el fijado por las partes intervinientes en los documentos que se han formalizado y que han concluido en la operación de escisión contemplada, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en los preceptos anteriormente indicados”.

Asimismo debemos citar la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2009 (Rec. nº 353/2008), en la que se contempla precisamente un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT y en la que se destaca que:

“(...) la Administración se ha limitado a aceptar como valor de mercado de las participaciones el fijado por las partes intervinientes, sin que, en los términos de los artículos 135.1 y 57.2 de la Ley General Tributaria, se haya procedido a la práctica de la comprobación de valores en la forma y con arreglo a los diversos medios previstos en el artículo 57.1. Es claro que no se ha hecho uso de ninguno de los medios establecidos en el artículo 57.1.

El valor declarado y aplicado se corresponde con el fijado entre partes independientes como precio de venta de las acciones de la sociedad escindida en la compraventa realizada por EDP S.A. en fecha 2 de agosto de 1999, estipulando en 4.680.000 ptas. (28.127,37 euros) la valoración de cada acción. Así, según se recoge en el acuerdo de 13 de diciembre de 2006 denegando la petición de tasación pericial contradictoria dicho valor se identifica en el importe satisfecho a los accionistas del obligado tributario por parte de EDP S.A. con la que no existe vinculación alguna y que tras las operaciones realizadas va a resultar que es a la que se transmiten finalmente los elementos patrimoniales afectos a la actividad de fabricación de plásticos que constituyen casi la totalidad del patrimonio transmitido como consecuencia de la operación de escisión (a excepción de los inmuebles), sin que tenga virtualidad el valor de las acciones a efectos del Impuesto sobre Donaciones pues no puede considerarse expresión del valor de mercado de los elementos transmitidos por cuanto que para la determinación de dicho valor no se tienen en cuenta las plusvalías tácitas inherentes a los elementos del activo de la sociedad ni el fondo de comercio, aspectos básicos para determinar el valor de mercado de los elementos transmitidos y que si fueron considerados por los administradores al redactar el proyecto de escisión. **Esta constatación que lleva a cabo la Administración tributaria para tomar el valor fijado por las partes en la reseñada operación no es un supuesto de comprobación de valores que pueda integrarse en ninguno de los previstos en el artículo 57.1 LGT ni supone acudir a ninguno de los medios allí establecidos.**

En definitiva, el valor fijado o considerado ha provenido exclusivamente de las sociedades afectadas, en la principal operación de entre las reseñadas, sin intervención de medio alguno de comprobación fiscal”.

Otras resoluciones de este Tribunal Central, que siguen el mismo criterio expuesto, serían: la resolución 4962/2011 de 19 de diciembre de 2013, en la que La Administración acepta el valor fijado por los interesados en las transmisiones de los inmuebles, transmisiones que luego constituyeron el presupuesto de hecho para la declaración de responsabilidad; la 5809-10 de 10 de mayo de 2012, donde la Administración utiliza un informe de tasación hecho por una entidad financiera para conceder un préstamo, informe ajeno y previo al procedimiento de derivación de responsabilidad, no efectuando pues la Administración actuación de comprobación de valores alguna; la 2404/2009 de 21 de julio de 2010, caso en el que la Administración se limita a aceptar el valor del inmueble cedido por el deudor principal a sus hijas (luego declaradas responsables solidarias) según los importes que los propios interesados hicieron constar en la escritura por la que se formalizó la transmisión; y la 1424/2007 de 9 de octubre de 2007, en la que el valor de los bienes ocultados fue el propio valor contable de adquisición en la sociedad que fue posteriormente declarada responsable solidaria, excepto en aquellas transmisiones en la que se había fijado un valor anormalmente bajo, casos éstos en los que la Administración, sin efectuar actuación alguna de comprobación de valores, se limitó a tomar el valor contable de adquisición previo en la misma sociedad vendedora.

Como colofón a todo lo expuesto, resta por añadir la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 2011 (Rec. nº 5230/2008) en cuyo Fundamento de derecho tercero se afirma:

“TERCERO. - Dentro del mismo segundo motivo, EMOSA plantea una segunda queja que debemos resolver y tratar como cuestión aparte. Considera que no fue ajustada a derecho la inadmisión por parte de la Administración de la tasación pericial contradictoria que interesó con ocasión de la interposición de la reclamación económico-administrativa deducida contra la liquidación.

