

LA VALORACIÓN DE LOS BIENES OCULTADOS A LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 42.2 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Manuel Santolaya Blay

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

EXTRACTO

Frente a los demás supuestos de responsabilidad tributaria, en el caso del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, el alcance de la misma requiere confrontar el valor de la deuda y sanciones constitutivas de la obligación principal (incluidos, en su caso, el recargo ejecutivo y el interés de demora) con el valor de los bienes y derechos sustraídos fraudulentamente a la acción de cobro, a fin de tomar la menor de ambas cantidades. Contra esta valoración de los bienes y derechos –que, salvo que se efectúe mediante informe pericial, compete realizar al órgano que declara la responsabilidad–, no cabe interponer tasación pericial contradictoria, ya que se trata de una valoración no orientada a la producción de una liquidación o, dicho de otro modo, de una valoración independiente de cualquier procedimiento de control.

Palabras claves: responsabilidad solidaria de pago, valoración tributaria y tasación pericial contradictoria.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 26-07-2014 / Fecha de revisión: 12-05-2015

HIDDEN ASSETS APPRAISAL FOR THE PURPOSE OF ARTICLE 42.2 GENERAL TAX ACT

Manuel Santolaya Blay

ABSTRACT

As opposed to other tax liability scenarios, the case set forth in article 42.2 a) of General Tax Law, requires to contrast the amount of debt and the penalties arising from the main obligation (including, as the case may be, any surcharges and late payment interest), with the value of the assets and rights fraudulently diverted from collection, for the purpose of taking the lower of both amounts.

Against this asset and rights assessment –which, except in the case there is an expert report, it is up to the body who rules on the tax liability– no expert appraisal on the contrary can be filed, since the appraisal is not aimed at the issuance of a tax assessment or, said in other words, it is an appraisal independent from any control procedure.

Keywords: joint and several payment liabilities, tax assessment and expert appraisal on the contrary.

Sumario

1. Planteamiento del problema
2. ¿Se está practicando una comprobación de valores al determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT?
3. Competencia y medios de valoración
 - 3.1. Competencia
 - 3.2. Medios de valoración
4. Aspecto temporal de la valoración
5. Extensiones
6. Conclusiones
7. El criterio del TEAC
 - 7.1. Contenido
 - 7.2. Análisis crítico
 - 7.3. Un pronunciamiento más

Bibliografía

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De entre los diversos supuestos de responsabilidad tributaria contemplados en nuestro ordenamiento jurídico [básicamente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), arts. 42 y 43]¹, destaca, por su carácter especialísimo², el contemplado en el artículo 42.2 de dicha ley. A través de cuatro apartados, el mencionado precepto tipifica distintas conductas causantes de un daño patrimonial a la Hacienda pública, la cual, por mor de las mismas, ve imposibilitada u obstaculizada su legítima acción de cobro. El artículo 42.2 constituye la reacción administrativa frente a tales conductas, y opera anudando la responsabilidad que encierra a quien causa o colabora en dicho perjuicio. Representa, por tanto, la traducción al ámbito administrativo –con los consiguientes beneficios de presunción de legalidad y autotutela– del cauce civil de exigencia de la responsabilidad extracontractual prevista en el artículo 1.902 del Código Civil,

¹ Pero no únicamente. Regulan también supuestos de responsabilidad tributaria las siguientes normas, que citamos por orden temporal de promulgación: a) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 8); b) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 87.1, 87.2.3.º, 87.3, 87.5 y 163.nonies.6); c) Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (art. 8); d) Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (art. 9); e) Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (art. 66); f) Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (art. 9). La propia Ley 58/2003, por otra parte, recoge un supuesto específico de responsabilidad, al margen de los contemplados en sus artículos 42 y 43, que suele olvidarse (disp. adic. 7.^a).

² Que sucesivas reformas de la LGT no han hecho sino ahondar. Así, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (que entró en vigor el día 1 de diciembre de 2006), modificó la redacción original del artículo 42.2 para incluir en su alcance, además de la deuda tributaria pendiente, «las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo»; en concordancia con ello, modificó también la redacción del artículo 41.3, para dejar claro que la regla de que la responsabilidad solo alcanza a la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario no resulta aplicable en el caso del artículo 42.2 (en que puede incurrirse, por tanto, en «anatocismo ejecutivo»); también añadió, por último, un párrafo segundo al artículo 174.5, con el objeto de negar al responsable del artículo 42.2 la posibilidad de recurrir las liquidaciones del deudor principal. Por su parte, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en vigor desde el día 31 de octubre de 2012), extiende a todos los responsables, menos a los del artículo 42.2, el derecho a las reducciones por conformidad y pronto pago de las sanciones de las que goza el deudor principal (nuevo contenido del art. 41.4 de la Ley 58/2003); determina también la suspensión automática, sin garantía, de la parte del alcance de la responsabilidad constituida por sanciones, por la mera impugnación del acuerdo de responsabilidad, excepto para los supuestos del artículo 42.2 (art. 212.3 de la Ley 58/2003), e instaura –más bien aclara mediante ella– una regla de prescripción del derecho a exigir el pago al responsable del artículo 42.2 adicional a la propia de todos los supuestos de responsabilidad solidaria (art. 65.2). La citada Ley 7/2012 amplía también el alcance objetivo del artículo 42.2, haciéndolo extensivo a los ingresos de derecho público no tributarios (nueva redacción del art. 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria), cosa que no sucede en los demás supuestos de responsabilidad.

conforme al cual «El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado»³.

La naturaleza del servicio que presta el artículo 42.2 (como lo hacía su homólogo en la anterior LGT, la 230/1963, el artículo 131.5 de esta) es mayoritariamente reconocido por la doctrina, tanto administrativa⁴ como judicial⁵.

Interesa destacar, específicamente, el supuesto contemplado en la letra a) del artículo 42.2, que instituye responsables tributarios solidarios a quienes sean causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Bajo este presupuesto de responsabilidad halla cobijo todo negocio jurídico anómalo realizado en sede recaudatoria, entendiendo dicha sede en términos no de ubicación procedimental, sino teleológicamente, esto es, en cuanto que finalidad o función. Por tanto, cualquier negocio que tenga por objeto situar, formal o aparentemente, fuera de la órbita de la Hacienda pública, los bienes y derechos del obligado al pago queda subsumido en el tipo, puesto que obedece a la intención de sustraer tales elementos patrimoniales del alcance de la acción recaudatoria. El artículo 42.2 –su letra a), fundamentalmente– es, en definitiva, el *iter* administrativo por excelencia para la lucha contra el fraude fiscal recaudatorio⁶, y combate actuaciones que, si bien rezuman una indiscutible pretensión recaudatoria, pueden acaecer tanto en dicha fase como con anterioridad a la misma, con el único límite del devengo del impuesto⁷.

A título de ejemplo, y sin pretensión exhaustiva alguna, cabe citar como operaciones habitualmente subsumibles en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003 las siguientes: disolución de la sociedad de gananciales y pacto de separación, atribuyendo los bienes de más fácil localización y traba al cónyuge no deudor⁸; aportación de bienes y derechos al patrimonio de sociedades vinculadas no deudo-

³ Vide Resolución TEAC 00/3546/2007, de 2 de abril de 2008. También GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, 2002 (pág. 142); RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes*, Marcial Pons, 2009 (pág. 28); y AGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F.: *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, 2001 (pág. 148).

⁴ Resolución TEAC 00/4528/2002, de 18 de diciembre de 2003.

⁵ STS 1861/2013, Sala de lo Contencioso, Sección 2.ª, de 11 de abril (id. Cendoj: 28079130022013100357); SAN 4218/2012, de 22 de octubre, Sala de lo Contencioso, Sección 7 (id. Cendoj: 28079230072012100513); SAN 3896/2012, de 8 de octubre (id. Cendoj: 28079239972912199477).

⁶ La responsabilidad del artículo 42.2 es, en consecuencia, el reverso (o el anverso, según se mire) de las acciones civiles y penales, que tienen por finalidad, respectivamente, dejar sin efecto las consecuencias patrimoniales de lo actuado en fraude de acreedores (acciones civiles) o castigar su llevanza a término (acciones penales).

⁷ Resolución TEAC 00/2512/2007, Vocalía 11.ª, de 14 de abril de 2008; SAN 4218/2012 (ya citada). Dispone esta última, FJ 4.ª, que «la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legamente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser responsable del fin ilegítimo de la operación». El mismo comentario recoge la también citada ya SAN 3896/2012.

⁸ Resoluciones TEAC 00/1760/2001, de 8 de mayo de 2013; 00/660/2011, de 25 de junio de 2012; 00/7044/2003, de 15 de septiembre de 2005; 00/531/2003, de 24 de junio de 2004.

conforme al cual «El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado»³.

La naturaleza del servicio que presta el artículo 42.2 (como lo hacía su homólogo en la anterior LGT, la 230/1963, el artículo 131.5 de esta) es mayoritariamente reconocido por la doctrina, tanto administrativa⁴ como judicial⁵.

Interesa destacar, específicamente, el supuesto contemplado en la letra a) del artículo 42.2, que instituye responsables tributarios solidarios a quienes sean causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Bajo este presupuesto de responsabilidad halla cobijo todo negocio jurídico anómalo realizado en sede recaudatoria, entendiendo dicha sede en términos no de ubicación procedimental, sino teleológicamente, esto es, en cuanto que finalidad o función. Por tanto, cualquier negocio que tenga por objeto situar, formal o aparentemente, fuera de la órbita de la Hacienda pública, los bienes y derechos del obligado al pago queda subsumido en el tipo, puesto que obedece a la intención de sustraer tales elementos patrimoniales del alcance de la acción recaudatoria. El artículo 42.2 –su letra a), fundamentalmente– es, en definitiva, el *iter* administrativo por excelencia para la lucha contra el fraude fiscal recaudatorio⁶, y combate actuaciones que, si bien rezuman una indiscutible pretensión recaudatoria, pueden acaecer tanto en dicha fase como con anterioridad a la misma, con el único límite del devengo del impuesto⁷.

A título de ejemplo, y sin pretensión exhaustiva alguna, cabe citar como operaciones habitualmente subsumibles en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003 las siguientes: disolución de la sociedad de gananciales y pacto de separación, atribuyendo los bienes de más fácil localización y traba al cónyuge no deudor⁸; aportación de bienes y derechos al patrimonio de sociedades vinculadas no deudo-

³ Vide Resolución TEAC 00/3546/2007, de 2 de abril de 2008. También GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, 2002 (pág. 142); RUIZ HIDALGO, C.: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes*, Marcial Pons, 2009 (pág. 28); y AGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F.: *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, 2001 (pág. 148).

⁴ Resolución TEAC 00/4528/2002, de 18 de diciembre de 2003.

⁵ STS 1861/2013, Sala de lo Contencioso, Sección 2.ª, de 11 de abril (id. Cendoj: 28079130022013100357); SAN 4218/2012, de 22 de octubre, Sala de lo Contencioso, Sección 7 (id. Cendoj: 28079230072012100513); SAN 3896/2012, de 8 de octubre (id. Cendoj: 28079239972912199477).

⁶ La responsabilidad del artículo 42.2 es, en consecuencia, el reverso (o el anverso, según se mire) de las acciones civiles y penales, que tienen por finalidad, respectivamente, dejar sin efecto las consecuencias patrimoniales de lo actuado en fraude de acreedores (acciones civiles) o castigar su llevanza a término (acciones penales).

⁷ Resolución TEAC 00/2512/2007, Vocalía 11.ª, de 14 de abril de 2008; SAN 4218/2012 (ya citada). Dispone esta última, FJ 4.ª, que «la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legamente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser responsable del fin ilegítimo de la operación». El mismo comentario recoge la también citada ya SAN 3896/2012.

⁸ Resoluciones TEAC 00/1760/2001, de 8 de mayo de 2013; 00/660/2011, de 25 de junio de 2012; 00/7044/2003, de 15 de septiembre de 2005; 00/531/2003, de 24 de junio de 2004.

ras, vía ampliación de capital o mediante otros títulos jurídicos⁹; constitución de gravámenes ficticios sobre el propio patrimonio; transmisión simulada del patrimonio del deudor a terceros vinculados no deudores¹⁰; reducción de capital por sociedades deudoras con restitución de aportaciones no dinerarias a socios no deudores¹¹; liquidación, bajo circunstancias análogas, de sociedades deudoras¹², etc.

En este contexto, el artículo 42.2 de la LGT traza, frente a otros supuestos de responsabilidad, tanto solidarios como subsidiarios, una senda privativa que se construye con materiales de muy diversa procedencia. Entre otros, mediante un alcance¹³ propio. La regla general –cuya única excepción la constituye el caso que aquí nos ocupa– es que las deudas y sanciones que forman parte del alcance se derivan al responsable sin limitaciones, criterio que, insistimos, cede en nuestro caso. Como bien señala la norma, los responsables solidarios del artículo 42.2 lo son de la deuda tributaria pendiente –y de los recargos ejecutivos e intereses de demora que proceda, amén de las sanciones tributarias y otros ingresos de derecho público no tributarios–, pero solo «hasta el importe del valor de los bienes o derechos» perjudicados. Se trata de un límite que figura en el texto de la Ley 58/2003 desde su aprobación en 2004, nunca modificada en este particular aspecto, y que la misma tomó directamente de la LGT de 1963¹⁴.

La introducción del mencionado límite en la formación del alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 es lógico trasunto de la propia naturaleza de dicha responsabilidad. Si esta constituye la reacción administrativa ante el perjuicio económico que se causa a la Hacienda pública, no puede situarse tal alcance en la cifra de las deudas, sino en la parte de las mismas que podría haber sido cobrada con cargo al patrimonio distraído. De ahí que el alcance sea en estos casos la menor cantidad de entre las deudas (y sanciones), por un lado, y el valor de los bienes y derechos sustraídos de su aplicación al pago, por otro.

El precepto introduce así la valoración en el artículo 42.2, y con ello todas las dudas que la cuestión valorativa ha planteado tradicionalmente en el ámbito tributario¹⁵.

⁹ Resoluciones TEAC 00/3822/2006, de 16 de abril de 2008; 00/3525/2006, de 25 de junio de 2008 y SAN 3896/2012, ya citada.

¹⁰ Resoluciones TEAC 00/2733/2006, de 30 de mayo de 2007; 00/2324/2006, de 24 de julio de 2007; 00/2617/2007, de 12 de marzo de 2008; 00/373/2007, de 29 de abril de 2008 y 00/1074/2007, de 22 de octubre de 2008.

¹¹ Resolución TEAC 00/367/2007, de 13 de mayo de 2008.

¹² SAN 1767/2013, de 22 de abril (id. Cendoj: 28079230072913100321).

¹³ Si bien la Ley 58/2003 no define el concepto de alcance de la responsabilidad, limitándose a usarlo (arts. 41.4.2.º, 41.5.1.º y 174.5.2.º), puede definirse como la parte de las deudas, sanciones tributarias y demás liquidaciones giradas al deudor principal que puede ser exigida por la vía de la responsabilidad de los responsables.

¹⁴ Una sucinta descripción de la evolución legislativa del precepto puede consultarse en CALVO BÉRGEZ, J.: «La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de bienes de los obligados tributarios», *Quincena Fiscal*, 1/2011. También remitimos al lector interesado en esta cuestión a DE MIGUEL ARIAS, S.: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Thomson Aranzadi, 2011, págs. 426 y ss.

¹⁵ Se hace eco del carácter espinoso, por ejemplo, de la comprobación de valores, ALGUACIL MARI, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, 1999 (pág. 22). Para MAR-

El objeto de este trabajo es darles respuesta, en la medida de lo posible. No resulta, de entrada, tarea fácil, pues la escasa doctrina existente al respecto¹⁶ obliga a adentrarse en este particular terreno conceptual a riesgo y ventura de cada cual. Aunque no albergamos la osadía de resolverlas definitivamente. A la vista del acertado juicio de LOZANO SERRANO¹⁷, sería demasiado pretencioso. Este trabajo solo puede entenderse como un mero apunte en la dirección indicada.

Las cuestiones que trataremos son las tres siguientes:

1. ¿Puede llamarse comprobación de valores a la actividad de valoración llevada a cabo con el objeto de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2?
2. ¿Quién es competente para dicha valoración y de qué medios dispone para llevarla a cabo?
3. ¿A qué momento temporal debe ir referida la valoración de los bienes y derechos incluidos en el presupuesto de la responsabilidad?

Son solo tres, pero de una relevancia –estimamos– fuera de toda duda, en concordancia con la trascendencia que el artículo 42.2 posee y que la Administración tributaria no tiene reparos en admitir públicamente¹⁸. También, con el uso que, en consecuencia, los órganos tributarios hacen

TÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2012, pág. 385, ello se debe a que «la LGT no acierta a regular con la sistemática exigible de una Ley general y codificadora, las actuaciones de valoración tributaria, tanto las dependientes o incluidas en un procedimiento de comprobación de valores, como las actuaciones de valoración previas o independientes de cualquier procedimiento de control».

