

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071426

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de septiembre de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 1515/2017

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.* La cuestión controvertida consiste en determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya aceptado la valoración dada por las partes a los bienes o derechos ocultados o transmitidos entre el deudor principal y el responsable solidario, será el importe de esa valoración el que deba tenerse en cuenta para establecer el alcance que corresponda a la responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) que se declare.

Pues bien, siendo la valoración del inmueble ocultado/transmitido una cuestión pacífica para la Administración y el interesado en el procedimiento de declaración de responsabilidad y en la propia vía económico-administrativa, no entraba dentro de las competencias revisoras del TEAR la determinación de aquélla. Ni el TEAR podía suplantar la voluntad de las partes para fijar el valor del inmueble ni podía invadir la competencia reconocida a la Administración de aceptar tal valor. Así, la actuación de comprobación del valor de los bienes a los que puede extenderse la responsabilidad en los casos del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), no debe considerarse como una actuación obligatoria para la Administración, pues ésta puede aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos. La postura del TEAR es contraria a este criterio en la medida en que impide a la Administración aceptar el valor declarado por las partes y le insta a realizar necesariamente una comprobación de valor de los bienes. Contrariamente a lo que sostiene el TEAR, la Administración no estaba obligada a tomar en consideración las posibles cargas y gravámenes que pudieran reducir el valor de los bienes, circunstancias éstas que habrían de apreciarse, en su caso, si la Administración hubiera realizado una comprobación de valor, pero no si se limitó a aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), arts. 63 y 73.

En la Villa de Madrid, en el recurso 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, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 26 de mayo de 2016, recaída en la reclamación nº 03/00146/2014, relativa a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT en la Comunidad Valenciana dictó el 18 de octubre de 2013 un acuerdo por el que se declaraba a la entidad ARI, SL responsable solidaria de determinadas deudas de la entidad M, SL, deudora principal, al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT.

En dicho acuerdo de declaración de responsabilidad se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

A. Deudas pendientes.

La entidad M, SL, deudora principal, fue objeto de los siguientes procedimientos y presentó las siguientes autoliquidaciones sin ingreso:

- Un procedimiento de comprobación e investigación inspectora que finalizó con sendos acuerdos de liquidación por los conceptos Impuesto de Sociedades 2005 e IVA 2006 dictados el día 06/04/2011. Además, se tramitó expediente sancionador referido al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 que finalizó con un acuerdo de imposición de sanción de fecha 11/04/2011.

- Expediente de comprobación limitada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Benidorm por el IVA del ejercicio 2010, del que resultó una cantidad a ingresar de 22.902,12 €, dictándose la resolución con liquidación provisional en fecha 16/07/2012. Dicha liquidación provisional trajo aparejado un acuerdo de imposición de sanción de fecha 14/12/12 por la comisión por la mercantil de infracciones tributarias.

- Por otro lado, se presentó el día 30/01/2012 autoliquidación correspondiente al IVA del 4T de 2011 con resultado a ingresar de 14.415,22 € (reconocimiento de deuda) sin efectuarse el ingreso y con solicitud de fraccionamiento. Este fraccionamiento se incumplió y se acabó apremiando la deuda autoliquidada.

B. Sociedades que intervienen en los hechos.

- La entidad M, SL, deudora principal, tiene como administrador único desde el 20 de noviembre de 2006 a Don R, titular del 99,99% de las participaciones.

- La entidad ARI, SL se constituyó el 7 de febrero de 2012 con un capital que ascendía a 1.360.654,00 euros, siendo sus socios constituyentes (i) la propia M, SL y su administrador único y propietario Don R, con un porcentaje del 43,86% cada uno; por tanto, su porcentaje conjunto de participación era del 87,72% y (ii) la entidad ANA, SL que participa en el porcentaje restante, es decir, el 12,28%. La administradora única desde su constitución es Doña P, que es también empleada de la entidad M, SL desde el 1 de febrero de 2008.

- La entidad ANA, SL fue constituida el 21 de enero de 2008, siendo su administradora única desde entonces Doña P. La entidad M, SL es titular del 98,24% del capital.

C. Supuesto de hecho de la ocultación.

La entidad M, SL y su sociedad vinculada ANA, SL, se han desprendido de inmuebles de los que eran propietarias después del procedimiento inspector de comprobación e investigación a la primera y de que ésta formulara el 30 de enero de 2012 declaración sin ingreso por el concepto de IVA 4T-2011.

