

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/04841/2024/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **13/11/2025**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria art. 42.2.a) LGT. Alcance de la responsabilidad. Participaciones sociales no admitidas a negociación. Valoración por aplicación del art. 16 de la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, al amparo del art. 57.1.i) LGT.

Criterio:

En orden a valorar los bienes o derechos ocultados y, en consecuencia, a establecer el alcance de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración tributaria puede utilizar los medios que se relacionan en el artículo 57.1 de la LGT, entre los que se encuentran, a estos efectos, los determinados en las leyes propias de cada tributo cuando se consideren los más adecuados al fin pretendido.

Así, siendo el activo ocultado o transmitido unas participaciones societarias no admitidas a negociación, es jurídicamente procedente que, con base en el artículo 57.1. i) LGT, la Administración Tributaria determine su valor en aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio del derecho del interesado a solicitar la tasación pericial contradictoria.

No obstante, no siendo la aplicación de tal precepto -art. 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio- automática, es necesario que la Administración Tributaria motive que el cálculo que tal regla arroja refleja el valor de mercado de las participaciones societarias no admitidas a negociación ocultadas o transmitidas en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
42.2.a)

57.1.i)

Ley 19/1991 Impuesto sobre el Patrimonio
16

Conceptos:

Alcance de la responsabilidad
Participaciones
Procedimiento de recaudación
Responsables solidarios
Valoración

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 13 de noviembre de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-04841-2024-00

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 5 de octubre de 2023, recaída en la reclamación nº 12/821/2023 interpuesta frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La SOCIEDAD X adeudaba a la Agencia Estatal de Administración Tributaria deudas por importe de 264.973,70 euros. Asimismo, adeudaba a DOÑA A, esposa de su socio único y administrador, 35.339.09 euros en virtud de un préstamo celebrado en

dos contratos privados de fecha 20/11/2014 y 1/10/2015 con el fin de que la SOCIEDAD X pudiera "efectuar la totalidad de los pagos a la AEAT por el aplazamiento de impuestos".

En fecha 19/11/2015 se otorgó escritura pública de dación de pago en virtud de la cual la SOCIEDAD X canceló el préstamo con DOÑA A entregándole las participaciones sociales que la SOCIEDAD X ostentaba en la SOCIEDAD L.

Dicha dación en pago supuso, por tanto, que la SOCIEDAD X, deudora de la AEAT transmitiese la propiedad del activo que constituían sus participaciones sociales en SOCIEDAD L.

Tal dación en pago constituyó, a juicio de la AEAT, una ocultación de bienes por parte del deudor principal, SOCIEDAD X, con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

Por ello se inició un procedimiento de derivación de responsabilidad que terminó con la declaración de responsabilidad solidaria de DOÑA A en virtud del artículo 42.2. a) LGT al considerarse que ella había colaborado en la ocultación o transmisión del bien del obligado al pago con finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria. Tesis argumental que la Administración reforzó con indicios probatorios tales como que DOÑA A carecía de ingresos, habiéndose endeudado con el hermano de su marido prestando fianza su propio marido para prestar el dinero a la SOCIEDAD X dinero que no le habría sido reintegrado a su cuñado-.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad de DOÑA A ex artículo 42.2 a) LGT se fijó el alcance de su responsabilidad del siguiente modo:

<<El art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dicta una fórmula para determinar el valor de las participaciones no cotizadas. La Ley establece que la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad.

La SOCIEDAD L se constituye el 27 de junio de 2013, por tanto, los balances aprobados anteriores al 19/11/2015 son los correspondientes a los años 2013 y 2014.

SOCIEDAD L tenía en el momento de la dación, un capital social de 110.210,00 euros, dividido en 110.210 participaciones sociales iguales, de 1,00 euros de valor nominal cada una de ellas, números 1 al 110.210, ambos inclusive.

Las participaciones sociales de la mercantil denominada SOCIEDAD L que SOCIEDAD X transfirió a DOÑA A , en pago total de las deudas que dicha mercantil tenía contraída con

ésta, ascendieron a 107.210 participaciones.

El mayor valor, de los tres que establece la Ley de Patrimonio para valorarlas, ascendería a 107.210 euros, correspondiente a su valor nominal>>

Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria ex artículo 42.2 a) LGT interpuso DOÑA A recurso de reposición que fue íntegramente desestimado.

SEGUNDO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, DOÑA A interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de la Comunidad Valenciana.

El TEAR en la resolución desestimó la pretensión de prescripción formulada por DOÑA A y confirmó la concurrencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) LGT.