¹⁶ La doctrina sobre valoración tributaria es, huelga decirlo, notablemente extensa. Nos referimos a la parte de la misma exactamente conectada con el artículo 42.2 de la LGT. Hasta donde sabemos, escasos autores han abordado estos asuntos: RUIZ HIDALGO (*op. cit.*, pág. 113), ARGÜELLES PINTOS *et alia* (*op. cit.*, pág. 160), BOSCH CHOLBI, J. L.: «Análisis crítico de los supuestos de responsabilidad solidaria en la LGT 58/2003», *Tribunal Fiscal*, núm. 174, 2005, y DE MIGUEL ARIAS (*op. cit.*, pág. 448, que se remite a los dos citados aquí inmediatamente antes que esta autora. También se remite a BOSCH CHOLBI el autor BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: *Responsabilidad tributaria: Administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, Foro Jurídico, 2011, pág. 82. Se hace referencia a sus respectivas tesis en el texto principal.

¹⁷ Comentarios extraídos de su prólogo al libro de BAEZA DÍAZ-PORTALES (*op. cit.*), pág. 21. De acuerdo con dicho estudioso, «Nos encontramos con autores y sentencias planteando y replanteando cuestiones relativas a la responsabilidad. Cuestiones que, además, no acaban nunca de estar zanjadas, por lo que junto a nuevos problemas en relación con este instituto (los que aquí describimos, nos permitimos intercalar), se reiteran desde antiguo problemas que ya hace tiempo se ganaron la consideración de *vexata questio*, pero sobre los que todavía no puede decirse que se haya alcanzado un solución satisfactoria, estable y comúnmente aceptada».

¹⁸ Vide el *Plan de Prevención del Fraude* de 2005 (págs. 124, 151 y 160), la *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal* de 2008 (págs. 44 y ss.) y los sucesivos planes de control tributario anuales. Por todos ellos, el Plan Anual de Control Tributario de 2012, aprobado por Resolución de la Dirección General de la Agencia Tributaria de 24 de febrero de 2012 (BOE núm. 52, de 1 de marzo), apartado II, y el Plan Anual de Control Tributario de 2013, aprobado por Resolución de 8 de marzo de 2013 (BOE núm. 61, del 12), apartado II, igualmente,

del precepto¹⁹. Los pronunciamientos de algunos tribunales económico-administrativos regionales (cuyas resoluciones, en primera instancia, han sido recurridas en alzada ante el TEAC por la dirección del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria)²⁰ contribuyen también, no cabe duda, al realce de tales cuestiones²¹.

Por de pronto, dependiendo de la respuesta que ofrezcamos a la primera pregunta, existe (si es afirmativa) o no (si es negativa) posibilidad de dar entrada en el procedimiento a la TPC, tasación pericial contradictoria (art. 57.2 de la Ley 58/2003)²², que supone la suspensión automática del ingreso mientras se dirime la cuestión del valor, y también la aplicación a los restantes obligados tributarios del valor obtenido por uno de ellos en ejercicio de la mencionada TPC. El contenido de la respuesta que reciba la segunda, por su parte, impondrá más o menos formalismos al procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad, dependiendo de que la valoración pueda hacerla el propio órgano que tramita el procedimiento u otro externo. Finalmente, en un contexto de precios cambiantes, acotar el momento de la valoración es de primera importancia.

Aunque tanto el plan de trabajo como las respuestas que buscamos debieran poseer (y, desde luego, la poseen) validez general, no se nos escapa que las actuaciones de valoración del artículo 42.2 cobran verdadera importancia, por este orden: i) En el supuesto del artículo 42.2 a); ii) Tratándose de inmuebles. Respecto de la primera circunstancia, es una cuestión de pura frecuencia estadística: los casos de levantamiento de bienes embargados o afectados por una medida cautelar u otra garantía –letras c) y d) del art. 42.2, respectivamente– no son habituales. En este sentido, el artículo 42.2 a) solo compite, pues, en verdad, con el artículo 42.2 b). Pero –y esto enlaza con la segunda de dichas circunstancias– el incumplimiento de las órdenes de embargo no entraña dificultades valorativas en la mayor parte de los casos, ya que los bienes afectados por la traba constituyen directamente dinero (efectivo o saldos bancarios) o vienen expresados en unidades monetarias

¹⁹ En un contexto general de crecimiento de la utilización del instituto de la responsabilidad tributaria (apunta este aumento genérico, por ejemplo, GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, Thomson Aranzadi, 2005, pág. 23) destaca el sobrecrecimiento del recurso a la responsabilidad del artículo 42.2. Varias causas podrían explicarlo. Aunque ello constituiría el objeto de una monografía específica, podemos mencionar, siquiera sea brevemente, las dos principales a nuestro juicio: a) La proliferación del fraude fiscal recaudatorio, mediante estructuras de planificación anómala, en las que está presente, pues, un claro componente abusivo que aleja estas conductas de los incumplimientos recaudatorios «tradicionales»; b) La mayor flexibilidad de una respuesta administrativa frente a las propiamente judiciales.

²⁰ *Vide* el último apartado de este trabajo (el séptimo), sobre el criterio evacuado por el TEAC al resolver tales recursos.

²¹ Resolución de 30 de octubre de 2013 del TEAR de Valencia y de 26 de septiembre de 2013 del TEAR de Andalucía. Ambas suscriben la tesis de que la determinación del alcance del artículo 42.2 conlleva el ofrecimiento de TPC. A nuestro juicio, yerran en el suyo, porque basan su fallo en una resolución del TEAC (de 24 de febrero de 2009) que había recaído sobre un supuesto de inspección (en que se había liquidación), no sobre otro idéntico al que las mismas analizan (art. 42.2).

²² Que la Ley 58/2003, a diferencia de su predecesora, no concibe ya como un método de valoración administrativa, sino de corrección del valor administrativo. Resulta obvio en la nueva redacción legal, y así lo entienden los autores. Véanse, entre otros, CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, 2004, págs. 137-138 y 278-283, y BERTRÁN GIRÓN, M.: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Thomson Aranzadi, 2008, pág. 211.

(créditos, sueldos, salarios y pensiones)²³. En particular, no cabe el incumplimiento de una orden de embargo de inmuebles, solo que el bien no pueda ser embargado por no pertenecer al obligado al pago; pero ello nos rinde, cuanto más, al artículo 42.2 a), si se ha desprendido de él fraudulentamente (para evitar, precisamente, este resultado), o a la nada, en otro caso²⁴.

Nuestro objeto de estudio –reiteramos– va a ser, en consecuencia, el supuesto del artículo 42.2 a) cuando, además, el elemento objeto de vaciamiento posee naturaleza inmueble.

Pasemos, sin mayor dilación ya, a abordar las preguntas planteadas sobre este objeto de análisis.

2. ¿SE ESTÁ PRACTICANDO UNA COMPROBACIÓN DE VALORES AL DETERMINAR EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 DE LA LGT?

La Ley 58/2003 define de modo implícito en qué consiste la comprobación de valores cuando en su artículo 57.1 alude a la Administración tributaria, en general, como titular de la citada potestad, a la que le asigna la finalidad de determinar el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria. El examen del posterior artículo 134.1.2.º, junto con el artículo 160.4 del RAT²⁵, permite barrun-

²³ El artículo 169.2.2.º de la Ley 58/2003 recoge otras tipologías de bienes. Habla en su letra e) de «intereses, rentas y frutos de toda especie»; también menciona los «establecimientos mercantiles o industriales» (letra f), los «metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades» (letra g) y los «bienes muebles y semovientes» (letra h). Podría plantearse un problema de valoración en el primero de estos supuestos, si los intereses, rentas o frutos vinieran expresados, valga la redundancia, en especie; también en los demás. Pero los frutos de toda especie no dinerarios brillan por su ausencia en la práctica recaudatoria, tanto como los establecimientos mercantiles, para cuya distracción se acude generalmente al expediente de la sucesión de hecho en la actividad [art. 42.1 c)]. Por su parte, los únicos bienes muebles que suelen embargarse (con gran reticencia, por su rápida devaluación, excepto si son de gama alta) son los vehículos, que no presentan problema valorativo (la valoración de vehículos, barcos y aeronaves se recoge en las tablas anuales que publica en Ministerio de Hacienda). En cuanto a los metales preciosos y demás, los órganos de recaudación coinciden con ellos en escasísimas ocasiones (como, por ejemplo, con motivo de la apertura de una caja de seguridad). La reducción del texto principal no es, por tanto, en absoluto desacertada.

²⁴ En puridad, le cabría al registrador de la propiedad incumplir la orden de embargo, no practicando la anotación preventiva. Pero ello no parece adecuarse al procedimiento de calificación de las peticiones de inscripción que concibe nuestra Ley Hipotecaria. Además, la mayor parte de los reparos que formulan, en este sentido, los registros a los mandamientos de embargo de la Hacienda pública son de carácter subsanable y terminan resolviéndose satisfactoriamente, sin necesidad tan siquiera de acudir al recurso contra la calificación ni al cuadro de calificación sustitutiva. Las únicas anotaciones que no prosperan son las que piden el embargo sobre *re aliena* (reparo insubsanable), cosa jurídicamente imposible. Ni tan siquiera cuando el juicio de insubsanabilidad lo fundara el registrador en un criterio jurídico no compartido por la Hacienda pública (ej.: fecha de inicio de efectos de una medida cautelar) cabría aplicar, entendemos, el artículo 42.2 b) de la Ley 58/2003. Este razonamiento solo pone de manifiesto, en cualquier caso, que el incumplimiento de la orden de embargo por el fedatario registral es un supuesto bastante improbable. Pero no es imposible (un improcedente reparo insubsanable podría ser hecho de manera claramente negligente o culpable).

²⁵ Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

tar que constituye una actividad instrumental, de fijación o corrección de los valores declarados, cuyo desenlace natural es la práctica de una liquidación tributaria. Así lo entiende, por ejemplo, BERTRÁN GIRÓN, cuando se remite a PÉREZ ROYO, que señala que «Mediante la comprobación de valores se trata de confrontar los datos o cifras de valoración de los bienes incluidos en una declaración o autoliquidación con las valoraciones que, según el criterio de la Administración, sería necesario tomar para proceder a la liquidación (en los casos de declaración seguida de acto administrativo de liquidación) o para rectificar la autoliquidación, ya sea en vía de gestión, ya sea en fase de inspección. Se trata en todo caso de un procedimiento auxiliar de los de liquidación²⁶».

Por este motivo, su realización queda atribuida a los órganos de gestión [art. 117.1 g) del RAT] e inspección [art. 141 d) del RAT], que son los únicos órganos tributarios con potestades liquidativas.

Estas simples consideraciones permiten sustraer la comprobación de valores del quehacer de los órganos no liquidativos, que son tanto los de recaudación –que, en cualquier caso, practican liquidaciones por intereses de demora, ejecutivos y suspensivos, así como los recargos ejecutivos– como, a los fines que aquí interesan, los propios liquidadores cuando no actúan en calidad de tales. Esto último sucede, por ejemplo, cuando derivan la responsabilidad tributaria (art. 196 del RAT)²⁷, puesto que la derivación de responsabilidad no provoca el nacimiento de una nueva liquidación; esta ya se ha practicado al deudor principal. El responsable, simplemente, debe afrontar esa misma liquidación –cuyo pago se le traslada–, bajo presupuestos y en un momento procedimental propios. La importancia de este aspecto –que el responsable afronta las mismas liquidaciones del deudor principal, no otras diferentes– nunca será suficientemente subrayada. Si el responsable respondía de la misma o diferente liquidación que el deudor principal ha sido una cuestión tradicionalmente polémica entre la doctrina²⁸. En la actualidad, no cabe ya manifestar discrepancias²⁹. Que el responsable no afronta una liquidación propia se colige de varios preceptos de la Ley 58/2003. Del artículo 174.5 de la LGT, que distingue claramente, en orden a impugnación por el responsable, entre las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de su responsabilidad y el importe de su obligación. No menciona, pues, dos tipos de liquidaciones, sino solamente uno. Y a la cuantía del responsable no la llama liquidación sino, meramente, obligación de pago. No pasa desapercibido, tampoco, el artículo 41.1 *ab initio* de la misma LGT, en el que se habla de una sola deuda tributaria a cuyo pago son varios los llamados («La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades»). Como tercer argumento, cabe recordar que no tendría demasiado sentido (aunque cabría hacerlo) poder adoptar medidas cautelares del

²⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Aranzadi, 2005, pág. 275.

²⁷ CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2011, pág. 19. Entre los muchos actos de gestión tributaria de naturaleza no liquidativa cabe citar la asignación de NIF, la rectificación censal, la expedición de certificados, etc.

²⁸ Véase, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, 200 (págs. 252 y ss.).

²⁹ Véase Resolución TEAC 00/2825/2002, de 18 de diciembre de 2003.

artículo 81 de la LGT al tiempo de inicio del procedimiento de responsabilidad si no existiera ya liquidación en ese momento, en el cual, sin embargo, todavía no ha nacido la obligación de pago del responsable, que es lo que, precisamente, trata de asegurarse con tales medidas. CALVO VÉRGEZ³⁰ ofrece varios argumentos adicionales –los asumimos como propios– que permiten sostener la identidad entre la liquidación del deudor principal y la del responsable: a) Las actuaciones desarrolladas frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción de todos los obligados porque todos están llamados al pago de la misma deuda; b) La prescripción ganada por uno de tales obligados se comunica a los demás por la misma razón; c) En caso de duplicidad en el pago de la deuda debe procederse a la correspondiente devolución; d) Quien paga por el deudor acredita opción al reembolso. También BAEZA DÍAZ-PORTALES³¹ se postula claramente sobre la identidad de liquidaciones, cuando fundamenta la obligación de motivar el acto de declaración de responsabilidad en el artículo 103.3 de la LGT, pero no basándose en que se trata de un acto de liquidación, sino de los que imponen obligaciones³².

La circunstancia de que el responsable sea un obligado tributario más y que el artículo 57.1 ponga en conexión la comprobación de valores y la correcta determinación de la obligación tributaria no debe, pues, entenderse en sentido diferente del que se deduce del razonamiento precedente. Por igual motivo, que junto a los procedimientos específicos de comprobación de valores (art. 159.1 del RAT) exista un procedimiento general en el que se aluda a la Administración tributaria, en conjunto (art. 157 del RAT) tampoco es impedimento a esta conclusión. De hecho, la citada generalidad no es tal, si tenemos en cuenta que el procedimiento de comprobación de valores se regula dentro del título IV del RAT, que lleva por rúbrica «Actuaciones y procedimientos de gestión»³³. Como señalan MARTÍN QUERALT *et alia*³⁴, la comprobación de valores se erige en procedimiento autónomo cuando la valoración es el único objeto perseguido, incardinándose, si la finalidad es, en general, comprobadora, en alguno de los procedimientos específicos señalados por la norma al efecto. Pero, en todos los casos, la finalidad del procedimiento es la misma: la producción de una liquidación.

³⁰ *Op. cit.*, págs. 19 a 21. No obstante, su tesis se ve incomprensiblemente oscurecida más adelante (pág. 35), cuando señala que la cuantía de la obligación del responsable no supone la mera traslación a este de la deuda del obligado al pago principal, poseyendo naturaleza de liquidación tributaria y atribuyendo al órgano de recaudación una potestad equivalente a la liquidatoria. Algo después vuelve a incidir sobre esta misma circunstancia (pág. 45), atribuyendo a la resolución que declara la responsabilidad carácter «similar al propio acto de liquidación».

³¹ *Op. cit.*, pág. 142.

³² Artículo 103.3 de la LGT: «Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a hechos y fundamentos de derecho».

³³ Sistemática que critica BERTRÁN GIRÓN, *op. cit.*, pág. 215, pues se intitula procedimiento de gestión cuando también puede ser aplicado por los órganos de inspección.

³⁴ *Op. cit.*, pág. 389. Dicen los autores que «La comprobación de valores puede ser el objeto único de un procedimiento autónomo o insertarse como una actuación concreta en el curso de un procedimiento de gestión tributaria (iniciado mediante declaración o de comprobación limitada) o de un procedimiento de inspección».

Confirma esta impresión –que la comprobación de valores se circunscribe al ámbito liquidativo– el último apartado del artículo 57.1, cuya cláusula de cierre («Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo») parece apuntalar la idea de que la comprobación lo es a efectos de determinación la obligación tributaria principal (art. 19). No debe descartarse, tampoco, que la comprobación de valores ha sido traída al seno de la norma tributaria general desde el texto de los impuestos en los que tradicionalmente ha tenido aplicación, los llamados impuestos patrimoniales dinámicos (ISD e ITP y AJD)³⁵, en especial lo referente a la TPC³⁶.