La sentencia impugnada concluye que la petición de tasación pericial contradictoria no procedía, puesto que no se había llevado a cabo por la Administración tributaria una efectiva comprobación de valores. Acierta en la decisión, cuyos razonamientos compartimos íntegramente.

Establecía el artículo 52, apartado 1, de la Ley General Tributaria de 1963 que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podía comprobarse por la Administración tributaria con arreglo a los medios que establecía a continuación. Cuando la Administración hacía uso de esta potestad de comprobación del valor de los diferentes conceptos que tienen relevancia para la determinación y cuantificación del hecho imponible, el apartado 2 del mismo precepto reconocía al contribuyente el derecho a promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el apartado anterior, dentro del plazo de la primera reclamación que procediese contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviese previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

Lo primero que se infiere de la redacción del precepto legal es que la tasación pericial contradictoria sólo cabía cuando la Administración tributaria hubiese llevado a cabo una comprobación de valores. Constituía, pues, un medio en manos del obligado tributario con el que contrastar y rebatir la valoración efectuada por los técnicos de la Administración. Lo anterior no significa que el sujeto pasivo no pudiese aportar las valoraciones e informes periciales que considerase oportunos en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, con los que sustentar sus autoliquidaciones o pretensiones. La tasación pericial contradictoria constituía - y constituye hoy en los artículos 57 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)- un procedimiento específico, desarrollado en el apartado segundo del artículo 52 , sin perjuicio del régimen que cada tributo pudiese establecer, que sólo se abría si la Administración había efectuado la oportuna comprobación de valores y que tenía como objeto la determinación de la base de la liquidación en sede administrativa.

Es cierto que, cuando la Administración lleva a cabo una comprobación de valores, si el sujeto pasivo no está de acuerdo con los aspectos materiales de la tasación efectuada, puede solicitar su rectificación a través de la tasación pericial contradictoria, conforme al art. 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963 durante el plazo de impugnación del acuerdo de liquidación (sentencia de 27 de febrero de 2009, casación 6548/04 , FJ 5º). Es más, la tasación pericial contradictoria en la vía correcta que tiene el interesado para combatir la comprobación de valores efectuada por la Administración, debiendo incluso soportar las consecuencias de su eventual pasividad cuando pudiendo no acude a esta posibilidad para combatir la valoración de los peritos de la Administración (sentencia de 6 de febrero de 2008, casación 2551/02 , FJ 8º). Ahora bien, parece evidente que no se puede abrir o iniciar una tasación pericial contradictoria si la Administración no ha procedido a la oportuna comprobación de valores.

En el presente caso, pese a las afirmaciones de EMOSA, no es cierto que la Administración iniciara un procedimiento de comprobación de valores para determinar el valor de mercado de las participaciones recibidas con ocasión de la disolución de Parque Corredor. De hecho, el valor que la Administración dio a

las participaciones de GACIL, recibidas por EMOSA tras la disolución de Parque Corredor, fue el de adquisición de sus acciones en esta última compañía, exactamente 774.364.950 pesetas. La Administración no practicó, pues, una comprobación de valores, sino que se limitó a atribuir a la salida del activo por la acciones de la entidad liquidada la entrada de las participaciones en GACIL, al mismo precio de adquisición.

Los informes periciales elaborados por el arquitecto de la Administración sólo corroboran, como un elemento de prueba más, que la pérdida que se imputó EMOSA con ocasión de la adjudicación de las participaciones de GACIL no era real[1]. Como también lo corrobora que la aportación de estos títulos a la entidad Parques Reunidos, S.L., en enero de 2000 se aproximara al resultado de la valoración efectuada por el perito de la Administración. Sin embargo, ninguno de estos dos importes se reflejó en la liquidación. No se le imputó al sujeto pasivo por las acciones percibidas de GACIL otro valor que no fuera el que expresaba el apunte contable como precio de adquisición de las acciones de Parque Corredor.

En consecuencia, debe también ser desestimado este otro aspecto del segundo motivo de casación.