Sin embargo, en el fundamento de derecho séptimo enjuició la procedencia del alcance de la responsabilidad determinado por la Administración Tributaria; extremo que condujo a la estimación de la reclamación económico-administrativa en los siguientes términos:

Fundamento de derecho Séptimo de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada (RG 12/821/2023) el subrayado es añadido-:

<<Una vez que hemos concluido que concurren los presupuestos de la responsabilidad solidaria procede analizar el alcance de la misma. Para fijar el valor de las participaciones de SOCIEDAD L transmitidas a la reclamante la Administración acude a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho artículo establece que la valoración se efectuará "por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad".

La propia Oficina Gestora transcribe el balance de situación y la cuenta anual de pérdidas y ganancias de la SOCIEDAD L correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014. En los citados estados contables se recoge un capital social escriturado de 110.210,00 euros, pero también unos resultados negativos de explotación de 7.568,77 euros y de 55.847,79 euros respectivamente en 2013 y 2014.

A la vista de las circunstancias la Oficina Gestora decide valorar las 107.210 participaciones objeto de dación en pago con arreglo al valor nominal de las mismas (1 euro cada participación), al ser mayor que los otros dos valores ofrecidos por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el mismo cuerpo del acuerdo de derivación de responsabilidad se ofrece a la interesada (la reclamante) la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria, pero sin que quepa la reserva de tal derecho, al no estar prevista en la norma procedimental de la declaración de responsabilidad. También se le advierte que la solicitud de tasación pericial contradictoria no suspende el acto, al estar prevista la suspensión sólo para los actos liquidatorios, y no para los recaudatorios.

Entiende este Tribunal que el método empleado por la Oficina Gestora para comprobar el valor de las participaciones referidas no encuentra acomodo en el artículo 57.1 de la ley General Tributaria, que establece

<<(...)>>

Ciertamente el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio regula la forma de valorar participaciones sociales no cotizadas, pero lo hace a los efectos de un Impuesto, como es el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que las citadas participaciones siguen en poder del sujeto pasivo a 31 de diciembre, dentro de su ámbito objetivo de aplicación. Además resulta de difícil justificación valorar unas participaciones por su valor nominal cuando la propia Oficina Gestora admite, sin entrar a discutirlo, que la SOCIEDAD L ha tenido pérdidas considerables en los dos ejercicios inmediatamente anteriores al año de transmisión.

Por este motivo, aunque este Tribunal entiende que se cumplen los requisitos para declarar la responsabilidad solidaria recogida en el acuerdo de derivación impugnado, no puede admitir el alcance de esta responsabilidad, toda vez que el valor fijado a las participaciones objeto de la dación en pago no es ajustado a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 7 de enero de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 8 de abril de 2024, dentro del plazo de tres meses previsto en el artículo 242.2 LGT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<PRIMERO. El TEAR ha entendido que el método empleado para valorar las participaciones transmitidas no encuentra acomodo en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria porque ese método solo puede utilizarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Además, resulta de difícil justificación valorar unas participaciones por su valor nominal cuando la propia Oficina Gestora admite, sin entrar a discutirlo, que la SOCIEDAD L ha tenido pérdidas considerables en los dos ejercicios inmediatamente anteriores al año de transmisión.

SEGUNDO. De acuerdo con el criterio de ese mismo TEAR recogido en sus resoluciones -por todas, la de 31 de enero de 2024, reclamación 46-02759-2021 y acumulada 46-15338-2021-. Al respecto, y según tiene reconocido el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, el liquidador goza de una absoluta discrecionalidad para seleccionar el medio de comprobación, imponiendo como único requisito que sea adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar.

El TEAR no ha dado suficiente explicación de por qué el método de valoración utilizado por la Administración tributaria -el recogido en el artículo 16 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio- no encuentra acomodo en el artículo 57.1 de la LGT porque, si bien cuando se trata de hacer una valoración a los efectos de un tributo concreto cuya ley tiene establecido un método de valoración este es de obligatoria utilización en ese caso, esto no impide que ese mismo método pueda ser utilizado a otros efectos, siempre que sea adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar. Por lo tanto, a partir de esta absoluta discrecionalidad, el TEAR no ha explicado por qué razón la Administración tributaria no puede hacer uso del apartado i) del artículo 57.1 de la LGT, que establece:

<<(...)>>

Sobre esta cuestión pueden citarse las siguientes resoluciones de ese Tribunal Económico-Administrativo Central:

Resolución de 5 de abril de 2018, Sala Primera, reclamación 00-05738-2016.