El procedimiento de responsabilidad no se identifica, en suma, ni con el de gestión ni con el de inspección, y no tiene por finalidad generar una liquidación a cargo del responsable, sino –cosa totalmente diferente– trasladarle la liquidación del deudor principal (esta sí generada en uno de tales procedimientos liquidativos, salvo que se trate de una autoliquidación). Tampoco, dicho sea de paso y por lo que beneficie al razonamiento posterior, se identifica con el de recaudación. La prueba más palpable de ello es su regulación en preceptos propios de la LGT (arts. 174 a 176), conformantes de un procedimiento propio, separados y claramente diferenciados de los que se destinan a los demás procedimientos³⁷.

Una última prueba –a nuestro juicio, claro está– de que no toda actividad valorativa tiene carácter comprobatorio, ni siquiera en el estricto marco de un procedimiento con vocación liquidativa, es el caso en que se trae al expediente un valor fijado directamente *ex lege* (art. 159.5 del RAT). Tampoco la valoración catastral es comprobación de valores³⁸; ni los juicios de valor emitidos en el marco de los artículos 90 y 91 de la Ley 58/2003³⁹.

³⁵ Véase la exposición de motivos del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RAT, apartado IV, último párrafo. BERTRÁN GIRÓN, *op. cit.*, pág. 215, afirma que al mencionar la comprobación de valores, la LGT está pensando en los impuestos patrimoniales.

³⁶ El ámbito natural de aplicación de la TPC es, para BERTRÁN GIRÓN, *op. cit.*, pág. 211, el ITP y AJD. En igual sentido se pronuncian BERNARDO GÓMEZ, C.; CARPIZO BERGARECHE, J.; CORONADO SIERRA, M. y MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *Gestión e Inspección Tributaria. Guía*, Wolters Kluwers, 2007. En su pág. 592 leemos lo siguiente: «el campo natural para el ejercicio de esta facultad es el de aquellos tributos donde el valor real o el valor normal de mercado constituyen un elemento determinante de la obligación tributaria, circunstancia que concurre fundamentalmente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los cuales la base imponible viene referenciada sobre el valor real de los bienes y derechos, al igual que ocurre, con menor intensidad, en otros impuestos como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades en relación a la tributación derivada de la transmisión de bienes o derechos».

³⁷ Tampoco esta otra cuestión ha sido pacíficamente admitida en el pasado. AGULLÓ AGÜERO, en el prólogo a la obra de GARCÍA DELGADO (*op. cit.*), lo calificaba en 2000 como «procedimiento recaudatorio específico, no directamente comprobatorio», y también de «procedimiento puente... ente dos procedimientos de recaudación ordinarios». CALVO VÉRGEZ, *op. cit.*, pág. 22, lo califica de como procedimiento de recaudación autónomo.

³⁸ ALGUACIL MARÍ, *op. cit.*, pág. 213.

³⁹ Actuaciones de valoración tributaria destinadas a la información y asistencia a los obligados tributarios (art. 90 de la Ley 58/2003) y acuerdos previos de valoración (art. 91). Así lo entienden ALFONSO GONZÁLEZ, L. M.; CASANELLAS CHUECOS, M. y TOVILLAS MORÁN, J. M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributaria*, Atelier, 2013, pág. 317.

A pesar de cuanto antecede, que los órganos que declaran la responsabilidad no pueden quedar vinculados por el valor que los operadores jurídicos atribuyan a los bienes incluidos en las operaciones que combate el artículo 42.2 es algo obvio. Admitir lo contrario sería tanto como propiciar el fraude que el propio precepto trata de contrarrestar. Surge, así, la necesidad de emitir un juicio cuantitativo a la hora de determinar el alcance de la responsabilidad. Esa fijación es, además, de corrección, porque el establecimiento del valor solo supone atribución del mismo cuando no existe valor declarado. Pero la hipótesis de bienes inmuebles incluidos en una operación de vaciamiento patrimonial en la que no se les asigna valor alguno no es realista. La disolución de la sociedad de gananciales, por ejemplo, exige una adjudicación formalmente equitativa de sus bienes entre ambos cónyuges, lo que conlleva su previa valoración; la aportación de bienes al capital societario es contrapartida de un valor (capital emitido y prima de emisión, en su caso); la liquidación de una sociedad conduce a la fijación de un neto que se corresponde con los valores restituidos, etc.

Concluimos así que cabe valorar los bienes y derechos, a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad instituida por el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, si bien dicha actividad valorativa no tiene carácter de comprobación de valores. Supone una tarea más de entre las muchas conducentes a la fijación del alcance (aplicación de ingresos parciales, eliminación de deudas devengadas antes del vaciamiento, etc.). En la tipología de MARTÍN QUERALT *et alia*⁴⁰, esta tarea constituye una valoración independiente de cualquier procedimiento de control.

A mayor abundamiento, es una valoración que, a diferencia las habituales, junto a los elementos físicos inherentes al bien toma en consideración las cargas que pesan sobre ellos⁴¹, lo que ahonda la diferencia que la separa de la comprobación de valores.

Resumiendo –aun a riesgo de reiteración–, no toda corrección de valor es comprobación, sino únicamente aquella que tiene como finalidad producir una liquidación tributaria, cosa que no sucede cuando se trata de fijar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, puesto que la responsabilidad no posee carácter liquidatorio⁴². Ni tan siquiera cuando dicho alcance toma como valor el comprobado, mediante un procedimiento estricto de comprobación de valores, con anterioridad.

⁴⁰ *Op. cit.*, pág. 385.

⁴¹ SAN de 27 de abril de 2009 (id. Cendoj 28079230072009100254), FJ 6.º; SAN 5762/2011 (id. Cendoj 28079230072011100818); SAN 2381/2012 (id. Cendoj 28079230072012100322), FJ 3.º. Cuestión diferente es si, realmente, dichas cargas y gravámenes (fundamentalmente, hipotecas) deben ser descontadas del valor. De acuerdo con la tesis expuesta por dichas sentencias, el alcance de una responsabilidad en la que los bienes vaciados se hallan totalmente gravados es nulo. Pero si tales bienes no valen nada, ¿a qué sustraerlos al alcance de la Hacienda pública, incurriendo en unos costes de gestión y transacción (notario, registro, etc.) perfectamente evitables?

⁴² SAN 4548/2990 (id. Cendoj 28079230072009100525). En su FJ 3.º resalta claramente que «es presupuesto para la procedencia de la tasación pericial contradictoria que exista un procedimiento de comprobación fiscal de valores».

Negar carácter de comprobación de valores a esta valoración no supone causa de indefensión al responsable, que puede impugnar el alcance global de la responsabilidad, concepto en cuyo seno tiene cabida el aspecto valorativo. El carácter contradictorio de toda valoración se mantiene, pues, solo que encauzado en la senda habitual de la impugnación de actos tributarios y sometido a sus mismos exigentes requisitos de suspensión de la ejecución.

Una vez más, no es esta una conclusión pacífica. Así, RUIZ HIDALGO⁴³ considera que, so pena de arbitrariedad, la determinación del valor debe abrir un procedimiento contradictorio específico: el del artículo 97 del RGR⁴⁴. No compartimos el argumento. Por dos razones. En primer lugar, no cabe hablar de arbitrariedad cuando existe posibilidad de recurso, puesto que si este prospera, la eventualmente habida queda enervada; en segundo, tras la mención al artículo 97 del RGR, parece latir una absoluta identificación entre responsabilidad y recaudación, que no puede admitirse, conforme ha sido dicho ya. Más lógico hubiera sido referirse al artículo 57 de la Ley 58/2003 y sus desarrollos, tanto en la propia ley como en el RAT. Pero la aplicación de tales preceptos, pensados para el procedimiento liquidatorio, también ha sido negada aquí. En la mención al artículo 97 del RGR acertamos a vislumbrar pues, simplemente, una aplicación «adaptada» de la propia comprobación de valores, que es lo que verdaderamente representa dicho precepto, que pretende aplicarse aquí por analogía o subsidiariamente al caso que nos ocupa, netamente diferente.

Por su parte, hay autores que difieren tanto de nuestra tesis como de la de quienes se nos oponen, abriendo una tercera vía propia. Así, ALONSO GONZÁLEZ *et alia*⁴⁵ postulan que contra la derivación del artículo 42.2 puede entablarse tanto el recurso o reclamación económico-administrativa como la TPC, basándose, para esta última, en el hecho de que toda actividad de fijación del valor real cae dentro del área de influencia operativa de la mencionada tasación. Nos atrevemos a oponer que, siendo tal el caso, el hábitat propio de la TPC no lo constituiría el procedimiento de liquidación –como resulta pacífico– sino el de recaudación, en cuyo seno son muchos más los preceptos que obligan a la formulación de un juicio de cantidad⁴⁶.

⁴³ *Op. cit.*, pág. 113. Señala esta autora que «el valor de los bienes debe cifrarse siempre y con arreglo a las circunstancias concretas del caso y, por supuesto, en un valor estimativo de los bienes y derechos, ya que concretar el valor real resulta imposible, justamente porque los bienes o derechos no se han podido embargar o ejecutar. Para ello, la determinación del valor de estos últimos deberá regirse por lo dispuesto en el artículo 97 del RGR, como una forma de evitar que el alcance de la responsabilidad quede determinado de forma arbitraria».

⁴⁴ Recordemos que dicho precepto dispone, a efectos de fijación del valor del bien para subasta, que la valoración administrativa sea notificada al obligado al pago, quien, en caso de discrepancia, podrá presentar una valoración contradictoria realizada por perito adecuado, en el plazo de 15 días. Si la diferencia entre ambas valoraciones no excede del 20% de la menor, se tomará la tasación más alta; en caso contrario, se procederá a la designación de un tercer perito, cuya valoración deberá hallarse entre las de las partes y será la aplicable. El precepto se remite expresamente a los párrafos 1.º y 2.º del artículo 135.3 de la Ley 58/2003, precepto este último destinado a la TPC.

⁴⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.; CAAMAÑO ANIDO, M.; GARCÍA NOVA, C.; MAGRANER MORENO, F.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: *Derecho y práctica tributaria*, Wolters Kluwers, 2013, págs. 154 y 155. Estos autores van más allá: el valor no podrá ser discutido sino únicamente a través de la TPC.

⁴⁶ Véase el epígrafe 5 del texto principal.

3. COMPETENCIA Y MEDIOS DE VALORACIÓN

3.1. COMPETENCIA

El alcance es uno más de los elementos configuradores de la responsabilidad, luego su fijación debe seguir la regla general del procedimiento conducente a la declaración y exigencia de aquella. Competiendo dicho procedimiento a un órgano dado, a este mismo ha de competir la valoración previa a la fijación del alcance.

Razonemos el argumento.

La declaración de responsabilidad es atribución tanto de órganos liquidadores como recaudadores, dependiendo de que al tiempo de la misma haya concluido ya o no, respectivamente, el periodo voluntario de pago del deudor principal (art. 174.2 de la Ley 58/2003). Si sucede lo primero (competencia para derivar del órgano liquidador), parece fuera de todo sentido negar al órgano de gestión o inspección la posibilidad de efectuar la valoración a efectos del alcance por el hecho de que no se trate de un procedimiento liquidativo. Aceptar esta tesis sería contradictorio con los artículos 90 y 91 de la misma ley, que sí confieren esta competencia en otros supuestos no menos diferentes del liquidativo que el de responsabilidad. Pero, si la valoración puede ser hecha por el órgano liquidador cuando este tiene asignada la competencia para derivar, tampoco parece razonable admitir que esta misma competencia no pueda ser atribuida al de recaudación cuando es este otro quien ha de derivar. No lo es en pura lógica ni tampoco *de lege data*, pues ha sido vocación declarada de la Ley 58/2003 atribuir, en la medida en que se ajuste a la naturaleza de sus funciones, las mismas atribuciones a los órganos de comprobación que a los de recaudación (art. 162 de la Ley 58/2003). Forzoso es concluir, así, por transitividad, tal y como avanzábamos, que la competencia valorativa se residencia en el órgano competente para declarar y exigir la responsabilidad a la formación de cuyo alcance sirve dicha valoración⁴⁷.

3.2. MEDIOS DE VALORACIÓN

La valoración solo puede hacerse usando alguno de los métodos habilitados en el artículo 57.1, pues son los únicos puestos a disposición de la Administración tributaria, no solo a efectos de la comprobación de valores, sino desde una perspectiva más amplia, a cualquier efecto tributario. El argumento de peso en defensa de este criterio es de orden puramente material. Si la Administración tributaria, fuera de los casos de la comprobación de valores, se ve también en la necesidad de valorar, lógico es que lo haga con los medios recogidos en la LGT antes que con otros no previstos en ella.

⁴⁷ Queda a salvo de este comentario el caso del dictamen pericial, en que, según luego se dirá, ha de haber una absoluta correspondencia entre la titulación del valorador y la naturaleza del bien a valorar. Pero dicha restricción puede evitarse absteniéndose de recurrir a dicho medio de valoración, que no es sino uno más entre los varios admisibles.

Estos medios deben ser usados con todas las limitaciones inherentes a los mismos. Así, por ejemplo, valorar inmuebles resulta mucho más problemático que hacer lo propio con, digamos, vehículos. De hecho, a finales de cada ejercicio, el Ministerio de Hacienda aprueba, todos los años, una tabla de precios medios de vehículos, motocicletas y aeronaves que despeja cualquier duda. No es posible actuar así con inmuebles. La bondad del sistema de precios medios de mercado, como técnica de valoración, queda supeditada a la existencia de un verdadero y efectivo mercado, en el que diariamente tenga lugar un conjunto suficiente de transacciones de elementos homogéneos o muy similares. Pero ello, tratándose de inmuebles, es difícil de conseguir. Dejando al margen razones coyunturales, cada finca es necesariamente distinta de las demás, incluso aun cuando se dé coincidencia de ubicación, antigüedad o calidad de los materiales empleados en su construcción. El método de cotizaciones de mercado es todavía menos apto para la valoración de inmuebles, siendo su espacio por antonomasia el de los activos financieros y, en general, valores mobiliarios, negociados en mercados con la suficiente profundidad y transparencia. En definitiva, el valor atribuible a los inmuebles es siempre más discutible que el de otros bienes, lo que representa una fuente de conflictividad que el obligado al pago tratará de explotar como beneficio adicional del vaciamiento.

Tampoco el método de capitalización de beneficios resulta factible, pues exige usar el tipo de interés señalado por la ley de cada tributo, que no es el caso, ni tan siquiera cuando la responsabilidad viene causada por un único impuesto (cosa menos infrecuente de lo que se piensa). Volvamos a mencionar que en el supuesto del artículo 42.2 se responde de una cantidad a tanto alzado, equivalente al perjuicio causado, con absoluta desconexión de las liquidaciones de origen (lo que no significa que el perjuicio no pueda cifrarse en el exacto importe de dicha liquidación, que, en tal caso, no será liquidación, sino perjuicio igualmente).

Si se opta por el uso de dictamen pericial, por su parte, habrá que respetar los requisitos de este método, ya analizados *ad nauseam* por la doctrina, lo que justifica aludir aquí solo a sus elementos fundamentales⁴⁸:

- a) El dictamen debe ser suscrito por persona con titulación acorde a la naturaleza de bien, titulación que no solo debe poseerse, sino hacerse constar expresamente en el informe⁴⁹.
- b) Su contenido debe ser una pericia auténticamente individualizada, no la individualización, más o menos afortunada, de un teórico precio de mercado (art. 158.3 del RAT). Si dicha individualización exige o no una *inspección in situ* es, en cambio, cuestión no pacífica⁵⁰.

⁴⁸ Aparte de que, en tal caso, la competencia valorativa del órgano derivante será de mera recepción formal de la valoración en el acuerdo de responsabilidad, no de valoración propiamente.

⁴⁹ Entre otras, SSTs de 14 de noviembre de 2007 (EDJ 225055) y de 30 de mayo de 2010 (EDJ 102646).

⁵⁰ A favor, entre otras, la STSJ de Burgos de 17 de julio de 2009 (EDJ 172168) y la STSJ de Extremadura de 15 de abril de 2008 (EDJ 757762). En contra, la STSJ de Castilla-La Mancha de 24 de mayo de 2005.

El requisito señalado como a) exige la elaboración del informe por un arquitecto o arquitecto técnico, funcionario desprovisto de funciones tributarias. Por ello, acudiendo a la pericia, debe darse entrada en el procedimiento a un tercero (art. 159.2 del RAT). Pero la inmediatez de respuesta que conlleva el artículo 42.2 exige una actuación integral, que abarque –en la medida de lo posible– todos los aspectos inherentes a la declaración y exigencia de la responsabilidad, y atribuya su llevanza a término a los órganos con competencias en el procedimiento. Ello justifica el escaso uso que se hace de él.