Las disposiciones patrimoniales fueron realizadas para la constitución de ARI, SL el día 7 de febrero de 2012. Se trata de las siguientes fincas del Registro de la Propiedad de (...):

- Finca nº 39.246, valorada en 1.193.654,00 euros, aportada por M, SL y por Don R, titulares en pleno dominio y por mitades indivisas.

- Finca nº 23.082, valorada en 90.000,00 euros y aportada por ANA, SL.

- Finca nº 23.084, valorada en 77.000,00 euros y aportada por ANA, SL.

La Administración tributaria puso de manifiesto la vinculación existente entre Don R y las sociedades citadas y consideró que la aportación no dineraria efectuada por M, SL a la constitución de ARI, SL, era subsumible en el supuesto de hecho contemplado en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, al entender que tal aportación se efectuó con la intención de despatrimonializar a la deudora principal, poniendo sus bienes en el patrimonio de la nueva mercantil con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria de la Administración.

D. Alcance de la responsabilidad.

Los importes pendientes de pago que se incluyen en el alcance son los siguientes:

CONCEPTO	IMPORTE PENDIENTE (EUROS)
Liquidación IVA 2010	27.482,54
Liquidación IVA 2006	38.144,68
Autoliquidación IVA 4T-2011	14.415,24
Sanción IVA 2010	13.116,68
Sanción IS 2005	41.815,64
TOTAL	134.974,78

En las páginas 12 y 13 del acuerdo de declaración de responsabilidad se dice lo siguiente:

“Se excluye de la declaración de responsabilidad solidaria recogida en este acuerdo administrativo, la liquidación de Sociedades del 2005, de importe –principal- de 63.338,91 €, por ser la única de la que obra garantía en el expediente, y sin que en el caso presente la responsabilidad solidaria de ARI S.L., quede limitada por “.....el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.....”, por cuanto el inmueble aportado por la mercantil deudora/obligado al pago M S.L., en la constitución de ARI S.L., y en lo que a la mitad indivisa del inmueble correspondía a la misma, es de importe (valor) muy superior, pues dicho inmueble fue valorado por las partes y en escritura pública en 1.193.654,00 €”.

2. El acuerdo de declaración de responsabilidad fue notificado el 23 de octubre de 2013. Frente a él se interpuso recurso de reposición el 23 de noviembre de 2013, que fue desestimado mediante resolución notificada el 28 de noviembre de 2013.

3. Contra la resolución del recurso de reposición se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 03/00146/2014 el día 27 de diciembre de 2013 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante). El TEAR dictó resolución estimatoria el 26 de mayo de 2016, anulando el acuerdo impugnado. Argumenta su fallo en los términos siguientes:

“DÉCIMO. Por último, en el caso que nos ocupa, no se ha visto limitado el alcance de la responsabilidad, toda vez que el importe de las deudas perseguidas, 134.974,79 €, es inferior al “valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria”, según reza la redacción del artículo 42.2 de la LGT, asignándole el valor otorgado por las partes en la escritura de constitución, esto es, 1.193.654,00 €.

La Administración acierta al valorar el inmueble transmitido por el valor que le han asignado las partes intervinientes en la fecha de la escritura pública de constitución de la sociedad (ver, entre otras, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, en lo sucesivo TEAC, de fecha 28/04/2015, R.G.: 3551-2004), ya que esta es la fecha en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.

Pero este Tribunal quiere resaltar el hecho de que la comparativa entre el importe de las deudas derivadas, por un lado, y el valor líquido de los bienes que se sacan del patrimonio del deudor, por otro, no se efectuado correctamente, ya que sobre la finca que se transmite constan cargas y gravámenes que reducen su valor. Así, en línea con esto, cabe mencionar, entre otras, la resolución del TEAC de fecha 24/02/2009 (R.G.: 1500/2007).

Así, consta en el expediente la nota simple del Registro de la Propiedad de (.....) referido al inmueble transmitido. En ella se relacionan una serie de cargas y gravámenes que pesan sobre el mismo y que son las que siguen:

- Hipoteca a favor de la actual Bankia S.A., para responder de un principal máximo y costas de 360.000,00 €. Además, la responsabilidad hipotecaria se extiende a los intereses moratorios (tres años al tipo del 25% sobre el principal) y por gastos (hasta un 2% sobre el principal y otras partidas recogidas). Inscripción nº 2.