Esta resolución está referida a una liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades. En ella se explica que cuando el método de valoración establecido en la ley reguladora de un tributo en concreto se utiliza en relación con una liquidación de ese mismo tributo, no es conforme a derecho ofrecer al interesado la tasación pericial contradictoria, lo que no impide que ese método de valoración pueda ser utilizado en otros casos distintos a los que no afecta la imposibilidad de la citada tasación pericial contradictoria.

De esta resolución interesa reproducir lo siguiente:

<<Antes de seguir, y al hilo de lo que se recoge en esa letra i), un importante comentario. Cuando el art. 57.1 de la Ley 58/2003 apela en esa letra i) a "cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo", ello no supone que todos los medios de valoración determinados en todas las leyes propias de los distintos tributos sean por ello unos medios de valoración de los establecidos en el art. 57.1 de la Ley 58/2003. Esa sería una interpretación absurda. Con esa mención -letra i)- hay que entender que lo que la ley nos dice es que, además de con los medios de las letras anteriores, el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria también podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo; y no que todos estos sean unos medios de ese art. 57.1>>.

Resolución de 19 de julio de 2021, Sala Tercera, recurso 00-00167-2019

Esta resolución está referida a un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT. Uno de los actos de ocultación fue la transmisión de dos fincas:

En el acuerdo de responsabilidad se consideró como acto de ocultación, entre otros, la transmisión de las Fincas 51.420 y 51.422 en escritura de 3 de junio de 2010 otorgada ante el Notario autorizante con el número de su protocolo. El precio acordado conjunto fue de 36.400 euros.

El valor que se asignó a estas fincas, en orden a determinar el alcance de la responsabilidad, fue el que se había calculado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales:

Según se señala en el acuerdo, dicha transmisión fue objeto de autoliquidación del Impuesto de Transmisiones (ITP) a través del modelo ante la Junta de Comunidades de Castilla-la Mancha, habiendo sido tramitado procedimiento de comprobación de valores y determinando un valor calculado y firme de ambas fincas de 155.110,83 euros, frente a 36.400,00 euros declarados.

La Administración determina como valor de la transmisión de ambas fincas 155.110,83 euros, por lo que calcula el importe del perjuicio ocasionado con esta transmisión de 118.710,83 euros (155.110,83 36.400,00).

Ese Tribunal Económico-Administrativo Central estimó parcialmente el recurso de alzada presentado, no porque el método de valoración fuera incorrecto sino porque no se había ofrecido al interesado la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria:

<<Constando que la Administración determinó una valor en base al valor comprobado por la Administración Autonómica sin comunicar al interesado la posibilidad de corregir los valores establecidos administrativamente a través de la tasación pericial contradictoria, habiéndose aportado valoración contradictoria en el trámite de audiencia del procedimiento de responsabilidad, debe anularse el acuerdo de responsabilidad, retro trayendo el procedimiento de responsabilidad al efecto de dar cumplimiento a la doctrina de este Tribunal en las resoluciones de 30 de octubre de 2014 de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio 00-120- 2014 y 00-2579-2014>>.

TERCERO. De acuerdo con lo expuesto, la Administración tributaria puede valorar las participaciones sociales ocultas utilizando las reglas de valoración establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para esa clase de derechos, porque así lo permite el artículo 57.1 i) de la LGT, si bien ha de ofrecerse al interesado la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria, como se establece en el apartado 2 de ese mismo artículo 57.

A pesar de ello, el TEAR entiende que resulta de difícil justificación valorar unas participaciones por su valor nominal cuando la propia Oficina Gestora admite, sin entrar a discutirlo, que la SOCIEDAD L ha tenido pérdidas considerables en los dos ejercicios inmediatamente anteriores al año de transmisión.

Cuando se utiliza un método, unas reglas de valoración establecidas en una norma, se aplican en su totalidad. En el caso del artículo 16 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se establece que para valorar participaciones no cotizadas se tomará el valor mayor de los tres siguientes: valor nominal, valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad, y esto es lo que la Administración tributaria ha hecho para valorar las participaciones sociales transmitidas, lo cual no significa que la interesada no hubiera podido discutir el método empleado en su solicitud de tasación pericial contradictoria, así como cualquier otro aspecto de la valoración que hubiera estimado conveniente>>.