En cuanto al método de valoración previsto en el artículo 57.1 b) –el más utilizado en la práctica–, supone la aplicación de un coeficiente multiplicador al valor catastral del inmueble. Su validez la supedita la norma a que tales coeficientes hayan sido aprobados por la Administración que los vaya a aplicar y que su publicidad consista en la información pública sobre la metodología técnica utilizada para su cálculo, los propios coeficientes resultantes y su periodo temporal de validez⁵¹.

No existe inconveniente, por último, en aplicar los medios incorporados al artículo 57.1 por la Ley 36/2006⁵².

No creemos que opere aquí el límite que a la comprobación de valores impone la propia LGT, cuyo artículo 134.1 impide modificar el valor consignado por el interesado si este se ha atendido a valores publicitados por la Administración actuante⁵³ o comunicados por esta a expresa petición del interesado. Precisamente porque no nos hallamos ante una comprobación de valores. Sin embargo, principios como el de confianza legítima o la doctrina de los actos propios parecen aconsejar también aquí la aplicación de estas limitaciones.

En la medida en que la Agencia Tributaria tiene encomendada la gestión recaudatoria ejecutiva de las comunidades autónomas, mediante convenio, cuando se trate de derivaciones de responsa-

⁵¹ En el ámbito estatal, la aprobación corresponde al ministro de Hacienda, mediante orden. La norma que regula actualmente esta materia tiene ya algunos años, pues se trata de la Orden de 14 de octubre de 1998 (BOE núm. 251, del 20), que fija el coeficiente de modo implícito, a través de un coeficiente auxiliar $RM = 0,50$ ($R =$ referencia; $M =$ mercado). Es, en suma, un coeficiente de referencia al mercado, y significa un valor catastral situado en la mitad del valor de mercado (es decir, un valor de mercado doble al catastral). La parquedad de esta orden invita a pensar que no cumple con las exigentes condiciones incorporadas al artículo 158.2 del RAT, pero esta impresión se desvanece si consideramos que es la metodología de las ponencias de valores catastrales, también públicas aunque no presentes en la orden, lo que sustenta el mencionado coeficiente. Sobre el procedimiento de gestión catastral puede consultarse VARONA ALABERN, J. E.: *El valor catastral, su gestión e impugnación*, Aranzadi, 2001.

⁵² Valor asignado a los bienes en pólizas de seguro o a efectos de constitución de garantías hipotecarias y valor declarado para el mismo bien en el plazo de los dos años anteriores.

⁵³ Algunas comunidades autónomas poseen tanto coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral, que actúan como elemento desencadenante de una comprobación no prioritaria (valores orientativos), como valores aplicables en caso de declaración por debajo del valor orientativo. Entendemos que declarar por los simples valores orientativos –y no por los derivados de la metodología valorativa aplicable en su defecto, más altos– sería motivo suficiente para impedir la comprobación de valores en aplicación del artículo 134.1 de la LGT. El término valores orientativos parece haber sido acuñado por FALCÓN Y TELLA, R.: «Valores orientativos de referencia y comprobación de valores», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, págs. 6-7.

bilidad de deudas autonómicas, podrá usar los coeficientes multiplicadores de dichas comunidades, puesto que tales convenios atribuyen las derivaciones del artículo 42.2 a la referida Agencia⁵⁴.

Algunas sentencias parecen permitir, no obstante, métodos de valoración más «imaginativos», no ahorrados totalmente en el marco del artículo 57.1, si bien no desprovistos de sentido común. Lo cual permite abundar en la idea, ya asentada anteriormente, de que esta valoración no es comprobación de valores, pues la comprobación no puede salirse del marco estricto del artículo 57.1. Así, por ejemplo, la SAN 399/2012⁵⁵ acepta la valoración que se hace atendiendo a las reglas de valoración de usufructos temporales establecidas en la normativa del ITP y AJD, corregida mediante la aplicación del IPC, a fin de tomar en cuenta la variación experimentada en el precio de la vivienda [es la introducción del IPC lo que hace que no se trate de la valoración establecida por la ley del tributo, *ex art. 57.1 i*) de la Ley 58/2003]. En igual sentido, la STS 5306/2012, de 10 de julio⁵⁶, acepta el valor derivado del informe preceptivo emitido por el perito del Registro Mercantil al valorar las aportaciones al capital de la sociedad (si bien se trata de un informe pericial, no fue emitido al efecto que la sentencia enjuicia, de ahí la singularidad). Finalmente, el TEAC (Resolución de 2 de abril de 2013, FJ 9.º) destaca también el carácter potestativo que para la Administración tributaria tiene la utilización de los medios contemplados en el artículo 57 de la LGT.

4. ASPECTO TEMPORAL DE LA VALORACIÓN

A diferencia de las cuestiones anteriores, esta otra sí ha recibido cierta atención por parte de los órganos judiciales y la doctrina. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional 653/2012⁵⁷, de 13 de febrero, dispone que la valoración se haga a la fecha en que tuvo lugar la ocultación. El Tribunal Supre-

⁵⁴ Base 3.º.2, letra j), párrafo 2.º, del convenio respectivo, todos ellos de 2006 y adaptados al convenio marco, de 27 de marzo de dicho año, aprobado por sesión plenaria de la Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria. Lo han suscrito las 15 comunidades autónomas de régimen general, de acuerdo con las siguientes fechas de publicación en el BOE: Andalucía (24 de octubre de 2006), Aragón (18 de octubre de 2006), Asturias (19 de octubre de 2006), Baleares (2 de noviembre de 2006), Canarias (17 de octubre de 2006), Cantabria (16 de octubre de 2006), Castilla-La Mancha (19 de octubre de 2006), Castilla y León (24 de octubre de 2006), Cataluña (8 de noviembre de 2006), Extremadura (18 de octubre de 2006), Galicia (16 de octubre de 2006), Madrid (17 de octubre de 2006), Murcia (23 de diciembre de 2006), La Rioja (8 de noviembre de 2006) y Comunidad Valenciana (8 de noviembre de 2006). Excepto el convenio suscrito con la Región de Murcia (cuya vigencia expira el día 31 de diciembre de 2021), todos los demás expiraban a 31 de diciembre de 2006, aunque se entienden prorrogados automáticamente salvo denuncia expresa. A través de ellos se recaudan: a) los ingresos de derecho público de la comunidad autónoma respectiva; b) los ingresos de derecho de las administraciones públicas que la comunidad autónoma haya asumido. La gestión de la Agencia tributaria es en todo el territorio nacional y, en su caso, en el resto de la Unión Europea, excepto en los casos de Canarias, Cantabria, Extremadura y Galicia, en que se limita a deudores con domicilio fuera del territorio autonómico correspondiente. Además de la responsabilidad del artículo 42.2, la Agencia Tributaria ha asumido también en virtud de tales convenios la responsabilidad de sucesores (arts. 39 y 40 de la LGT), por sucesión en la actividad económica [art. 42.1 c)] y en los casos de partícipes o comuneros en los entes del artículo 35.4 de la LGT [art. 42.1 b) de la LGT].

⁵⁵ Id. Cendoj (FJ 4.º).

⁵⁶ Id. Cendoj 2807913002201200927.

⁵⁷ Id. Cendoj (28079230072012100093), FJ 13.º.

mo, por su parte, en Sentencia 5306/2012, de 10 de julio⁵⁸, parece apuntar al valor en la fecha en que tuvo lugar la aportación de los bienes al capital social, que viene suponer el mismo criterio de la anterior. La propia Agencia Tributaria confirma esta tesis a través de su sistema de preguntas INFORMA.

También es esta la opinión de BOSCH CHOLBI⁵⁹. Por su parte, ARGÜELLES PINTOS y FELTRER BAUZÁ⁶⁰ («El momento de dicha valoración deberá fijarse, a nuestro juicio, en un momento anterior al de declaración de responsabilidad, puesto que pueden existir notables variaciones de valor entre el momento de la traba y el de exigencia de la responsabilidad... Ahora bien, hecha esta aproximación, cualquier intento de fijar una fecha de referencia con validez universal entra en el campo de la mera especulación, ya que la legislación no aporta datos suficientes para determinarla. Lo lógico y usual es adoptar como fecha valor del bien la del momento del embargo o el levantamiento de los bienes, puesto que, aunque parece acorde con la lógica valorar los bienes con referencia al momento en que se hubiese producido su enajenación forzosa de no haberse producido los hechos que determinaron la responsabilidad, son escasos los supuestos en que tal fecha puede determinarse a ciencia cierta») se debaten entre la valoración a la fecha del vaciamiento o a aquella otra en que el embargo hubiera podido tener lugar de no haberse vaciado los bienes, si bien destacan la dificultad, en muchos casos, de fijar el segundo de dichos momentos temporales.

A nuestro modo de ver, la fecha de realización del presupuesto de la responsabilidad no constituye un dogma; la propia Ley 58/2003 le concede solo importancia secundaria al regular la prescripción, señalando que el *dies a quo* de su cómputo únicamente se fija en ese momento temporal cuando sea posterior al vencimiento del periodo voluntario del deudor principal. Tomar la fecha del vaciamiento –a efectos de valoración de los bienes distraídos– conduce, por otra parte, a una incongruencia temporal. En los supuestos del artículo 42.2, el inicio del procedimiento suele ir, en la práctica totalidad de los expedientes, acompañado de la adopción de medidas cautelares del artículo 81⁶¹. Pero el juicio de opinión sobre la eventual existencia del riesgo objetivo –que, junto

⁵⁸ Ya citada.

⁵⁹ *Op. cit.*, pág. 16. De este modo considera el autor conectados el momento de valoración y el de inicio de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable. Entendemos, como corolario de su tesis, que esta misma conexión obliga a situar la valoración en el día siguiente al vencimiento del periodo de pago del deudor principal si fuera este otro el *dies a quo* de la referida prescripción.

⁶⁰ *Op. cit.*, pág. 160.

⁶¹ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, 1998. Resulta de especial interés su análisis de los aspectos generales de toda medida cautelar, que por su interés nos permitimos reproducir. Las medidas cautelares pueden ser definidas como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado proceso jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado, que en caso contrario podría verse dificultado. Esta dificultad podría derivar tanto de actos propios de las partes intervinientes como de ser ajena a ellas. Se trata siempre, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales, que deben ser adoptadas, cuando procedan, con carácter de urgencia. Los presupuestos habilitantes de su adopción son los tres siguientes: a) La apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*, el humo del buen derecho, en sentido figurado): El resultado que se pretende garantizar con ellas debe tener visos probables de ser el más acertado desde un punto de vista jurídico. Cuando quien promueve la medida cautelar es un órgano de la Administración pública (como sucede en el caso del art. 81 de la LGT), este requisito se sobreentiende cumplido siempre, atendida la presunción de legalidad del acto administrativo (art. 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones

con el subjetivo, justifica la adopción de las medidas cautelares— exige valorar dicho patrimonio, para confrontarlo con el alcance de la responsabilidad⁶². De aceptar la tesis expuesta al inicio de este epígrafe, se estarían comparando magnitudes temporales disímiles, con lo cual quebraría el principio de homogeneidad temporal que debe presidir la elaboración de cualquier ratio⁶³. La contradicción sería más patente todavía si, como suele ocurrir en ocasiones, el patrimonio disponible por el presunto responsable a la fecha de adopción de las medidas es el mismo que recibió este del deudor principal a través del expediente de vaciamiento que trata de combatirse. Por ejemplo, confrontando una deuda de 1.000 con un patrimonio a la fecha del vaciamiento de 500 resulta un alcance de 500. Si tales bienes son los que posee el presunto responsable a la fecha de inicio del procedimiento de responsabilidad, pero han experimentado una variación a la baja de, digamos, el 25 %, valdrán $500 \times (1 - 0,25) = 375$. Resultaría de ello que el patrimonio disponible (375) es inferior al causante del vaciamiento (500) en un 25 %, lo que obligaría a incluir en la medida otro tipo de bienes, hasta completar el 100 % del alcance. Así, los bienes que propiciaron el vaciamiento no serían, extrañamente, suficientes para garantizar la responsabilidad que nace a causa de ese vaciamiento.

La fecha de inicio del procedimiento de responsabilidad quizá sea, por este motivo, un momento temporal más apropiado para la valoración de los bienes que aquella otra en que estos fueron sustraídos al alcance de la acción recaudatoria.

Verdaderamente, de acuerdo con la tesis que proponemos, la valoración queda en manos de la Administración tributaria, que decide bajo parámetros de puro orden interno en qué momento iniciar el procedimiento de responsabilidad. En este sentido, la fecha del vaciamiento, inamovible,

Públicas y del Patrimonio Administrativo Común); b) La probable infructuosidad del procedimiento por el tiempo empleado en su substanciación (*periculum in mora*; peligro por la demora): Debe existir el riesgo fundado, en caso de no adoptar tales medidas, de que, en tanto el procedimiento está siendo tramitado —y, en consecuencia, por su pendencia no puede desembocar en el resultado que le es propio—, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de final consecución de dicho resultado. A este requisito se refiere el mencionado artículo 81.1 como «indicios racionales de que en otro caso (es decir, de no adoptarse las medidas) dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado»; c) La fianza: Dado que la medida cautelar, en tanto supone la ejecución anticipada del resultado del procedimiento, determina la ventaja inicial de una de las partes del mismo sobre la otra, origina un desequilibrio que debe ser compensado adecuadamente. Ello se logra estableciendo una fianza al sujeto beneficiado por la medida, con cargo a la cual debe ser indemnizada la parte afectada por dicha medida si, a la luz de la resolución por la que finalice el procedimiento, la tal medida acaba siendo improcedente. En el caso de las Administraciones públicas no opera este tercer requisito, pues la solvencia administrativa se presupone, si ya no ilimitada, al menos sí suficiente. Por este motivo, tampoco el artículo 81 la menciona (al igual que el requisito *a*, sobre el que guarda igualmente silencio). La medida que pretenda adoptarse debe ser, finalmente, proporcionada, y una vez adoptada no debe extender su vigencia más allá de lo estrictamente necesario (provisionalidad). Apariencia de buen derecho, peligro de mora, fianza, proporcionalidad y provisionalidad son, pues, los elementos consustanciales de toda medida cautelar, incluidas las tributarias, sin perjuicio de que algunos de ellos (apariencia de buen derecho y fianza) se presupongan en el caso de estas últimas.

⁶² Adoptar tales medidas cuando el alcance supone, por ejemplo, el 5 % del patrimonio disponible por el presunto responsable sería a todas luces injustificado.

⁶³ Obviamente, podría restituirse la homogeneidad temporal valorando los bienes a efectos de las medidas cautelares a la fecha del vaciamiento. Pero, entonces, toda pretensión de erigir tales medidas en garantía del cobro de la deuda desaparece, puesto que acaban siendo construidas sobre valores inexistentes, que si bien fueron, ya no lo son. Toda pretensión de garantía se desvanece entonces.

representa una certeza indisponible que predispone a su favor. Pero no es menos válida la réplica de que la circunstancia de ensayar la vía misma de la responsabilidad –no ya frente al agotamiento de las posibilidades de cobro ejecutivo del deudor principal (de cuyos bienes, recordemos, no hace excusión la responsabilidad solidaria)⁶⁴, sino incluso respecto de la alternativa consistente en iniciar acciones judiciales, civiles y penales–, es otra fuente de discrecionalidad al menos tan intensa como la decisión de iniciar el procedimiento de responsabilidad en un momento u otro. Pero esto último no cabe cuestionarlo. El único límite, en este sentido, es la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable. Llegado el caso, además, el vaciamiento carecerá de toda importancia si, pese a haber sucedido, la deuda se cobra de otros obligados al pago. Téngase en cuenta, a este efecto, que la circunstancia de que la responsabilidad del artículo 42.2, especialmente la de su letra a), sea una responsabilidad de intención significa que puede exigirse incluso si los propios interesados, a la vista de la reacción administrativa o por cualquier otra causa, «desmontan» el vaciamiento actuado, pues lo que cuenta es, como decimos, la intencionalidad. Cosa distinta es que, si la deuda principal fenece, haga lo propio la obligación de pago del responsable, accesoria de la primera e incapaz por ello de supervivencia autónoma. La deuda principal puede, por su parte, desaparecer porque la abone el propio titular pasivo de la misma o cualquier otro corresponsable (no necesariamente responsable por el art. 42.2). Recuérdese que los corresponsables son todos ellos solidarios frente a la Hacienda pública, tanto si respecto del deudor principal responden a título solidario como subsidiario. Que una deuda pueda ser exigida a través de varios tipos de responsabilidad también es pacífico, ya que cabe que se sitúe en la intersección del alcance de varios presupuestos de responsabilidad (alternativos, pero no excluyentes).

No cabe desconocer, en cualquier caso, que tratándose, por ejemplo, de la responsabilidad del artículo 42.2 b), el valor de los bienes y derechos es, indudablemente, el saldo que mantenía la cuenta en el preciso instante (fecha y hora) de la traba.