Por ello no se estima correcta la Resolución del TEAR recurrida, porque en la escritura pública de la compraventa del bien que se hubiera podido embargar de no haberse efectuado esa transmisión que debe reputarse maliciosa, tras hacer referencia a las cargas que pesaban sobre la finca (dos hipotecas y diversos embargos del Banco Español de Crédito), se hacía constar que «El precio de esta venta es de Doscientos mil euros (200.000,00 €), que la parte vendedora declara haber recibido de la parte compradora con anterioridad a este acto, por lo que le otorga carta de pago». Y la Administración se limitó a tomar esta cantidad como el valor del bien que se hubiera podido embargar, entendiendo en definitiva que es esta la cifra que perciben efectivamente los vendedores y que el comprador además se hace cargo de las cargas que pesaban sobre la finca, no habiendo existido pues y de acuerdo con los criterios sentados por las sentencias anteriormente expuestas tanto de la Audiencia Nacional como del Tribunal Supremo, actuación alguna de comprobación de valores.

Consecuentemente, han de estimarse en este punto en parte las pretensiones de la recurrente, por cuanto en los procedimientos de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 LGT, la Administración Tributaria, en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, puede aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos, como ha ocurrido en el supuesto que ha dado lugar al criterio aquí objeto de debate, 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 comprobación de valores. Por ello tampoco resulta procedente el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Cuarto.

En relación con el artículo 57.2 LGT, se alega también por la recurrente la imposibilidad de acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria, desarrollado en el artículo 135 LGT, incluso en los supuestos en los que la Administración considere necesario valorar los bienes/derechos para determinar el alcance de la responsabilidad, puesto que, a juicio de la recurrente, no se está procediendo a realizar una comprobación de valores.

Ya se ha razonado en el fundamento de derecho anterior, que en estos casos, sí entiende este Tribunal Central que se estaría realizando una actuación de comprobación de valores. Y al respecto prevé el apartado 2 del artículo 57:

“2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo”.

Añadiendo el apartado 4 del mismo precepto que:

“4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, (...)”.

De acuerdo con lo dispuesto en este apartado 4 del artículo 57, las actuaciones de comprobación de valores pueden sustanciarse dentro del curso de otro procedimiento de los regulados en el título III como una actuación concreta dentro del mismo. Y el procedimiento de la responsabilidad solidaria regulado en el artículo 174 y siguientes de la LGT, es un procedimiento de los incluidos en el Título III (Sección 3ª Capítulo V del Título III).

Consecuentemente, en aquellos supuestos en que dentro del procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria sí se lleve a cabo una actuación de comprobación de valores, debe concederse al

interesado la posibilidad de corregir los valores establecidos administrativamente a través de la tasación pericial contradictoria.

En relación con ello, y como no está previsto expresamente en la normativa reguladora de la declaración de responsabilidad, no cabe la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria con ocasión del recurso o reclamación que se deduzca contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Asimismo, en estos casos, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determina la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, pues tal suspensión únicamente está prevista en el artículo 135.1 de la LGT para los actos administrativos de liquidación, en los que se determina la cuota tributaria e intereses de demora, y en los casos de la obligación de los responsables solidarios no se trata de liquidar, sino se estarían utilizando los medios de comprobación de valores en un estadio previo a la propia declaración de responsabilidad, en aras a determinar el límite de la misma en función del menor de dos: bien el valor de los bienes, bien el importe de la deuda. Finalmente, la solicitud de tasación pericial contradictoria tampoco en estos casos suspendería el plazo para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que podrían simultanearse.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima en parte 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 DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, fijando como criterio el siguiente:

En los procedimientos de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración Tributaria, en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, podrá aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos. En tales supuestos, no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 57 y 135 de la Ley General Tributaria, por no consistir dicha valoración en una comprobación de valores. Por ello tampoco resulta procedente el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

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).

Por el contrario, en aquellos supuestos en que dentro del procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria sí se lleve a cabo una actuación de comprobación de valores, debe concederse al interesado la posibilidad de corregir los valores establecidos administrativamente a través de la tasación pericial contradictoria

En relación con ello, y como no está previsto expresamente en la normativa reguladora de la declaración de responsabilidad, no cabe la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria con ocasión del recurso o reclamación que se deduzca contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Asimismo, en estos casos, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determina la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, pues tal suspensión únicamente está prevista en el artículo 135.1 de la LGT para los actos administrativos de liquidación, en los que se determina la cuota tributaria e intereses de demora, y en los casos de la obligación de los responsables solidarios no se trata de liquidar, sino se estarían utilizando los medios de comprobación de valores en un estadio previo a la propia declaración de responsabilidad, en aras a determinar el límite de la misma en función del menor de dos: bien el valor de los bienes, bien el importe de la deuda. Finalmente, la solicitud de tasación pericial contradictoria tampoco en estos casos suspendería el plazo para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que podrían simultanearse.

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