Concluye la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<En orden a valorar los bienes o derechos ocultos y, en consecuencia, a establecer el alcance de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, la Administración tributaria puede utilizar los medios que se relacionan en el artículo 57.1 de la LGT, entre los que se encuentran, a estos efectos, los determinados en las leyes propias de cada tributo, cuando se consideren los más adecuados al fin pretendido, todo ello sin perjuicio del derecho del interesado a solicitar la tasación pericial contradictoria.>>

CUARTO. En fecha 7 de enero de 2024 se notificó al 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), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado 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, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

La controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si en aras de la determinación del alcance de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), la Administración Tributaria puede, al amparo del apartado i) del art. 57.1 de la LGT, determinar la valoración de unas participaciones sociales no admitidas a negociación aplicando el criterio de valoración previsto en el artículo 16 de la Ley 19/1991 reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para resolver la controversia jurídica, hemos de partir de la normativa aplicable. Así, respecto a la responsabilidad solidaria, el artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), recoge una serie de supuestos de responsabilidad solidaria:

Artículo 42 LGT. Responsables solidarios. Redacción vigente desde 1/12/2006:

<<1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

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.

Una vez concretados cuales son los elementos de partida para determinar cuál es el alcance de la responsabilidad del responsable solidario, debemos entrar a analizar las actuaciones que puede llevar 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:

Artículo 57 LGT. Comprobación de valores.

<<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>>.

Así, recordemos que el TEAR de la Comunidad Valenciana ha estimado parcialmente la reclamación aquí impugnada por entender que el artículo 57.1 i) LGT no permite que la Administración Tributaria, a efectos de determinar el valor de las participaciones societarias no cotizadas que fueron objeto de ocultación u ocultación que constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.2 a) LGT objeto de derivación en el caso que aquí nos ocupa-, se fije en aplicación automática del criterio de valoración previsto en el art. 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio:

Artículo 16 Ley 19/1991. Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad. Redacción vigente desde 01/01/1999:

<< Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

Dos. Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por el valor liquidativo en la fecha del devengo del impuesto, valorando los activos incluidos en balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones con terceros.

Tres. La valoración de las participaciones de los socios o asociados, en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

Cuatro. A los efectos previstos en este artículo, las entidades deberán suministrar a los socios, asociados o partícipes certificados con las valoraciones correspondientes>>.

En el supuesto objeto de controversia, la AEAT tras señalar que "El art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dicta una fórmula para determinar el valor de las participaciones no cotizadas. La Ley establece que la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad", tomó como valor, el valor nominal de las participaciones, al ser "el mayor valor, de los tres que establece la Ley del Patrimonio para valorarlas".

TERCERO. De la aplicación de las reglas previstas para las actuaciones y procedimientos de comprobación de valores en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT.

Según hemos detallado anteriormente, el punto de partida de la presente controversia exige analizar si la Administración Tributaria puede, para determinar el valor de los bienes ocultados o transmitidos que hubieran podido embargarse o enajenarse, aplicar las reglas previstas en el artículo 57 LGT.

Hemos de precisar que esta es una cuestión ya analizada por este TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014) en la que declaramos que los órganos de recaudación podían aplicar los métodos de valoración previstos en el artículo 57 LGT para determinar el valor de los bienes que condicionan el alcance de la obligación tributaria del presunto responsable. Comprobación de valores que 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:

Resolución TEAC de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014) la negrita es el resaltado en la resolución que transcribimos y el subrayado es añadido:-

<<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 de la responsabilidad 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 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 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). 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”

(...)

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»

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, 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 de valores. Por ello tampoco resulta procedente en estos casos el procedimiento de tasación pericial contradictoria>>

Criterio interpretativo que mantuvimos igualmente en la resolución dictada en unificación de criterio de la misma fecha tramitada con número de RG 2579/2014 en la que finalmente fijamos el siguiente criterio:

Resolución TEAC de 30 de octubre de 2014 (RG 2579/2014):

<<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>>

En definitiva, para valorar los bienes o derechos ocultados o transmitidos la Administración puede acudir al medio que considere más idóneo entre los indicados en el mencionado artículo 57 LGT.

Idoneidad de los distintos métodos que está condicionada a aspectos diversos tales como la naturaleza concreta del bien a valorar o a la información de la que disponga en cada caso la Administración Tributaria.

A modo de ejemplo, en la resolución de 17 de febrero de 2022 (RG 947/2019) se nos planteó un caso similar al que aquí nos ocupa puesto que también los bienes cuya transmisión había dado lugar a la derivación de una responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42 LGT eran unas participaciones societarias no admitidas a negociación.