- Hipoteca a favor de la actual Bankia S.A., para responder de un principal máximo y costas de 300.000,00 € y un 15% para costas. Además, la responsabilidad hipotecaria se extiende a los intereses moratorios (tres años al

tipo del 25% sobre el principal) y por gastos (hasta un 2% sobre el principal y otras partidas recogidas). Inscripción nº 3.

- Préstamo hipotecario a favor de la actual Bankia S.A., para responder de un principal máximo y costas de 200.000,00 € y un 15% para costas. Además, la responsabilidad hipotecaria se extiende a los intereses moratorios (dos años al tipo máximo del 5,95% y de tres años al tipo máximo del 11,95% sobre el principal) y por gastos (hasta un 2% sobre el principal y otras partidas recogidas). Inscripción nº 7. Por la información de la Nota Simple parece que se inició procedimiento judicial de ejecución hipotecaria de esta hipoteca en el año 2011.

- Hipoteca a favor de la propia AEAT en garantía de un fraccionamiento del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2005 por importe de 63.338,91 €.

Así pues, ninguna de estas cargas que totalizan, en principio, un importe de 923.338,91 € (sin tener en cuenta los posibles intereses y gastos derivados de la ejecución hipotecaria) se ha tenido en cuenta a la hora de dictar la resolución que ahora se revisa. Ni siquiera se cita su existencia en el acuerdo de derivación, dando por hecho que como el valor atribuido al inmueble va a ser superior al importe de las deudas, no juega el límite de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

Tampoco consta que la Administración haya hecho averiguaciones o requerimientos para determinar el importe de las cargas y gravámenes pendientes que pesan sobre la vivienda.

Téngase en cuenta que, en el caso de que las cargas y gravámenes pendientes sumaran un importe mayor a 1.193.654,00 € (valor atribuido al bien) no se podría declarar la responsabilidad, ya que el valor del bien que se hubiera podido embargar por la Administración hubiera sido tendente a cero.

Por tanto, no se puede proceder a la revisión del alcance de la derivación, por no haberse tenido en consideración las cargas y gravámenes existentes, lo que determina que deba estimarse la reclamación planteada.

Pero es que, además, por encima de todo esto, cabe plantearse los efectos de la ausencia en el expediente puesto a disposición de este Tribunal del acto administrativo que se revisa - resolución del recurso de reposición-.

Respecto de ello, hay que decir que la falta de documentación en el expediente que acredite los hechos en que se funda el acuerdo priva materialmente a la reclamante de su derecho a la defensa y a este Tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada, lo que -añadido a que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión, sin que el incumplimiento de este deber pueda perjudicar al reclamante-, determina que haya que concluir declarando, igualmente, la improcedencia del acuerdo impugnado. Y de ahí que no quepa entrar a analizar el resto de las alegaciones formuladas”.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el 27 de septiembre de 2016, al considerarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, la Directora recurrente presenta las alegaciones siguientes:

a) El motivo de la interposición del presente recurso extraordinario es la afirmación siguiente que se hace en la resolución del TEAR: “.....no se puede proceder a la revisión del alcance de la derivación, por no haberse tenido en consideración las cargas y gravámenes existentes, lo que determina que deba estimarse la reclamación planteada”.

b) La finca nº 39.246 del Registro de la Propiedad de (.....) fue aportada por M, SL y por Don R en la constitución de ARI, SL, como desembolso total del capital suscrito por cada uno. Lo mismo cabe decir de las fincas nº 23.082 y 23.084 y de ANA, SL. Por lo tanto, el valor neto que las partes dieron a la finca nº 39.246 fue el de 1.193.654,00 euros.

En efecto, en la escritura de constitución se recoge con claridad que en el momento de la constitución de ARI, SL, el capital se hallaba totalmente suscrito y desembolsado por los socios, siendo la aportación de M, SL, la mitad indivisa de la finca nº 39.246, cuya valoración fue de 596.828,00 euros para la toma de ese mismo número de participaciones de un euro cada una de valor nominal.