Quizá, después de todo, sostener como fecha de valoración la del momento en que sucede el vaciamiento no sea, pues, tan desaconsejable. A pesar de nuestras reflexiones previas.

5. EXTENSIONES

Hemos tenido ocasión de apuntar con anterioridad que, al igual que sucede con los órganos de gestión, los de recaudación se ven compelidos por la norma, en múltiples ocasiones, a formular juicios cuantitativos, necesarios para la correcta tramitación de los expedientes a su cargo. Los supuestos más habituales son los siguientes:

- a) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía, a fin de optar, en su caso, con carácter preferente, por el embargo (art. 168.2 de la LGT), en contra de la regla general de que las garantías deben ser ejecutadas en primer lugar (art. 168.1 de la LGT).

⁶⁴ En suma, la Ley 58/2003 no exige dicha excusión, pero tampoco la impide.

- b) Valoración de los bienes a efectos de observancia del principio de proporcionalidad en el embargo (art. 169.1 de la LGT), que exige que el valor de los bienes a embargar resulte lo más ajustado posible a la deuda perseguida.
- c) Valoración de los bienes susceptibles de embargo con el objeto de determinar la eficacia presunta de su enajenación (art. 169.5 de la LGT).
- d) Valoración de los bienes a efectos de la declaración de fallido parcial del deudor principal y su eventual revisión, así como de los créditos incobrables (arts. 61.1 y 63 del RGR).
- e) Comprobación de la valoración otorgada a los bienes ofrecidos para pago en especie (art. 40 del RGR), como garantía para el aplazamiento o fraccionamiento de deudas (arts. 44 a 54 del RGR) o para la suspensión de su ejecución.
- f) Determinación de la cuota de liquidación y demás percepciones patrimoniales integrables en la responsabilidad de los sucesores (art. 40.1.1.º de la LGT).

En todos estos casos –así como en aquellos otros en que la norma imponga o de la norma se deduzca dicho juicio cuantitativo, sin indicar cómo realizarlo (a diferencia, pues, del art. 97 del RGR)–, estimamos que resultarán aplicables las conclusiones vistas en los epígrafes precedentes. No cabrá, pues, cuestionar el valor sino atacando el acto en el cual se integre el juicio cuantitativo conducente a su fijación, sin que, en ningún caso, quepa la TPC.

6. CONCLUSIONES

Las reflexiones llevadas a cabo en este trabajo las consideramos susceptibles de ser resumidas en unas cuantas conclusiones, que pasamos a exponer a modo de cierre de la exposición:

1. A través del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se tipifican, en cuatro apartados, distintas conductas causantes de un daño patrimonial a la Hacienda pública, la cual, por mor de las mismas ve imposibilitada u obstaculizada su legítima acción de cobro.
2. El carácter especial que, frente a los demás supuestos de responsabilidad, tanto solidarios como subsidiarios, presenta la del artículo 42.2 citado se concreta, entre otros aspectos, en un alcance propio. Así, forman parte del mismo la deuda tributaria pendiente, sanciones tributarias, recargos ejecutivos, intereses de demora y otros ingresos de derecho público tributarios, pero solo hasta el valor de los bienes o derechos perjudicados.
3. La introducción de dicho límite (no presente, insistimos, en ningún otro supuesto de responsabilidad) es lógico trasunto de la propia naturaleza de la citada responsabilidad (cauce de exigencia de responsabilidad patrimonial extracontractual,

ex art. 1.902 del Código Civil). Si el artículo 42.2 trata de combatir el perjuicio económico que las conductas incorporadas a sus diversos tipos encierra, no puede situarse en la cifra de los importes perseguidos, sino en la parte de la misma que podría haber sido cobrada con cargo a patrimonio distraído. De ahí que el alcance sea, en definitiva, la menor cantidad de entre las deudas y sanciones, por un lado, y el valor de los bienes y derechos en cuestión, por otro.

4. Mediante este alcance privativo se da entrada, pues, a la valoración y, con ello, a todas las dudas que la cuestión valorativa ha planteado tradicionalmente. Cabe referirse a las tres siguientes, no abordadas expresamente por la norma: ¿Puede llamarse comprobación de valores a la actividad de valoración llevada a cabo con el objeto de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2? ¿Quién es competente para dicha valoración y de qué medios dispone para llevarla a cabo? ¿A qué momento temporal debe ir referida la valoración de los bienes y derechos incluidos en el presupuesto de la responsabilidad? A tales preguntas ha de responderse considerando, desde una óptica práctica, que la deslocalización patrimonial con fines recaudatorios es, sobre todo, de bienes inmuebles.
5. Respecto de la primera, la comprobación de valores representa una actividad instrumental, de fijación o corrección de los valores declarados, cuyo desenlace natural es la práctica de una liquidación tributaria. Pero la derivación de responsabilidad no provoca el nacimiento de una nueva liquidación; esta ya se ha practicado al deudor principal. El responsable solo debe afrontar esa misma liquidación –cuyo pago se le traslada– bajo presupuestos y en un momento procedimental propios. A mayor abundamiento, la valoración que exige una adecuada integración del alcance de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003 tiene en cuenta, a diferencia de las valoraciones de comprobación estrictas, junto a los elementos físicos inherentes al bien determinadas circunstancias jurídicas que limitan su valor, tales como las cargas que pesan sobre él, lo que ahonda la diferencia que separa esta valoración de la comprobación de valores. La respuesta a la pregunta ha de ser, pues, negativa. Que dicha actividad valorativa no constituya comprobación de valores impide atacarla mediante la TPC, si bien no excluye su práctica a través de los medios contemplados en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003. De no admitir este resultado, bien no cabría cuestionar los valores declarados a efectos del blindaje –en cuyo caso se estaría, paradójicamente, propiciando el fraude que trata de combatirse–, bien habría que hacerlo a través de medios no previstos legalmente, con la quiebra de seguridad jurídica que ello representaría.
6. El órgano competente para llevar a cabo la valoración es el que tenga a su cargo la declaración de la responsabilidad, salvo en caso de que se recurra al dictamen pericial, en cuyo caso dicho órgano se limitará a la recepción formal, en el seno de la declaración, de la valoración realizada por arquitecto o arquitecto técnico, y, en general, por perito con titulación acorde a la naturaleza del bien a valorar. En cuanto a los medios de valoración utilizables, junto con los del artículo 57.1 citado, la jurisprudencia permite usar otros no aherrojados en dicho precepto, si bien no carentes de pleno sentido.

7. Respecto de la tercera y última pregunta, puede decirse que la doctrina se inclina por fijar como fecha de valoración aquella en que tuvo lugar el presupuesto de la responsabilidad, si bien existen, a nuestro juicio, razones fundadas para optar por un momento alternativo: aquel en que se inicia el procedimiento de responsabilidad. Aunque este segundo momento no goza de la inamovilidad del primero, evita ciertas contradicciones valorativas y, en todo caso, no choca con la importancia solo relativa que la Ley 58/2003 concede al momento de realización del presupuesto de la responsabilidad. No obstante, por razones de coherencia interpretativa del artículo 42.2 (que posee otros tres supuestos, en los cuales la segunda tesis resulta de aplicación inductada) nos inclinamos, finalmente, por la primera de ambas opciones.
8. Las tres preguntas anteriores se plantean, en realidad, en todo supuesto en que resulte necesario emitir un juicio cuantitativo. En el ámbito recaudatorio ello sucede con frecuencia. La respuesta a las mismas, en estos otros escenarios, debe ser la ya apuntada, salvo que la norma expresamente disponga lo contrario, como sucede, por ejemplo, respecto del modo de proceder a la valoración de los bienes a efectos de subasta (art. 97 del RGR), en que se habilita un procedimiento contradictorio específico.

7. EL CRITERIO DEL TEAC

7.1. CONTENIDO

Cuando redacté este trabajo, hace más de un año y medio, el TEAC no se había pronunciado todavía sobre la materia que nos ha ocupado aquí. No es el caso ya. Mediante dos resoluciones, ambas de fecha 30 de octubre de 2014⁶⁵, asienta la doctrina que a continuación exponemos:

- a) La Administración puede aceptar la valoración dada por las partes a los bienes o derechos involucrados en el esquema de vaciamiento causante de la responsabilidad. Dicha aceptación no es constitutiva de valoración y, por tanto, en tales casos no podrá ser cuestionada la referida cuantía a través de la TPC.
- b) También le cabe a la Administración no aceptar dicho valor⁶⁶, en cuyo caso el razonamiento conducente al valor alternativo al declarado sí es actividad de valoración. Cabe, pues, contra ella, la citada TPC. Pero es una TPC castrada, ya que su solicitud, nos dice el TEAR, ni suspende el procedimiento de ejecución ni incluye la posibilidad de reservarse el derecho a promoverla.

⁶⁵ R. G. 120/2014 y 2579/2014.

⁶⁶ El TEAC solo distingue la aceptación del valor de parte de la fijación de un valor distinto, pero no matiza que dicho valor, en el segundo caso, deba ser necesariamente superior. Por tanto, en principio, también la fijación de un valor inferior al declarado es considerada valoración. En la práctica, huelga decir que este supuesto no va a darse nunca.

Este criterio supone la expresa desestimación del punto de vista del departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, que ha tenido que plegarse a él. En consecuencia, ya en la misma propuesta de resolución del procedimiento de responsabilidad, desde que dicho criterio es conocido, se incluye una mención adicional relativa a los extremos señalados por el TEAC.

7.2. ANÁLISIS CRÍTICO

Una lectura medianamente atenta de los razonamientos vertidos en los epígrafes anteriores permitirá al lector comprender, sin mayor esfuerzo, que nuestro criterio no puede ser más que discrepante del esgrimido por el TEAC. Pero las resoluciones citadas son atacables no solo a través de ellos, sino incluso desde los propios fundamentos lógicos del razonamiento del TEAC. Respecto de esta segunda línea de contraargumentación cabe decir que el tribunal muestra empacho en reconocer –para vetar la aplicación del art. 97 del RGR– que «el procedimiento de derivación de responsabilidad tiene una regulación propia que hace innecesario acudir a la aplicación analógica o supletoria de otras normas para determinar cuáles son los trámites a seguir». Entonces, ¿por qué recurre al artículo 57 de la LGT y su correlato procedimental, el posterior artículo 135? La misma base hay para acudir a él como al artículo 97. Además, postergar el artículo 97 frente al 57 significa una analogía excesiva, que nos saca fuera del propio ámbito recaudatorio –el más próximo, por definición, al ámbito integrable por identidad de razón– para adentrarnos en el tributario genérico. Por otra parte, si se concibe la fijación de un valor diferente del declarado como actividad de valoración cuestionable mediante la TPC, ¿por qué no se acepta esta con todas sus consecuencias? En definitiva, no tiene ningún sentido buscar fuera del procedimiento de recaudación (art. 57 de la LGT) lo que este proporciona (art. 97 del RGR). Y, mucho menos, una vez tomada una opción (art. 57 de la LGT), aceptarla a medias.

7.3. UN PRONUNCIAMIENTO MÁS

Tras rehacer este trabajo, sobre la base de las consideraciones de los dos apartados anteriores, creí finalizada mi tarea. Esta, sin embargo, no había concluido todavía. Lo hace ahora (espero), con el presente epígrafe adicional, añadido a última hora, a golpe del mismo TEAC. En esta última ocasión me limito a exponer el alto criterio administrativo, que comparto. Sirva también este inciso *in articulo mortis* para constatar, una vez más, la cambiante dinámica a la que se halla no pocas veces sometido el quehacer del estudioso fiscal.

Mediante Resolución de 28 de abril de 2015 (R. G. 3551/2014), el TEAC estima el recurso de alzada en unificación de criterio interpuesto por el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria en relación con el momento temporal al que debe ir referida la valoración de los bienes ocultados causantes de la aplicación del artículo 42.2 de la LGT. Este no es otro, a su decir, que aquel en que se cometió el vaciamiento. El criterio es interesante tanto por su contenido como por el relativamente copioso andamiaje jurídico del que echa mano para sustentar el fallo⁶⁷.

⁶⁷ Resolución TEAC de 28 de abril de 2010 (R. G. .2310/11/12-2009), SAN de 13 de febrero de 2012; STS de 10 de julio de 2012 (rec. 4802/2009), SAN de 8 de mayo de 2009, Resolución TEAC 1424/2007, de 9 de octubre, Resolu-

Casi como *obiter dicta*, se vuelve a insistir además en que la Administración puede aceptar la valoración dada por las partes –no siendo entonces de aplicación los arts. 57 y 135 de la LGT– o utilizar los medios de valoración previstos en el primero de dichos preceptos.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, P. [1999]: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores (la problemática de su control judicial)*, Diálogo.
- ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F. [2002]: *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi.
- BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J. [2011]: *Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, Foro Jurídico.
- BERNARDO GÓMEZ, C.; CARPIZO BERGARECHE, J.; CORONADO SIERRA, M.^a y MONTERO DOMÍNGUEZ, A. [2007]: *Gestión e Inspección Tributaria. Guía*, Wolters Kluwers.
- BERTRÁN GIRÓN, M.^a [2008]: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Thomson Aranzadi.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: *La derivación de responsabilidad tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters.
- [2011]: «La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de los bienes de los obligados tributarios», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, Aranzadi.
- CORCUERA TORRES, A. [1998]: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons.
- DELGADO GARCÍA, A. M.^a [2000]: *La derivación de la responsabilidad en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons.
- DE MIGUEL ARIAS, S. [2011]: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1997]: «Valores orientativos de referencia y comprobación de valores», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, Aranzadi.
- GALÁN RUIZ, J. [2005]: *La responsabilidad tributaria*, Thomson Aranzadi.
- GONZÁLEZ ORTI, D. [2002]: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2012]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos.
- RUIZ HIDALGO, C. [2009]: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons.
- VARONA ALABERN, J. E. [2001]: *El valor catastral: su gestión e impugnación (análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles)*, Aranzadi.

ción TEAC 2524/2009, de 8 de octubre, Resolución TEAR de Madrid de 24 de abril de 2014 (R. G. 10061/2013). Se citan tal y como aparecen en la resolución, en el mismo orden cronológico, además.

ras, vía ampliación de capital o mediante otros títulos jurídicos⁹; constitución de gravámenes ficticios sobre el propio patrimonio; transmisión simulada del patrimonio del deudor a terceros vinculados no deudores¹⁰; reducción de capital por sociedades deudoras con restitución de aportaciones no dinerarias a socios no deudores¹¹; liquidación, bajo circunstancias análogas, de sociedades deudoras¹², etc.

En este contexto, el artículo 42.2 de la LGT traza, frente a otros supuestos de responsabilidad, tanto solidarios como subsidiarios, una senda privativa que se construye con materiales de muy diversa procedencia. Entre otros, mediante un alcance¹³ propio. La regla general –cuya única excepción la constituye el caso que aquí nos ocupa– es que las deudas y sanciones que forman parte del alcance se derivan al responsable sin limitaciones, criterio que, insistimos, cede en nuestro caso. Como bien señala la norma, los responsables solidarios del artículo 42.2 lo son de la deuda tributaria pendiente –y de los recargos ejecutivos e intereses de demora que proceda, amén de las sanciones tributarias y otros ingresos de derecho público no tributarios–, pero solo «hasta el importe del valor de los bienes o derechos» perjudicados. Se trata de un límite que figura en el texto de la Ley 58/2003 desde su aprobación en 2004, nunca modificada en este particular aspecto, y que la misma tomó directamente de la LGT de 1963¹⁴.

La introducción del mencionado límite en la formación del alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 es lógico trasunto de la propia naturaleza de dicha responsabilidad. Si esta constituye la reacción administrativa ante el perjuicio económico que se causa a la Hacienda pública, no puede situarse tal alcance en la cifra de las deudas, sino en la parte de las mismas que podría haber sido cobrada con cargo al patrimonio distraído. De ahí que el alcance sea en estos casos la menor cantidad de entre las deudas (y sanciones), por un lado, y el valor de los bienes y derechos sustraídos de su aplicación al pago, por otro.

El precepto introduce así la valoración en el artículo 42.2, y con ello todas las dudas que la cuestión valorativa ha planteado tradicionalmente en el ámbito tributario¹⁵.

⁹ Resoluciones TEAC 00/3822/2006, de 16 de abril de 2008; 00/3525/2006, de 25 de junio de 2008 y SAN 3896/2012, ya citada.

¹⁰ Resoluciones TEAC 00/2733/2006, de 30 de mayo de 2007; 00/2324/2006, de 24 de julio de 2007; 00/2617/2007, de 12 de marzo de 2008; 00/373/2007, de 29 de abril de 2008 y 00/1074/2007, de 22 de octubre de 2008.

¹¹ Resolución TEAC 00/367/2007, de 13 de mayo de 2008.