En dicha resolución confirmamos la procedencia de cuantificar el alcance de la responsabilidad tributaria objeto de derivación en atención a los activos de la sociedad cuyas participaciones eran objeto de transmisión y que consistían únicamente en inmuebles y vehículos:

Resolución TEAC de 17 de febrero de 2022 (RG 947/2019)- el subrayado es añadido-:

<< En relación con la valoración de las participaciones de la sociedad F, SL, esta Dependencia Regional de Recaudación, con fecha 25 de Septiembre de 2014, ha requerido a dicha sociedad para que pusiera a su disposición la documentación necesaria para determinar el valor exacto de dichas participaciones.

Hasta la fecha, esta sociedad no ha aportado ninguna documentación ante esta Dependencia.

Según su última declaración de Impuesto sobre Sociedades, consta como administradora de la sociedad la propia DOÑA R.

Al carecer de información para valorar las participaciones sociales de la entidad F SL se ha procedido a determinar la valoración de los bienes que constituyen el patrimonio de la sociedad F SL de acuerdo con el artículo 57 de la LGT.

Este artículo, en su apartado 1 b) permite valorar los bienes mediante estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal y 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. Esta Dependencia ha determinado los valores de los inmuebles que forman parte del patrimonio de la sociedad F SL de acuerdo con este método de valoración legalmente establecido.

De la misma forma, respecto de la determinación del valor de los vehículos que forman parte de la sociedad, se ha aplicado los precios medios de mercado establecidos según Orden EHA/3476/2009, como así permite el artículo 57 de la LGT en su apartado 1 c).

Por ello, esta Dependencia considera valoradas correctamente las participaciones de la sociedad F SL, en el momento de la transmisión en fecha 26 de Marzo de 2010.

(...)

Es criterio de este Tribunal entrar en el examen del expediente y decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la LGT, acerca de las posibles irregularidades o ilegalidades en las que la Administración autora de los actos impugnados pudiera haber incurrido.

Así, observa este Tribunal que la Administración tributaria, a los efectos de determinar el alcance de la ocultación, procede a valorar las participaciones transmitidas en base a los activos de la sociedad consistentes en inmuebles y vehículos. Para su valoración aplica lo dispuesto en el artículo 57 de la LGT, es decir, lleva a cabo una actuación de comprobación de valores.

Considera adecuado este Tribunal que si la interesada, después de ser requerida por el órgano competente, no ha aportado ninguna documentación relativa a los pasivos societarios, los mismos no se tengan en cuenta. Ahora bien, no consta en el expediente que se haya dado a la interesada la posibilidad de corregir los valores establecidos a través de la tasación pericial contradictoria. En este sentido, en la resolución dictada en 30 de octubre de 2014 en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 120-2014 (así como en la dictada en igual fecha en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 2579-2014), este Tribunal Económico-Administrativo Central ha sentado como criterio administrativo el que a continuación se reproduce:

<<(...)>>

La aplicación de la doctrina contenida en la referida resolución impone que, sin perjuicio de confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad aquí impugnado en cuanto a su fundamento, se fije definitivamente, en caso de que el interesado promueva la tasación pericial contradictoria, el alcance de la ocultación, posibilidad que no le fue ofrecida al recurrente en el acuerdo de responsabilidad, y que debe ofrecerse en ejecución de la presente resolución>>

Ahora bien, hemos de precisar que no en todos los casos es posible valorar unas participaciones societarias no admitidas a negociación como un mero sumatorio del valor atribuible a cada uno de los bienes que conforman el activo societario máxime cuando tal valoración exige de una total transparencia y colaboración con la Administración Tributaria por parte de la sociedad cuyas participaciones han sido ocultadas y transmitidas; sociedad que, dicho sea, como en el caso que aquí nos ocupa, puede no ser parte interesada en el procedimiento de derivación de responsabilidad-.

Sentado lo anterior e, incluso para el caso de que la sociedad facilitase toda la información necesaria para la valoración de su patrimonio representado a través de las participaciones societarias que han sido, total o parcialmente, objeto de ocultación o transmisión, no debe pasar desapercibido que dicho cálculo estaría revestido de una gran complejidad al exigir tantas valoraciones individualizadas como elementos patrimoniales conformasen el balance de la entidad.

Realizadas las reflexiones anteriores, debemos recordar que a juicio del TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución aquí impugnada, la aplicación por la Administración del criterio de valoración previsto en el artículo 16 de la Ley 19/1991 reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio para las participaciones societarias no admitidas a negociación, "no encuentra acomodo en el artículo 57.1 LGT".

La razón de ser de tal razonamiento es, en última instancia, que la literalidad del artículo 57. 1. i) LGT consagra la posibilidad de que la Administración Tributaria al comprobar una determinada obligación tributaria pueda utilizar medios específicos creados por la

normativa reguladora de ese tributo.