Y no pudo ser la valoración dada por las partes más que valoración neta de cargas y gravámenes, dado que debía cumplirse lo dispuesto por la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en cuyo capítulo III, sección 1ª, dispone el artículo 73 (Responsabilidad solidaria) en su apartado primero que *“Los fundadores, las personas que ostentaran la condición de socio en el momento de acordarse el aumento de capital y quienes adquieran alguna participación desembolsada mediante aportaciones no dinerarias, responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido en la escritura”*.

c) El valor de un bien o derecho ocultado o transmitido, al efecto de fijar el alcance de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT es el que establezcan las partes de la transacción o, si la Administración tributaria considera que no es correcto, el que resulte de la correspondiente comprobación que se realice, que puede ser objeto de discusión por el interesado. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/14) dictada en unificación de criterio.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario y la unificación de criterio en el sentido de declarar que *“en los casos en que la Administración tributaria haya aceptado la valoración dada por las partes a los bienes o derechos ocultados o transmitidos entre el deudor principal y el responsable solidario, será el importe de esa valoración el que deba tenerse en cuenta para establecer el alcance que corresponda a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT que se declare, sin que por parte de los Tribunales Económico-Administrativos pueda hacerse modificación alguna, en cuanto que supone una suplantación de la voluntad de las citadas partes que no está amparada por el ordenamiento jurídico ni incluida en su competencia revisora”*.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el trámite concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya aceptado la valoración dada por las partes a los bienes o derechos ocultados o transmitidos entre el deudor principal y el responsable solidario, será el importe de esa valoración el que deba tenerse en cuenta para establecer el alcance que corresponda a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT que se declare.

Dispone el artículo 42 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT, en adelante), en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, lo que sigue :

ARTÍCULO 42. RESPONSABLES SOLIDARIOS

“1. (.....).

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.

3.(.....)

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley”.

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, con el límite 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.

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 el importe de la deuda que se persigue y una vez determinado 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 los elementos de partida para determinar cuál es el alcance de la responsabilidad del presunto responsable solidario, debemos entrar a analizar la 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 ocultados o transmitidos que hubieran podido embargarse o enajenarse.

En el caso examinado señala el acuerdo de declaración de responsabilidad que la responsabilidad solidaria de ARI, SL por las deudas tributarias pendientes de M, SL no queda limitada por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria por cuanto el inmueble aportado por la mercantil deudora M, SL en la constitución de ARI, SL, y en lo que a la mitad indivisa del inmueble correspondía a la misma, es de importe (valor) muy superior a aquellas deudas.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en resoluciones anteriores en el sentido de que 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, puede aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos, en cuyo caso no resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 57 y 135 de la LGT concernientes a la comprobación de valores y a la tasación pericial contradictoria. Así, la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), dictada en unificación de criterio, tras señalar que el artículo 57 y los métodos de valoración que en él se recogen pueden ser aplicables por la Administración de cara a determinar el valor de los bienes que, a su vez, puede condicionar el alcance de la obligación tributaria para el presunto responsable, establecía seguidamente:

“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/trasnmítidos 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)”

Y concluye la resolución fijando el siguiente criterio:

“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 el supuesto de hecho examinado en el presente recurso la Administración tributaria tomó como valor del inmueble ocultado/transmitido el que habían fijado las partes para la aportación no dineraria en la propia escritura de constitución de la entidad ARI, SL, posibilidad contemplada por este Tribunal Central en la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), anteriormente señalada. La Administración estaba de acuerdo con la valoración fijada por las partes, razón por la cual no realizó comprobación de valor alguna.

El valor fijado por las partes debe entenderse neto de las cargas y gravámenes que pudieran reducirlo, pues el artículo 63 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativo a las aportaciones no dinerarias, al señalar que *“en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con (...) la valoración en euros que se les atribuya, (...)”* se está refiriendo al valor real, esto es, al que resulta después de haber tomado en cuenta todas aquellas circunstancias (cargas o gravámenes) que pudieran disminuirlo. Ello se infiere de lo dispuesto en los artículos 73 y siguientes de la citada norma, concernientes al régimen de responsabilidad por aportaciones no dinerarias en las sociedades de responsabilidad limitada y, en particular, de lo

señalado en el artículo 73.3 que dispone que *“En caso de aumento del capital social con cargo a aportaciones no dinerarias, además de las personas a que se refiere el apartado primero, también responderán solidariamente los administradores por la diferencia entre la valoración que hubiesen realizado y el valor real de las aportaciones”*.