¹² SAN 1767/2013, de 22 de abril (id. Cendoj: 28079230072913100321).

¹³ Si bien la Ley 58/2003 no define el concepto de alcance de la responsabilidad, limitándose a usarlo (arts. 41.4.2.º, 41.5.1.º y 174.5.2.º), puede definirse como la parte de las deudas, sanciones tributarias y demás liquidaciones giradas al deudor principal que puede ser exigida por la vía de la responsabilidad de los responsables.

¹⁴ Una sucinta descripción de la evolución legislativa del precepto puede consultarse en CALVO BÉRGEZ, J.: «La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de bienes de los obligados tributarios», *Quincena Fiscal*, 1/2011. También remitimos al lector interesado en esta cuestión a DE MIGUEL ARIAS, S.: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Thomson Aranzadi, 2011, págs. 426 y ss.

¹⁵ Se hace eco del carácter espinoso, por ejemplo, de la comprobación de valores, ALGUACIL MARI, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, 1999 (pág. 22). Para MAR-

El objeto de este trabajo es darles respuesta, en la medida de lo posible. No resulta, de entrada, tarea fácil, pues la escasa doctrina existente al respecto¹⁶ obliga a adentrarse en este particular terreno conceptual a riesgo y ventura de cada cual. Aunque no albergamos la osadía de resolverlas definitivamente. A la vista del acertado juicio de LOZANO SERRANO¹⁷, sería demasiado pretencioso. Este trabajo solo puede entenderse como un mero apunte en la dirección indicada.

Las cuestiones que trataremos son las tres siguientes:

1. ¿Puede llamarse comprobación de valores a la actividad de valoración llevada a cabo con el objeto de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2?
2. ¿Quién es competente para dicha valoración y de qué medios dispone para llevarla a cabo?
3. ¿A qué momento temporal debe ir referida la valoración de los bienes y derechos incluidos en el presupuesto de la responsabilidad?

Son solo tres, pero de una relevancia –estimamos– fuera de toda duda, en concordancia con la trascendencia que el artículo 42.2 posee y que la Administración tributaria no tiene reparos en admitir públicamente¹⁸. También, con el uso que, en consecuencia, los órganos tributarios hacen

TÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2012, pág. 385, ello se debe a que «la LGT no acierta a regular con la sistemática exigible de una Ley general y codificadora, las actuaciones de valoración tributaria, tanto las dependientes o incluidas en un procedimiento de comprobación de valores, como las actuaciones de valoración previas o independientes de cualquier procedimiento de control».

¹⁶ La doctrina sobre valoración tributaria es, huelga decirlo, notablemente extensa. Nos referimos a la parte de la misma exactamente conectada con el artículo 42.2 de la LGT. Hasta donde sabemos, escasos autores han abordado estos asuntos: RUIZ HIDALGO (*op. cit.*, pág. 113), ARGÜELLES PINTOS *et alia* (*op. cit.*, pág. 160), BOSCH CHOLBI, J. L.: «Análisis crítico de los supuestos de responsabilidad solidaria en la LGT 58/2003», *Tribunal Fiscal*, núm. 174, 2005, y DE MIGUEL ARIAS (*op. cit.*, pág. 448, que se remite a los dos citados aquí inmediatamente antes que esta autora. También se remite a BOSCH CHOLBI el autor BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: *Responsabilidad tributaria: Administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, Foro Jurídico, 2011, pág. 82. Se hace referencia a sus respectivas tesis en el texto principal.

¹⁷ Comentarios extraídos de su prólogo al libro de BAEZA DÍAZ-PORTALES (*op. cit.*), pág. 21. De acuerdo con dicho estudioso, «Nos encontramos con autores y sentencias planteando y replanteando cuestiones relativas a la responsabilidad. Cuestiones que, además, no acaban nunca de estar zanjadas, por lo que junto a nuevos problemas en relación con este instituto (los que aquí describimos, nos permitimos intercalar), se reiteran desde antiguo problemas que ya hace tiempo se ganaron la consideración de *vexata questio*, pero sobre los que todavía no puede decirse que se haya alcanzado un solución satisfactoria, estable y comúnmente aceptada».

¹⁸ Vide el *Plan de Prevención del Fraude* de 2005 (págs. 124, 151 y 160), la *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal* de 2008 (págs. 44 y ss.) y los sucesivos planes de control tributario anuales. Por todos ellos, el Plan Anual de Control Tributario de 2012, aprobado por Resolución de la Dirección General de la Agencia Tributaria de 24 de febrero de 2012 (BOE núm. 52, de 1 de marzo), apartado II, y el Plan Anual de Control Tributario de 2013, aprobado por Resolución de 8 de marzo de 2013 (BOE núm. 61, del 12), apartado II, igualmente,

del precepto¹⁹. Los pronunciamientos de algunos tribunales económico-administrativos regionales (cuyas resoluciones, en primera instancia, han sido recurridas en alzada ante el TEAC por la dirección del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria)²⁰ contribuyen también, no cabe duda, al realce de tales cuestiones²¹.

Por de pronto, dependiendo de la respuesta que ofrezcamos a la primera pregunta, existe (si es afirmativa) o no (si es negativa) posibilidad de dar entrada en el procedimiento a la TPC, tasación pericial contradictoria (art. 57.2 de la Ley 58/2003)²², que supone la suspensión automática del ingreso mientras se dirime la cuestión del valor, y también la aplicación a los restantes obligados tributarios del valor obtenido por uno de ellos en ejercicio de la mencionada TPC. El contenido de la respuesta que reciba la segunda, por su parte, impondrá más o menos formalismos al procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad, dependiendo de que la valoración pueda hacerla el propio órgano que tramita el procedimiento u otro externo. Finalmente, en un contexto de precios cambiantes, acotar el momento de la valoración es de primera importancia.

Aunque tanto el plan de trabajo como las respuestas que buscamos debieran poseer (y, desde luego, la poseen) validez general, no se nos escapa que las actuaciones de valoración del artículo 42.2 cobran verdadera importancia, por este orden: i) En el supuesto del artículo 42.2 a); ii) Tratándose de inmuebles. Respecto de la primera circunstancia, es una cuestión de pura frecuencia estadística: los casos de levantamiento de bienes embargados o afectados por una medida cautelar u otra garantía –letras c) y d) del art. 42.2, respectivamente– no son habituales. En este sentido, el artículo 42.2 a) solo compite, pues, en verdad, con el artículo 42.2 b). Pero –y esto enlaza con la segunda de dichas circunstancias– el incumplimiento de las órdenes de embargo no entraña dificultades valorativas en la mayor parte de los casos, ya que los bienes afectados por la traba constituyen directamente dinero (efectivo o saldos bancarios) o vienen expresados en unidades monetarias

¹⁹ En un contexto general de crecimiento de la utilización del instituto de la responsabilidad tributaria (apunta este aumento genérico, por ejemplo, GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, Thomson Aranzadi, 2005, pág. 23) destaca el sobrecrecimiento del recurso a la responsabilidad del artículo 42.2. Varias causas podrían explicarlo. Aunque ello constituiría el objeto de una monografía específica, podemos mencionar, siquiera sea brevemente, las dos principales a nuestro juicio: a) La proliferación del fraude fiscal recaudatorio, mediante estructuras de planificación anómala, en las que está presente, pues, un claro componente abusivo que aleja estas conductas de los incumplimientos recaudatorios «tradicionales»; b) La mayor flexibilidad de una respuesta administrativa frente a las propiamente judiciales.

²⁰ *Vide* el último apartado de este trabajo (el séptimo), sobre el criterio evacuado por el TEAC al resolver tales recursos.

²¹ Resolución de 30 de octubre de 2013 del TEAR de Valencia y de 26 de septiembre de 2013 del TEAR de Andalucía. Ambas suscriben la tesis de que la determinación del alcance del artículo 42.2 conlleva el ofrecimiento de TPC. A nuestro juicio, yerran en el suyo, porque basan su fallo en una resolución del TEAC (de 24 de febrero de 2009) que había recaído sobre un supuesto de inspección (en que se había liquidación), no sobre otro idéntico al que las mismas analizan (art. 42.2).

²² Que la Ley 58/2003, a diferencia de su predecesora, no concibe ya como un método de valoración administrativa, sino de corrección del valor administrativo. Resulta obvio en la nueva redacción legal, y así lo entienden los autores. Véanse, entre otros, CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, 2004, págs. 137-138 y 278-283, y BERTRÁN GIRÓN, M.: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Thomson Aranzadi, 2008, pág. 211.

(créditos, sueldos, salarios y pensiones)²³. En particular, no cabe el incumplimiento de una orden de embargo de inmuebles, solo que el bien no pueda ser embargado por no pertenecer al obligado al pago; pero ello nos rinde, cuanto más, al artículo 42.2 a), si se ha desprendido de él fraudulentamente (para evitar, precisamente, este resultado), o a la nada, en otro caso²⁴.

Nuestro objeto de estudio –reiteramos– va a ser, en consecuencia, el supuesto del artículo 42.2 a) cuando, además, el elemento objeto de vaciamiento posee naturaleza inmueble.

Pasemos, sin mayor dilación ya, a abordar las preguntas planteadas sobre este objeto de análisis.

2. ¿SE ESTÁ PRACTICANDO UNA COMPROBACIÓN DE VALORES AL DETERMINAR EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 DE LA LGT?

La Ley 58/2003 define de modo implícito en qué consiste la comprobación de valores cuando en su artículo 57.1 alude a la Administración tributaria, en general, como titular de la citada potestad, a la que le asigna la finalidad de determinar el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria. El examen del posterior artículo 134.1.2.º, junto con el artículo 160.4 del RAT²⁵, permite barrun-

²³ El artículo 169.2.2.º de la Ley 58/2003 recoge otras tipologías de bienes. Habla en su letra e) de «intereses, rentas y frutos de toda especie»; también menciona los «establecimientos mercantiles o industriales» (letra f), los «metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades» (letra g) y los «bienes muebles y semovientes» (letra h). Podría plantearse un problema de valoración en el primero de estos supuestos, si los intereses, rentas o frutos vinieran expresados, valga la redundancia, en especie; también en los demás. Pero los frutos de toda especie no dinerarios brillan por su ausencia en la práctica recaudatoria, tanto como los establecimientos mercantiles, para cuya distracción se acude generalmente al expediente de la sucesión de hecho en la actividad [art. 42.1 c)]. Por su parte, los únicos bienes muebles que suelen embargarse (con gran reticencia, por su rápida devaluación, excepto si son de gama alta) son los vehículos, que no presentan problema valorativo (la valoración de vehículos, barcos y aeronaves se recoge en las tablas anuales que publica en Ministerio de Hacienda). En cuanto a los metales preciosos y demás, los órganos de recaudación coinciden con ellos en escasísimas ocasiones (como, por ejemplo, con motivo de la apertura de una caja de seguridad). La reducción del texto principal no es, por tanto, en absoluto desacertada.

²⁴ En puridad, le cabría al registrador de la propiedad incumplir la orden de embargo, no practicando la anotación preventiva. Pero ello no parece adecuarse al procedimiento de calificación de las peticiones de inscripción que concibe nuestra Ley Hipotecaria. Además, la mayor parte de los reparos que formulan, en este sentido, los registros a los mandamientos de embargo de la Hacienda pública son de carácter subsanable y terminan resolviéndose satisfactoriamente, sin necesidad tan siquiera de acudir al recurso contra la calificación ni al cuadro de calificación sustitutiva. Las únicas anotaciones que no prosperan son las que piden el embargo sobre *re aliena* (reparo insubsanable), cosa jurídicamente imposible. Ni tan siquiera cuando el juicio de insubsanabilidad lo fundara el registrador en un criterio jurídico no compartido por la Hacienda pública (ej.: fecha de inicio de efectos de una medida cautelar) cabría aplicar, entendemos, el artículo 42.2 b) de la Ley 58/2003. Este razonamiento solo pone de manifiesto, en cualquier caso, que el incumplimiento de la orden de embargo por el fedatario registral es un supuesto bastante improbable. Pero no es imposible (un improcedente reparo insubsanable podría ser hecho de manera claramente negligente o culpable).

²⁵ Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

tar que constituye una actividad instrumental, de fijación o corrección de los valores declarados, cuyo desenlace natural es la práctica de una liquidación tributaria. Así lo entiende, por ejemplo, BERTRÁN GIRÓN, cuando se remite a PÉREZ ROYO, que señala que «Mediante la comprobación de valores se trata de confrontar los datos o cifras de valoración de los bienes incluidos en una declaración o autoliquidación con las valoraciones que, según el criterio de la Administración, sería necesario tomar para proceder a la liquidación (en los casos de declaración seguida de acto administrativo de liquidación) o para rectificar la autoliquidación, ya sea en vía de gestión, ya sea en fase de inspección. Se trata en todo caso de un procedimiento auxiliar de los de liquidación²⁶».

Por este motivo, su realización queda atribuida a los órganos de gestión [art. 117.1 g) del RAT] e inspección [art. 141 d) del RAT], que son los únicos órganos tributarios con potestades liquidativas.

Estas simples consideraciones permiten sustraer la comprobación de valores del quehacer de los órganos no liquidativos, que son tanto los de recaudación –que, en cualquier caso, practican liquidaciones por intereses de demora, ejecutivos y suspensivos, así como los recargos ejecutivos– como, a los fines que aquí interesan, los propios liquidadores cuando no actúan en calidad de tales. Esto último sucede, por ejemplo, cuando derivan la responsabilidad tributaria (art. 196 del RAT)²⁷, puesto que la derivación de responsabilidad no provoca el nacimiento de una nueva liquidación; esta ya se ha practicado al deudor principal. El responsable, simplemente, debe afrontar esa misma liquidación –cuyo pago se le traslada–, bajo presupuestos y en un momento procedimental propios. La importancia de este aspecto –que el responsable afronta las mismas liquidaciones del deudor principal, no otras diferentes– nunca será suficientemente subrayada. Si el responsable respondía de la misma o diferente liquidación que el deudor principal ha sido una cuestión tradicionalmente polémica entre la doctrina²⁸. En la actualidad, no cabe ya manifestar discrepancias²⁹. Que el responsable no afronta una liquidación propia se colige de varios preceptos de la Ley 58/2003. Del artículo 174.5 de la LGT, que distingue claramente, en orden a impugnación por el responsable, entre las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de su responsabilidad y el importe de su obligación. No menciona, pues, dos tipos de liquidaciones, sino solamente uno. Y a la cuantía del responsable no la llama liquidación sino, meramente, obligación de pago. No pasa desapercibido, tampoco, el artículo 41.1 *ab initio* de la misma LGT, en el que se habla de una sola deuda tributaria a cuyo pago son varios los llamados («La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades»). Como tercer argumento, cabe recordar que no tendría demasiado sentido (aunque cabría hacerlo) poder adoptar medidas cautelares del

²⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Aranzadi, 2005, pág. 275.

²⁷ CALVO VÉRGEZ, J.: *La derivación de responsabilidad tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2011, pág. 19. Entre los muchos actos de gestión tributaria de naturaleza no liquidativa cabe citar la asignación de NIF, la rectificación censal, la expedición de certificados, etc.

²⁸ Véase, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, 200 (págs. 252 y ss.).

²⁹ Véase Resolución TEAC 00/2825/2002, de 18 de diciembre de 2003.

artículo 81 de la LGT al tiempo de inicio del procedimiento de responsabilidad si no existiera ya liquidación en ese momento, en el cual, sin embargo, todavía no ha nacido la obligación de pago del responsable, que es lo que, precisamente, trata de asegurarse con tales medidas. CALVO VÉRGEZ³⁰ ofrece varios argumentos adicionales –los asumimos como propios– que permiten sostener la identidad entre la liquidación del deudor principal y la del responsable: a) Las actuaciones desarrolladas frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción de todos los obligados porque todos están llamados al pago de la misma deuda; b) La prescripción ganada por uno de tales obligados se comunica a los demás por la misma razón; c) En caso de duplicidad en el pago de la deuda debe procederse a la correspondiente devolución; d) Quien paga por el deudor acredita opción al reembolso. También BAEZA DÍAZ-PORTALES³¹ se postula claramente sobre la identidad de liquidaciones, cuando fundamenta la obligación de motivar el acto de declaración de responsabilidad en el artículo 103.3 de la LGT, pero no basándose en que se trata de un acto de liquidación, sino de los que imponen obligaciones³².