En cambio, en el presente supuesto, la Administración habría determinado el valor de los bienes ocultos que dan lugar al presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria solidaria regulada en el artículo 42.2 a) LGT, aplicando una regla de valoración regulada en un cuerpo normativo distinto, a saber, en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y prevista, en principio, únicamente para el Impuesto sobre el Patrimonio.

Cierto es que el literal del artículo 57.1.i) LGT se refiere a la existencia de una comprobación de valor cuando la Administración Tributaria, en el marco de la regularización de una determinada obligación tributaria, determina el valor de un bien, producto, renta, etcétera en aplicación de un medio específico previsto en la normativa reguladora de esa obligación tributaria en cuestión. Y, por ende, en una primera aproximación al asunto que aquí nos ocupa, podría argumentarse en sintonía con el TEAR de la Comunidad Valenciana que, dado que la valoración a realizar surge de la Ley General Tributaria, no pueden aplicarse criterios de valoración contenidos en un cuerpo normativo distinto como es la norma sustantiva reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, a juicio de este TEAC, el hecho de que la Administración Tributaria acuda a los criterios de valoración previstos en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el alcance de la responsabilidad tributaria consagrada en el artículo 42.2 a) LGT será jurídicamente procedente, teniendo encaje en el artículo 57.1. i) LGT, en la medida en que el valor que determine el Impuesto sobre el Patrimonio y, para cuya fijación establece unas reglas específicas, coincida con el valor trascendente para la determinación del alcance de la responsabilidad tributaria objeto de derivación.

O, dicho sea de otro modo, que la Administración Tributaria acuda en el marco de una derivación de responsabilidad tributaria a los criterios de valoración previstos en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio es jurídicamente procedente siempre que el valor relevante en la determinación de la responsabilidad tributaria sea el valor que se determina en el artículo 16 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esto es, hemos de plantearnos si *“el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria”* cuando tales bienes son acciones o participaciones societarias no admitidas a negociación coincide con el valor que la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio determina a través de los criterios de valoración previstos en el artículo 16 de la Ley 19/1991.

Así pues, y comenzando por *“el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria”*, este es el importe que podría obtener la Administración de dichos bienes ocultos o transmitidos incluso pudiendo proceder a su subasta pública- para, con ellos, cancelar total o parcialmente la deuda tributaria que da lugar a la derivación tributaria. Es, en definitiva, el valor de realización que ese bien oculto o transmitido hubiera podido tener para la Administración Tributaria. Así lo hemos declarado en resolución de 16 de marzo de 2021 (RG 1036/2020) dictada en unificación de criterio:

Resolución TEAC de 16 de marzo de 2021 (RG 1036/2020):

<<Así las cosas, este Tribunal Central concluye que el término "ocultación" debe entenderse en un sentido amplio, no limitado a aquellas actuaciones que supongan la ocultación física de un bien del deudor principal o la ocultación jurídica mediante su transmisión, sino también todos aquellos actos que, como ocurre en el caso examinado en el presente recurso extraordinario, aún no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública>>

Determinación de este valor que no ofrece, lógicamente, un valor exacto. En este sentido, no está de más recordar que la obtención de dicho valor exacto es materialmente imposible en la medida en que, precisamente, a consecuencia de la ocultación o transmisión del bien, la Administración no puede efectivamente servirse del mismo para cancelar la deuda tributaria que origina la derivación de responsabilidad.

Además, no debemos olvidar que, según declaramos en la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 28/04/2015 (RG 3551/2014), este valor del bien oculto o transmitido se ha de referir al momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, esto es, al momento en que 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.

Así, cuando el artículo 42.2 LGT condiciona el alcance de la responsabilidad tributaria solidaria al valor de los bienes o derechos ocultos o transmitidos, está en definitiva poniendo el foco en el valor de mercado de los mismos.

Sin embargo, la determinación del valor de mercado de los distintos bienes o derechos es una cuestión dotada de enorme complejidad en particular en aquellos casos en los que los activos a valorar no son de manera regular u ordinaria negociados ni susceptibles de ser objeto de contratos traslativos del dominio de diversa índole.

Esta situación acontece de manera muy frecuente en relación con las participaciones societarias y, en particular, en los casos de pequeñas o medianas empresas o empresas controladas por grupos familiares o con otro tipo de vinculación ya que en estos casos las participaciones societarias no son negociadas en ningún mercado y sobre las mismas es poco frecuente la realización de transacciones entre partes independientes.