Siendo, por tanto, el valor a atribuir a la aportación no dineraria el valor real de la misma, neto, por tanto, de cargas o gravámenes que pudieran reducirlo, este Tribunal Central considera injustificada la afirmación del TEAR que presupone que el valor fijado por las partes en la escritura pública debe reducirse como consecuencia del conjunto de cargas y gravámenes que pesan sobre el inmueble. Ninguna razón esgrime el TEAR para concluir que en el proceso de valoración que ha finalizado en el valor fijado por las partes y aceptado por la Administración no se han tenido en cuenta todas aquellas circunstancias, cargas o gravámenes que, pesando sobre el inmueble, pudieran disminuir su valor. La postura del TEAR parece sugerir que tales cargas y gravámenes no eran conocidas por las partes intervinientes en la operación en el momento de formalizar ésta ni tampoco por la Administración, consideración inaceptable si se tiene presente que en la propia escritura de constitución de la sociedad ARI, SL se señalan las cargas que en ese momento gravan el inmueble aportado y que vienen a coincidir con las que relaciona el TEAR en su resolución. Debe concluirse, por tanto, que la afirmación del TEAR de que la valoración fijada por las partes no había tomado en consideración todas aquellas circunstancias determinantes de una posible reducción de valor no está acreditada.

Pero es que incluso aceptando, a efectos meramente dialécticos, que la valoración del inmueble ocultado/transmitido fijada por las partes no hubiera tomado en cuenta las cargas o gravámenes que hubieran podido reducirla, debe tenerse presente que fue aceptada por la Administración que, por lo tanto, no realizó comprobación de valor alguna. Ni la Administración cuestionó el valor fijado por las partes ni el declarado responsable se desdijo de él en el procedimiento de declaración de responsabilidad. En este sentido, conviene precisar que si bien éste último no tenía derecho a la tasación pericial contradictoria en la medida en que no existió comprobación de valor por la Administración, nada le impedía –si consideraba que el valor fijado en la escritura para el inmueble ocultado/transmitido no se correspondía con el real por existir cargas o gravámenes no tenidos en cuenta- alegar y aportar en el procedimiento de declaración de responsabilidad las pruebas oportunas para desvirtuar el valor declarado previamente en la escritura, cosa que, sin embargo, no hizo. Tampoco en la reclamación económico-administrativa intentó el reclamante desvirtuar el valor fijado por las partes.

Así las cosas, este Tribunal Central considera que siendo la valoración del inmueble ocultado/transmitido una cuestión pacífica para la Administración y el interesado en el procedimiento de declaración de responsabilidad y en la propia vía económico-administrativa, no entraba dentro de las competencias revisoras del TEAR la determinación de aquélla. Ni el TEAR podía suplantar la voluntad de las partes para fijar el valor del inmueble ni podía invadir la competencia reconocida a la Administración de aceptar tal valor. Como ya dijimos en la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), anteriormente citada, y en la RG (2579/2014) de la misma fecha, la 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, pues ésta puede aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos. La postura del TEAR es contraria a este criterio en la medida en que impide a la Administración aceptar el valor declarado por las partes y le insta a realizar necesariamente una comprobación de valor de los bienes. Contrariamente a lo que sostiene el TEAR, la Administración no estaba obligada a tomar en consideración las posibles cargas y gravámenes que pudieran reducir el valor de los bienes, circunstancias éstas que habrían de apreciarse, en su caso, si la Administración hubiera realizado una comprobación de valor, pero no si se limitó a aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos.

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 AEAT**,

ACUERDA:

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

En los casos en que la Administración tributaria haya aceptado la valoración dada por las partes a los bienes o derechos ocultados o transmitidos entre el deudor principal y el responsable solidario, será el importe de esa valoración el que deba tenerse en cuenta para establecer el alcance que corresponda a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT que se declare, sin que por parte de los Tribunales Económico-Administrativos pueda hacerse, por iniciativa propia, modificación alguna en ella, en cuanto que tal proceder supondría una suplantación de la voluntad de las citadas partes, no amparada por el ordenamiento jurídico, y una invasión de la competencia reconocida a la Administración, que puede aceptar tal valoración sin estar obligada a la realización de actuaciones de comprobación de valor.

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