La circunstancia de que el responsable sea un obligado tributario más y que el artículo 57.1 ponga en conexión la comprobación de valores y la correcta determinación de la obligación tributaria no debe, pues, entenderse en sentido diferente del que se deduce del razonamiento precedente. Por igual motivo, que junto a los procedimientos específicos de comprobación de valores (art. 159.1 del RAT) exista un procedimiento general en el que se aluda a la Administración tributaria, en conjunto (art. 157 del RAT) tampoco es impedimento a esta conclusión. De hecho, la citada generalidad no es tal, si tenemos en cuenta que el procedimiento de comprobación de valores se regula dentro del título IV del RAT, que lleva por rúbrica «Actuaciones y procedimientos de gestión»³³. Como señalan MARTÍN QUERALT *et alia*³⁴, la comprobación de valores se erige en procedimiento autónomo cuando la valoración es el único objeto perseguido, incardinándose, si la finalidad es, en general, comprobadora, en alguno de los procedimientos específicos señalados por la norma al efecto. Pero, en todos los casos, la finalidad del procedimiento es la misma: la producción de una liquidación.

³⁰ *Op. cit.*, págs. 19 a 21. No obstante, su tesis se ve incomprensiblemente oscurecida más adelante (pág. 35), cuando señala que la cuantía de la obligación del responsable no supone la mera traslación a este de la deuda del obligado al pago principal, poseyendo naturaleza de liquidación tributaria y atribuyendo al órgano de recaudación una potestad equivalente a la liquidatoria. Algo después vuelve a incidir sobre esta misma circunstancia (pág. 45), atribuyendo a la resolución que declara la responsabilidad carácter «similar al propio acto de liquidación».

³¹ *Op. cit.*, pág. 142.

³² Artículo 103.3 de la LGT: «Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a hechos y fundamentos de derecho».

³³ Sistemática que critica BERTRÁN GIRÓN, *op. cit.*, pág. 215, pues se intitula procedimiento de gestión cuando también puede ser aplicado por los órganos de inspección.

³⁴ *Op. cit.*, pág. 389. Dicen los autores que «La comprobación de valores puede ser el objeto único de un procedimiento autónomo o insertarse como una actuación concreta en el curso de un procedimiento de gestión tributaria (iniciado mediante declaración o de comprobación limitada) o de un procedimiento de inspección».

Confirma esta impresión –que la comprobación de valores se circunscribe al ámbito liquidativo– el último apartado del artículo 57.1, cuya cláusula de cierre («Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo») parece apuntalar la idea de que la comprobación lo es a efectos de determinación la obligación tributaria principal (art. 19). No debe descartarse, tampoco, que la comprobación de valores ha sido traída al seno de la norma tributaria general desde el texto de los impuestos en los que tradicionalmente ha tenido aplicación, los llamados impuestos patrimoniales dinámicos (ISD e ITP y AJD)³⁵, en especial lo referente a la TPC³⁶.

El procedimiento de responsabilidad no se identifica, en suma, ni con el de gestión ni con el de inspección, y no tiene por finalidad generar una liquidación a cargo del responsable, sino –cosa totalmente diferente– trasladarle la liquidación del deudor principal (esta sí generada en uno de tales procedimientos liquidativos, salvo que se trate de una autoliquidación). Tampoco, dicho sea de paso y por lo que beneficie al razonamiento posterior, se identifica con el de recaudación. La prueba más palpable de ello es su regulación en preceptos propios de la LGT (arts. 174 a 176), conformantes de un procedimiento propio, separados y claramente diferenciados de los que se destinan a los demás procedimientos³⁷.

Una última prueba –a nuestro juicio, claro está– de que no toda actividad valorativa tiene carácter comprobatorio, ni siquiera en el estricto marco de un procedimiento con vocación liquidativa, es el caso en que se trae al expediente un valor fijado directamente *ex lege* (art. 159.5 del RAT). Tampoco la valoración catastral es comprobación de valores³⁸; ni los juicios de valor emitidos en el marco de los artículos 90 y 91 de la Ley 58/2003³⁹.

³⁵ Véase la exposición de motivos del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RAT, apartado IV, último párrafo. BERTRÁN GIRÓN, *op. cit.*, pág. 215, afirma que al mencionar la comprobación de valores, la LGT está pensando en los impuestos patrimoniales.

³⁶ El ámbito natural de aplicación de la TPC es, para BERTRÁN GIRÓN, *op. cit.*, pág. 211, el ITP y AJD. En igual sentido se pronuncian BERNARDO GÓMEZ, C.; CARPIZO BERGARECHE, J.; CORONADO SIERRA, M. y MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *Gestión e Inspección Tributaria. Guía*, Wolters Kluwers, 2007. En su pág. 592 leemos lo siguiente: «el campo natural para el ejercicio de esta facultad es el de aquellos tributos donde el valor real o el valor normal de mercado constituyen un elemento determinante de la obligación tributaria, circunstancia que concurre fundamentalmente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los cuales la base imponible viene referenciada sobre el valor real de los bienes y derechos, al igual que ocurre, con menor intensidad, en otros impuestos como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades en relación a la tributación derivada de la transmisión de bienes o derechos».

³⁷ Tampoco esta otra cuestión ha sido pacíficamente admitida en el pasado. AGULLÓ AGÜERO, en el prólogo a la obra de GARCÍA DELGADO (*op. cit.*), lo calificaba en 2000 como «procedimiento recaudatorio específico, no directamente comprobatorio», y también de «procedimiento puente... ente dos procedimientos de recaudación ordinarios». CALVO VÉRGEZ, *op. cit.*, pág. 22, lo califica de como procedimiento de recaudación autónomo.

³⁸ ALGUACIL MARÍ, *op. cit.*, pág. 213.

³⁹ Actuaciones de valoración tributaria destinadas a la información y asistencia a los obligados tributarios (art. 90 de la Ley 58/2003) y acuerdos previos de valoración (art. 91). Así lo entienden ALFONSO GONZÁLEZ, L. M.; CASANELLAS CHUECOS, M. y TOVILLAS MORÁN, J. M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributaria*, Atelier, 2013, pág. 317.

A pesar de cuanto antecede, que los órganos que declaran la responsabilidad no pueden quedar vinculados por el valor que los operadores jurídicos atribuyan a los bienes incluidos en las operaciones que combate el artículo 42.2 es algo obvio. Admitir lo contrario sería tanto como propiciar el fraude que el propio precepto trata de contrarrestar. Surge, así, la necesidad de emitir un juicio cuantitativo a la hora de determinar el alcance de la responsabilidad. Esa fijación es, además, de corrección, porque el establecimiento del valor solo supone atribución del mismo cuando no existe valor declarado. Pero la hipótesis de bienes inmuebles incluidos en una operación de vaciamiento patrimonial en la que no se les asigna valor alguno no es realista. La disolución de la sociedad de gananciales, por ejemplo, exige una adjudicación formalmente equitativa de sus bienes entre ambos cónyuges, lo que conlleva su previa valoración; la aportación de bienes al capital societario es contrapartida de un valor (capital emitido y prima de emisión, en su caso); la liquidación de una sociedad conduce a la fijación de un neto que se corresponde con los valores restituidos, etc.

Concluimos así que cabe valorar los bienes y derechos, a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad instituida por el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, si bien dicha actividad valorativa no tiene carácter de comprobación de valores. Supone una tarea más de entre las muchas conducentes a la fijación del alcance (aplicación de ingresos parciales, eliminación de deudas devengadas antes del vaciamiento, etc.). En la tipología de MARTÍN QUERALT *et alia*⁴⁰, esta tarea constituye una valoración independiente de cualquier procedimiento de control.

A mayor abundamiento, es una valoración que, a diferencia las habituales, junto a los elementos físicos inherentes al bien toma en consideración las cargas que pesan sobre ellos⁴¹, lo que ahonda la diferencia que la separa de la comprobación de valores.

Resumiendo –aun a riesgo de reiteración–, no toda corrección de valor es comprobación, sino únicamente aquella que tiene como finalidad producir una liquidación tributaria, cosa que no sucede cuando se trata de fijar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, puesto que la responsabilidad no posee carácter liquidatorio⁴². Ni tan siquiera cuando dicho alcance toma como valor el comprobado, mediante un procedimiento estricto de comprobación de valores, con anterioridad.

⁴⁰ *Op. cit.*, pág. 385.

⁴¹ SAN de 27 de abril de 2009 (id. Cendoj 28079230072009100254), FJ 6.º; SAN 5762/2011 (id. Cendoj 28079230072011100818); SAN 2381/2012 (id. Cendoj 28079230072012100322), FJ 3.º. Cuestión diferente es si, realmente, dichas cargas y gravámenes (fundamentalmente, hipotecas) deben ser descontadas del valor. De acuerdo con la tesis expuesta por dichas sentencias, el alcance de una responsabilidad en la que los bienes vaciados se hallan totalmente gravados es nulo. Pero si tales bienes no valen nada, ¿a qué sustraerlos al alcance de la Hacienda pública, incurriendo en unos costes de gestión y transacción (notario, registro, etc.) perfectamente evitables?

⁴² SAN 4548/2990 (id. Cendoj 28079230072009100525). En su FJ 3.º resalta claramente que «es presupuesto para la procedencia de la tasación pericial contradictoria que exista un procedimiento de comprobación fiscal de valores».

Negar carácter de comprobación de valores a esta valoración no supone causa de indefensión al responsable, que puede impugnar el alcance global de la responsabilidad, concepto en cuyo seno tiene cabida el aspecto valorativo. El carácter contradictorio de toda valoración se mantiene, pues, solo que encauzado en la senda habitual de la impugnación de actos tributarios y sometido a sus mismos exigentes requisitos de suspensión de la ejecución.

Una vez más, no es esta una conclusión pacífica. Así, RUIZ HIDALGO⁴³ considera que, so pena de arbitrariedad, la determinación del valor debe abrir un procedimiento contradictorio específico: el del artículo 97 del RGR⁴⁴. No compartimos el argumento. Por dos razones. En primer lugar, no cabe hablar de arbitrariedad cuando existe posibilidad de recurso, puesto que si este prospera, la eventualmente habida queda enervada; en segundo, tras la mención al artículo 97 del RGR, parece latir una absoluta identificación entre responsabilidad y recaudación, que no puede admitirse, conforme ha sido dicho ya. Más lógico hubiera sido referirse al artículo 57 de la Ley 58/2003 y sus desarrollos, tanto en la propia ley como en el RAT. Pero la aplicación de tales preceptos, pensados para el procedimiento liquidatorio, también ha sido negada aquí. En la mención al artículo 97 del RGR acertamos a vislumbrar pues, simplemente, una aplicación «adaptada» de la propia comprobación de valores, que es lo que verdaderamente representa dicho precepto, que pretende aplicarse aquí por analogía o subsidiariamente al caso que nos ocupa, netamente diferente.

Por su parte, hay autores que difieren tanto de nuestra tesis como de la de quienes se nos oponen, abriendo una tercera vía propia. Así, ALONSO GONZÁLEZ *et alia*⁴⁵ postulan que contra la derivación del artículo 42.2 puede entablarse tanto el recurso o reclamación económico-administrativa como la TPC, basándose, para esta última, en el hecho de que toda actividad de fijación del valor real cae dentro del área de influencia operativa de la mencionada tasación. Nos atrevemos a oponer que, siendo tal el caso, el hábitat propio de la TPC no lo constituiría el procedimiento de liquidación –como resulta pacífico– sino el de recaudación, en cuyo seno son muchos más los preceptos que obligan a la formulación de un juicio de cantidad⁴⁶.

⁴³ *Op. cit.*, pág. 113. Señala esta autora que «el valor de los bienes debe cifrarse siempre y con arreglo a las circunstancias concretas del caso y, por supuesto, en un valor estimativo de los bienes y derechos, ya que concretar el valor real resulta imposible, justamente porque los bienes o derechos no se han podido embargar o ejecutar. Para ello, la determinación del valor de estos últimos deberá regirse por lo dispuesto en el artículo 97 del RGR, como una forma de evitar que el alcance de la responsabilidad quede determinado de forma arbitraria».

⁴⁴ Recordemos que dicho precepto dispone, a efectos de fijación del valor del bien para subasta, que la valoración administrativa sea notificada al obligado al pago, quien, en caso de discrepancia, podrá presentar una valoración contradictoria realizada por perito adecuado, en el plazo de 15 días. Si la diferencia entre ambas valoraciones no excede del 20% de la menor, se tomará la tasación más alta; en caso contrario, se procederá a la designación de un tercer perito, cuya valoración deberá hallarse entre las de las partes y será la aplicable. El precepto se remite expresamente a los párrafos 1.º y 2.º del artículo 135.3 de la Ley 58/2003, precepto este último destinado a la TPC.

⁴⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.; CAAMAÑO ANIDO, M.; GARCÍA NOVA, C.; MAGRANER MORENO, F.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: *Derecho y práctica tributaria*, Wolters Kluwers, 2013, págs. 154 y 155. Estos autores van más allá: el valor no podrá ser discutido sino únicamente a través de la TPC.

⁴⁶ Véase el epígrafe 5 del texto principal.

3. COMPETENCIA Y MEDIOS DE VALORACIÓN

3.1. COMPETENCIA

El alcance es uno más de los elementos configuradores de la responsabilidad, luego su fijación debe seguir la regla general del procedimiento conducente a la declaración y exigencia de aquella. Competiendo dicho procedimiento a un órgano dado, a este mismo ha de competir la valoración previa a la fijación del alcance.

Razonemos el argumento.

La declaración de responsabilidad es atribución tanto de órganos liquidadores como recaudadores, dependiendo de que al tiempo de la misma haya concluido ya o no, respectivamente, el periodo voluntario de pago del deudor principal (art. 174.2 de la Ley 58/2003). Si sucede lo primero (competencia para derivar del órgano liquidador), parece fuera de todo sentido negar al órgano de gestión o inspección la posibilidad de efectuar la valoración a efectos del alcance por el hecho de que no se trate de un procedimiento liquidativo. Aceptar esta tesis sería contradictorio con los artículos 90 y 91 de la misma ley, que sí confieren esta competencia en otros supuestos no menos diferentes del liquidativo que el de responsabilidad. Pero, si la valoración puede ser hecha por el órgano liquidador cuando este tiene asignada la competencia para derivar, tampoco parece razonable admitir que esta misma competencia no pueda ser atribuida al de recaudación cuando es este otro quien ha de derivar. No lo es en pura lógica ni tampoco *de lege data*, pues ha sido vocación declarada de la Ley 58/2003 atribuir, en la medida en que se ajuste a la naturaleza de sus funciones, las mismas atribuciones a los órganos de comprobación que a los de recaudación (art. 162 de la Ley 58/2003). Forzoso es concluir, así, por transitividad, tal y como avanzábamos, que la competencia valorativa se residencia en el órgano competente para declarar y exigir la responsabilidad a la formación de cuyo alcance sirve dicha valoración⁴⁷.

3.2. MEDIOS DE VALORACIÓN

La valoración solo puede hacerse usando alguno de los métodos habilitados en el artículo 57.1, pues son los únicos puestos a disposición de la Administración tributaria, no solo a efectos de la comprobación de valores, sino desde una perspectiva más amplia, a cualquier efecto tributario. El argumento de peso en defensa de este criterio es de orden puramente material. Si la Administración tributaria, fuera de los casos de la comprobación de valores, se ve también en la necesidad de valorar, lógico es que lo haga con los medios recogidos en la LGT antes que con otros no previstos en ella.

⁴⁷ Queda a salvo de este comentario el caso del dictamen pericial, en que, según luego se dirá, ha de haber una absoluta correspondencia entre la titulación del valorador y la naturaleza del bien a valorar. Pero dicha restricción puede evitarse absteniéndose de recurrir a dicho medio de valoración, que no es sino uno más entre los varios admisibles.

Estos medios deben ser usados con todas las limitaciones inherentes a los mismos. Así, por ejemplo, valorar inmuebles resulta mucho más problemático que hacer lo propio con, digamos, vehículos. De hecho, a finales de cada ejercicio, el Ministerio de Hacienda aprueba, todos los años, una tabla de precios medios de vehículos, motocicletas y aeronaves que despeja cualquier duda. No es posible actuar así con inmuebles. La bondad del sistema de precios medios de mercado, como técnica de valoración, queda supeditada a la existencia de un verdadero y efectivo mercado, en el que diariamente tenga lugar un conjunto suficiente de transacciones de elementos homogéneos o muy similares. Pero ello, tratándose de inmuebles, es difícil de conseguir. Dejando al margen razones coyunturales, cada finca es necesariamente distinta de las demás, incluso aun cuando se dé coincidencia de ubicación, antigüedad o calidad de los materiales empleados en su construcción. El método de cotizaciones de mercado es todavía menos apto para la valoración de inmuebles, siendo su espacio por antonomasia el de los activos financieros y, en general, valores mobiliarios, negociados en mercados con la suficiente profundidad y transparencia. En definitiva, el valor atribuible a los inmuebles es siempre más discutible que el de otros bienes, lo que representa una fuente de conflictividad que el obligado al pago tratará de explotar como beneficio adicional del vaciamiento.