Ello dota, como venimos afirmando, de un elevado grado de dificultad a la tarea de valorar dichas participaciones sociales y, por ello, este Tribunal Central considera, ante la ausencia de regla específica de valoración contenida en la Ley General Tributaria, que es jurídicamente razonable y conforme a derecho que la Administración Tributaria aplicando el artículo 57.1. i) LGT atienda, a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad tributaria solidaria contenida en el artículo 42.2 LGT, a los criterios de valoración contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio siempre que, como afirmábamos en párrafos precedentes, la Administración motive que en el caso concreto, dicha regla de valoración proporciona el valor de mercado de las participaciones sociales ocultas o transmitidas.

Y de ello resulta que, a juicio de este TEAC, no cabe la aplicación automática del artículo 16 de la Ley 19/1991 para la determinación del alcance del presupuesto de responsabilidad tributaria que aquí nos ocupa por varios motivos. Primeramente, puesto que no existe remisión normativa contenida en la Ley General Tributaria al citado texto legal a efectos de la determinación del alcance de la responsabilidad tributaria y, seguidamente, porque es indiscutible que el precepto citado regula un objeto distinto del que aquí nos ocupa: a saber, contiene una regla de cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

Y, finalmente, pero no por ello menos importante, porque el valor determinado por la Administración en aplicación de las reglas de valoración contenidas en el artículo 16 del Impuesto del Patrimonio no necesariamente será un reflejo del valor de mercado en todos los casos.

Y ello, nótese no es sino consecuencia de que del artículo 16 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio no se desprende que el valor determinado en dicho precepto sea el valor de mercado o valor que hubiera podido obtenerse en una transmisión de las participaciones sociales ocultas o transmitidas. La razón es que si bien la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio busca primar la valoración a precios de mercado incluso estableciendo en el artículo 24 de la Ley 19/1991 como regla supletoria de valoración el precio de mercado de los bienes y derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo a la fecha de devengo del impuesto, en aras de la seguridad jurídica ha establecido reglas específicas de valoración para distintos bienes y derechos que se contienen en los artículos 10 a 23 de la Ley 19/1991. Entre dichos preceptos se encuentra el artículo 16 relativo a valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad que no sean negociados en mercados organizados.

Extremo que es evidenciado en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio que afirma que la aplicación del valor de mercado debe ceder en muchos casos ante otras reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica:

Exposición de Motivos Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio:

<<La reforma de los elementos estructurales del Impuesto sobre el Patrimonio plantea como problema central el de la valoración de los distintos elementos patrimoniales de los que es titular el sujeto pasivo. La regla más acorde con una justa determinación de la capacidad contributiva, como es la que remite esta cuestión al valor de mercado, debe ceder en muchos casos su lugar a reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente que no puede discutir anualmente con la Administración dicho valor con respecto a sus bienes. La consecuencia es la aparición en el sistema tributario de nuevas reglas de valoración respecto de bienes que ya son objeto de valoración o de comprobación de valores a efectos de otros tributos, singularmente los transmisivos, lo que determina, a su vez, la demanda de que la legislación configure un valor fiscal unitario aplicable a los bienes en todo el sistema tributario>>

Por ello, la Administración Tributaria puede aplicar en aras de determinar el alcance de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 LGT, las reglas de valoración contenidas en el artículo 16 del Impuesto sobre el Patrimonio siempre que motive que el cálculo que tal regla arroja, esto es, el valor de las participaciones sociales ocultas o transmitidas que condiciona el alcance de la responsabilidad, refleja el valor de mercado.

O, dicho sea de otro modo, si bien el artículo 57.1.i) LGT legitima a la Administración a realizar una comprobación del valor de las participaciones sociales ocultas o transmitidas y realizarla en aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 16 de la Ley 19/1991, la aplicación de tal precepto no es automática, de forma que la AEAT debe justificar por qué en el supuesto de hecho concreto objeto de derivación, la regla de valoración prevista en el artículo 16 del Impuesto sobre el Patrimonio refleja el valor de mercado de las participaciones sociales ocultas o transmitidas.

Tesis interpretativa de este Tribunal Central que, dicho sea, ya defendió previamente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón al analizar un supuesto de hecho similar al que aquí nos ocupa en el sentido de que en aras de determinar el valor de las participaciones sociales no cotizadas ocultas o transmitidas, la Dependencia Regional de Recaudación había acudido a la regla de valoración contenida en el artículo 16 de la Ley 19/1991:

Resolución TEAR de Aragón de 29 de septiembre de 2022, RG 50/3131/2020 -el subrayado es añadido-:

<<Teniendo en cuenta que el valor que ha de determinarse en el presente caso de ocultación de bienes y derechos del deudor con la finalidad de impedir su traba es el valor de los bienes y derechos que hubiera podido obtenerse en la enajenación de tales bienes y derechos, la Administración tributaria no ha justificado ni acreditado que el valor determinado por ella (el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio) fuera el precio que hubiera podido obtenerse en la enajenación de las participaciones sociales. En efecto, del artículo 16 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio no se desprende que el valor determinado en dicho precepto sea el valor de mercado o valor que hubiera podido obtenerse en una transmisión de las participaciones sociales, al contrario de los contemplados en otros artículos de la misma ley, en la que los bienes o derechos se computan por su valor de mercado (las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves del artículo 18, los objetos de arte y antigüedades del artículo 19 y los demás bienes y derechos de contenido económico del artículo 24) o por un valor de negociación medio (valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados del artículo 13 y valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados del artículo 15). Así pues, no pudiendo entenderse justificado y acreditado que el valor determinado por la Administración tributaria de las participaciones sociales transmitidas fuera el valor que hubiera podido obtenerse en su enajenación, ni pudiendo apreciar que los informes de tasación aportados por el interesado (de los que se desprendía que el valor de las participaciones sociales era acorde al precio de transmisión) hayan sido rebatidos por la Dependencia de Recaudación, ha de concluirse que la Administración tributaria, a quien corresponde la carga de la prueba de los presupuestos de hecho de la responsabilidad solidaria declarada, no ha probado que la ejecución de la compraventa de las participaciones sociales de E.S.L. en los términos en que se efectuó haya producido una ocultación de bienes y derechos del deudor de la Hacienda Pública. En efecto, siendo uno de los principales datos considerados por la Administración a la hora de apreciar una operación de ocultación la diferencia de valor declarada en la transmisión, el hecho de que no se haya desvirtuado que el precio de transmisión de las participaciones sociales de E.S.L. (cuyo pago no se ha cuestionado por la Administración tributaria) sería el valor que hubiera podido obtenerse en la enajenación de las mencionadas participaciones hace decaer el dato fundamental en el que se había basado la conclusión administrativa>>

Sentado lo anterior, hemos de precisar que lógicamente, para el caso de que se determine el alcance de la responsabilidad tributaria en atención a la citada regla de valoración contenida en el artículo 16 de la Ley 19/1991 no por ello la determinación de tal valor dejaría de ser el resultado de una comprobación de valor y, por ende, debiera siempre reconocerse al obligado tributario el derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

Con base en cuanto se ha expuesto, y en relación con el caso analizado por el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución aquí impugnada, en la medida en que las partes habían atribuido a las participaciones objeto de ocultación una valoración coincidente con el importe total del débito adeudado por la SOCIEDAD X a DOÑA A y ser tal valoración discutida por la Administración, cabe concluir que era procedente que la Administración aplicara los métodos de comprobación de valores previstos en el artículo 57 LGT siendo a tal fin procedente utilizar, en aras de tal valoración, los criterios de valoración previstos en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien era necesario, ante la imposibilidad de aplicar tal precepto de forma automática, que la AEAT hubiera justificado por qué en el supuesto de hecho concreto objeto de derivación la regla de valoración prevista en el artículo 16 del Impuesto sobre el Patrimonio arrojaría el valor de mercado de las participaciones sociales ocultas o transmitidas; valor que el declarado responsable tendría derecho a discutir promoviendo la tasación pericial contradictoria.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO PARCIALMENTE** y fijar criterio en el sentido siguiente:

En orden a valorar los bienes o derechos ocultos y, en consecuencia, a establecer el alcance de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración tributaria puede utilizar los medios que se relacionan en el artículo 57.1 de la LGT, entre los que se encuentran, a estos efectos, los determinados en las leyes propias de cada tributo cuando se consideren los más adecuados al fin pretendido.

Así, siendo el activo oculto o transmitido unas participaciones societarias no admitidas a negociación, es jurídicamente procedente que, con base en el artículo 57.1. i) LGT, la Administración Tributaria determine su valor en aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio del derecho del interesado a solicitar la tasación pericial contradictoria.

No obstante, no siendo la aplicación de tal precepto -art. 16 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio- automática, es necesario que la Administración Tributaria motive que el cálculo que tal regla arroja refleja el valor de mercado de las participaciones societarias no admitidas a negociación ocultas o transmitidas en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.