Tampoco el método de capitalización de beneficios resulta factible, pues exige usar el tipo de interés señalado por la ley de cada tributo, que no es el caso, ni tan siquiera cuando la responsabilidad viene causada por un único impuesto (cosa menos infrecuente de lo que se piensa). Volvamos a mencionar que en el supuesto del artículo 42.2 se responde de una cantidad a tanto alzado, equivalente al perjuicio causado, con absoluta desconexión de las liquidaciones de origen (lo que no significa que el perjuicio no pueda cifrarse en el exacto importe de dicha liquidación, que, en tal caso, no será liquidación, sino perjuicio igualmente).

Si se opta por el uso de dictamen pericial, por su parte, habrá que respetar los requisitos de este método, ya analizados *ad nauseam* por la doctrina, lo que justifica aludir aquí solo a sus elementos fundamentales⁴⁸:

- a) El dictamen debe ser suscrito por persona con titulación acorde a la naturaleza de bien, titulación que no solo debe poseerse, sino hacerse constar expresamente en el informe⁴⁹.
- b) Su contenido debe ser una pericia auténticamente individualizada, no la individualización, más o menos afortunada, de un teórico precio de mercado (art. 158.3 del RAT). Si dicha individualización exige o no una *inspección in situ* es, en cambio, cuestión no pacífica⁵⁰.

⁴⁸ Aparte de que, en tal caso, la competencia valorativa del órgano derivante será de mera recepción formal de la valoración en el acuerdo de responsabilidad, no de valoración propiamente.

⁴⁹ Entre otras, SSTs de 14 de noviembre de 2007 (EDJ 225055) y de 30 de mayo de 2010 (EDJ 102646).

⁵⁰ A favor, entre otras, la STSJ de Burgos de 17 de julio de 2009 (EDJ 172168) y la STSJ de Extremadura de 15 de abril de 2008 (EDJ 757762). En contra, la STSJ de Castilla-La Mancha de 24 de mayo de 2005.

El requisito señalado como a) exige la elaboración del informe por un arquitecto o arquitecto técnico, funcionario desprovisto de funciones tributarias. Por ello, acudiendo a la pericia, debe darse entrada en el procedimiento a un tercero (art. 159.2 del RAT). Pero la inmediatez de respuesta que conlleva el artículo 42.2 exige una actuación integral, que abarque –en la medida de lo posible– todos los aspectos inherentes a la declaración y exigencia de la responsabilidad, y atribuya su llevanza a término a los órganos con competencias en el procedimiento. Ello justifica el escaso uso que se hace de él.

En cuanto al método de valoración previsto en el artículo 57.1 b) –el más utilizado en la práctica–, supone la aplicación de un coeficiente multiplicador al valor catastral del inmueble. Su validez la supedita la norma a que tales coeficientes hayan sido aprobados por la Administración que los vaya a aplicar y que su publicidad consista en la información pública sobre la metodología técnica utilizada para su cálculo, los propios coeficientes resultantes y su periodo temporal de validez⁵¹.

No existe inconveniente, por último, en aplicar los medios incorporados al artículo 57.1 por la Ley 36/2006⁵².

No creemos que opere aquí el límite que a la comprobación de valores impone la propia LGT, cuyo artículo 134.1 impide modificar el valor consignado por el interesado si este se ha atendido a valores publicitados por la Administración actuante⁵³ o comunicados por esta a expresa petición del interesado. Precisamente porque no nos hallamos ante una comprobación de valores. Sin embargo, principios como el de confianza legítima o la doctrina de los actos propios parecen aconsejar también aquí la aplicación de estas limitaciones.

En la medida en que la Agencia Tributaria tiene encomendada la gestión recaudatoria ejecutiva de las comunidades autónomas, mediante convenio, cuando se trate de derivaciones de responsa-

⁵¹ En el ámbito estatal, la aprobación corresponde al ministro de Hacienda, mediante orden. La norma que regula actualmente esta materia tiene ya algunos años, pues se trata de la Orden de 14 de octubre de 1998 (BOE núm. 251, del 20), que fija el coeficiente de modo implícito, a través de un coeficiente auxiliar $RM = 0,50$ ($R =$ referencia; $M =$ mercado). Es, en suma, un coeficiente de referencia al mercado, y significa un valor catastral situado en la mitad del valor de mercado (es decir, un valor de mercado doble al catastral). La parquedad de esta orden invita a pensar que no cumple con las exigentes condiciones incorporadas al artículo 158.2 del RAT, pero esta impresión se desvanece si consideramos que es la metodología de las ponencias de valores catastrales, también públicas aunque no presentes en la orden, lo que sustenta el mencionado coeficiente. Sobre el procedimiento de gestión catastral puede consultarse VARONA ALABERN, J. E.: *El valor catastral, su gestión e impugnación*, Aranzadi, 2001.

⁵² Valor asignado a los bienes en pólizas de seguro o a efectos de constitución de garantías hipotecarias y valor declarado para el mismo bien en el plazo de los dos años anteriores.

⁵³ Algunas comunidades autónomas poseen tanto coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral, que actúan como elemento desencadenante de una comprobación no prioritaria (valores orientativos), como valores aplicables en caso de declaración por debajo del valor orientativo. Entendemos que declarar por los simples valores orientativos –y no por los derivados de la metodología valorativa aplicable en su defecto, más altos– sería motivo suficiente para impedir la comprobación de valores en aplicación del artículo 134.1 de la LGT. El término valores orientativos parece haber sido acuñado por FALCÓN Y TELLA, R.: «Valores orientativos de referencia y comprobación de valores», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, págs. 6-7.

bilidad de deudas autonómicas, podrá usar los coeficientes multiplicadores de dichas comunidades, puesto que tales convenios atribuyen las derivaciones del artículo 42.2 a la referida Agencia⁵⁴.

Algunas sentencias parecen permitir, no obstante, métodos de valoración más «imaginativos», no ahorrados totalmente en el marco del artículo 57.1, si bien no desprovistos de sentido común. Lo cual permite abundar en la idea, ya asentada anteriormente, de que esta valoración no es comprobación de valores, pues la comprobación no puede salirse del marco estricto del artículo 57.1. Así, por ejemplo, la SAN 399/2012⁵⁵ acepta la valoración que se hace atendiendo a las reglas de valoración de usufructos temporales establecidas en la normativa del ITP y AJD, corregida mediante la aplicación del IPC, a fin de tomar en cuenta la variación experimentada en el precio de la vivienda [es la introducción del IPC lo que hace que no se trate de la valoración establecida por la ley del tributo, *ex art. 57.1 i*) de la Ley 58/2003]. En igual sentido, la STS 5306/2012, de 10 de julio⁵⁶, acepta el valor derivado del informe preceptivo emitido por el perito del Registro Mercantil al valorar las aportaciones al capital de la sociedad (si bien se trata de un informe pericial, no fue emitido al efecto que la sentencia enjuicia, de ahí la singularidad). Finalmente, el TEAC (Resolución de 2 de abril de 2013, FJ 9.º) destaca también el carácter potestativo que para la Administración tributaria tiene la utilización de los medios contemplados en el artículo 57 de la LGT.

4. ASPECTO TEMPORAL DE LA VALORACIÓN

A diferencia de las cuestiones anteriores, esta otra sí ha recibido cierta atención por parte de los órganos judiciales y la doctrina. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional 653/2012⁵⁷, de 13 de febrero, dispone que la valoración se haga a la fecha en que tuvo lugar la ocultación. El Tribunal Supre-

⁵⁴ Base 3.º.2, letra j), párrafo 2.º, del convenio respectivo, todos ellos de 2006 y adaptados al convenio marco, de 27 de marzo de dicho año, aprobado por sesión plenaria de la Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria. Lo han suscrito las 15 comunidades autónomas de régimen general, de acuerdo con las siguientes fechas de publicación en el BOE: Andalucía (24 de octubre de 2006), Aragón (18 de octubre de 2006), Asturias (19 de octubre de 2006), Baleares (2 de noviembre de 2006), Canarias (17 de octubre de 2006), Cantabria (16 de octubre de 2006), Castilla-La Mancha (19 de octubre de 2006), Castilla y León (24 de octubre de 2006), Cataluña (8 de noviembre de 2006), Extremadura (18 de octubre de 2006), Galicia (16 de octubre de 2006), Madrid (17 de octubre de 2006), Murcia (23 de diciembre de 2006), La Rioja (8 de noviembre de 2006) y Comunidad Valenciana (8 de noviembre de 2006). Excepto el convenio suscrito con la Región de Murcia (cuya vigencia expira el día 31 de diciembre de 2021), todos los demás expiraban a 31 de diciembre de 2006, aunque se entienden prorrogados automáticamente salvo denuncia expresa. A través de ellos se recaudan: a) los ingresos de derecho público de la comunidad autónoma respectiva; b) los ingresos de derecho de las administraciones públicas que la comunidad autónoma haya asumido. La gestión de la Agencia tributaria es en todo el territorio nacional y, en su caso, en el resto de la Unión Europea, excepto en los casos de Canarias, Cantabria, Extremadura y Galicia, en que se limita a deudores con domicilio fuera del territorio autonómico correspondiente. Además de la responsabilidad del artículo 42.2, la Agencia Tributaria ha asumido también en virtud de tales convenios la responsabilidad de sucesores (arts. 39 y 40 de la LGT), por sucesión en la actividad económica [art. 42.1 c)] y en los casos de partícipes o comuneros en los entes del artículo 35.4 de la LGT [art. 42.1 b) de la LGT].

⁵⁵ Id. Cendoj (FJ 4.º).

⁵⁶ Id. Cendoj 2807913002201200927.

⁵⁷ Id. Cendoj (28079230072012100093), FJ 13.º.

mo, por su parte, en Sentencia 5306/2012, de 10 de julio⁵⁸, parece apuntar al valor en la fecha en que tuvo lugar la aportación de los bienes al capital social, que viene suponer el mismo criterio de la anterior. La propia Agencia Tributaria confirma esta tesis a través de su sistema de preguntas INFORMA.

También es esta la opinión de BOSCH CHOLBI⁵⁹. Por su parte, ARGÜELLES PINTOS y FELTRER BAUZÁ⁶⁰ («El momento de dicha valoración deberá fijarse, a nuestro juicio, en un momento anterior al de declaración de responsabilidad, puesto que pueden existir notables variaciones de valor entre el momento de la traba y el de exigencia de la responsabilidad... Ahora bien, hecha esta aproximación, cualquier intento de fijar una fecha de referencia con validez universal entra en el campo de la mera especulación, ya que la legislación no aporta datos suficientes para determinarla. Lo lógico y usual es adoptar como fecha valor del bien la del momento del embargo o el levantamiento de los bienes, puesto que, aunque parece acorde con la lógica valorar los bienes con referencia al momento en que se hubiese producido su enajenación forzosa de no haberse producido los hechos que determinaron la responsabilidad, son escasos los supuestos en que tal fecha puede determinarse a ciencia cierta») se debaten entre la valoración a la fecha del vaciamiento o a aquella otra en que el embargo hubiera podido tener lugar de no haberse vaciado los bienes, si bien destacan la dificultad, en muchos casos, de fijar el segundo de dichos momentos temporales.

A nuestro modo de ver, la fecha de realización del presupuesto de la responsabilidad no constituye un dogma; la propia Ley 58/2003 le concede solo importancia secundaria al regular la prescripción, señalando que el *dies a quo* de su cómputo únicamente se fija en ese momento temporal cuando sea posterior al vencimiento del periodo voluntario del deudor principal. Tomar la fecha del vaciamiento –a efectos de valoración de los bienes distraídos– conduce, por otra parte, a una incongruencia temporal. En los supuestos del artículo 42.2, el inicio del procedimiento suele ir, en la práctica totalidad de los expedientes, acompañado de la adopción de medidas cautelares del artículo 81⁶¹. Pero el juicio de opinión sobre la eventual existencia del riesgo objetivo –que, junto

⁵⁸ Ya citada.

⁵⁹ *Op. cit.*, pág. 16. De este modo considera el autor conectados el momento de valoración y el de inicio de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable. Entendemos, como corolario de su tesis, que esta misma conexión obliga a situar la valoración en el día siguiente al vencimiento del periodo de pago del deudor principal si fuera este otro el *dies a quo* de la referida prescripción.

⁶⁰ *Op. cit.*, pág. 160.

⁶¹ CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, 1998. Resulta de especial interés su análisis de los aspectos generales de toda medida cautelar, que por su interés nos permitimos reproducir. Las medidas cautelares pueden ser definidas como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado proceso jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado, que en caso contrario podría verse dificultado. Esta dificultad podría derivar tanto de actos propios de las partes intervinientes como de ser ajena a ellas. Se trata siempre, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales, que deben ser adoptadas, cuando procedan, con carácter de urgencia. Los presupuestos habilitantes de su adopción son los tres siguientes: a) La apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*, el humo del buen derecho, en sentido figurado): El resultado que se pretende garantizar con ellas debe tener visos probables de ser el más acertado desde un punto de vista jurídico. Cuando quien promueve la medida cautelar es un órgano de la Administración pública (como sucede en el caso del art. 81 de la LGT), este requisito se sobreentiende cumplido siempre, atendida la presunción de legalidad del acto administrativo (art. 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones

con el subjetivo, justifica la adopción de las medidas cautelares— exige valorar dicho patrimonio, para confrontarlo con el alcance de la responsabilidad⁶². De aceptar la tesis expuesta al inicio de este epígrafe, se estarían comparando magnitudes temporales disímiles, con lo cual quebraría el principio de homogeneidad temporal que debe presidir la elaboración de cualquier ratio⁶³. La contradicción sería más patente todavía si, como suele ocurrir en ocasiones, el patrimonio disponible por el presunto responsable a la fecha de adopción de las medidas es el mismo que recibió este del deudor principal a través del expediente de vaciamiento que trata de combatirse. Por ejemplo, confrontando una deuda de 1.000 con un patrimonio a la fecha del vaciamiento de 500 resulta un alcance de 500. Si tales bienes son los que posee el presunto responsable a la fecha de inicio del procedimiento de responsabilidad, pero han experimentado una variación a la baja de, digamos, el 25 %, valdrán $500 \times (1 - 0,25) = 375$. Resultaría de ello que el patrimonio disponible (375) es inferior al causante del vaciamiento (500) en un 25 %, lo que obligaría a incluir en la medida otro tipo de bienes, hasta completar el 100 % del alcance. Así, los bienes que propiciaron el vaciamiento no serían, extrañamente, suficientes para garantizar la responsabilidad que nace a causa de ese vaciamiento.

La fecha de inicio del procedimiento de responsabilidad quizá sea, por este motivo, un momento temporal más apropiado para la valoración de los bienes que aquella otra en que estos fueron sustraídos al alcance de la acción recaudatoria.

Verdaderamente, de acuerdo con la tesis que proponemos, la valoración queda en manos de la Administración tributaria, que decide bajo parámetros de puro orden interno en qué momento iniciar el procedimiento de responsabilidad. En este sentido, la fecha del vaciamiento, inamovible,

Públicas y del Patrimonio Administrativo Común); b) La probable infructuosidad del procedimiento por el tiempo empleado en su substanciación (*periculum in mora*; peligro por la demora): Debe existir el riesgo fundado, en caso de no adoptar tales medidas, de que, en tanto el procedimiento está siendo tramitado —y, en consecuencia, por su pendencia no puede desembocar en el resultado que le es propio—, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de final consecución de dicho resultado. A este requisito se refiere el mencionado artículo 81.1 como «indicios racionales de que en otro caso (es decir, de no adoptarse las medidas) dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado»; c) La fianza: Dado que la medida cautelar, en tanto supone la ejecución anticipada del resultado del procedimiento, determina la ventaja inicial de una de las partes del mismo sobre la otra, origina un desequilibrio que debe ser compensado adecuadamente. Ello se logra estableciendo una fianza al sujeto beneficiado por la medida, con cargo a la cual debe ser indemnizada la parte afectada por dicha medida si, a la luz de la resolución por la que finalice el procedimiento, la tal medida acaba siendo improcedente. En el caso de las Administraciones públicas no opera este tercer requisito, pues la solvencia administrativa se presupone, si ya no ilimitada, al menos sí suficiente. Por este motivo, tampoco el artículo 81 la menciona (al igual que el requisito *a*, sobre el que guarda igualmente silencio). La medida que pretenda adoptarse debe ser, finalmente, proporcionada, y una vez adoptada no debe extender su vigencia más allá de lo estrictamente necesario (provisionalidad). Apariencia de buen derecho, peligro de mora, fianza, proporcionalidad y provisionalidad son, pues, los elementos consustanciales de toda medida cautelar, incluidas las tributarias, sin perjuicio de que algunos de ellos (apariencia de buen derecho y fianza) se presupongan en el caso de estas últimas.

⁶² Adoptar tales medidas cuando el alcance supone, por ejemplo, el 5 % del patrimonio disponible por el presunto responsable sería a todas luces injustificado.

⁶³ Obviamente, podría restituirse la homogeneidad temporal valorando los bienes a efectos de las medidas cautelares a la fecha del vaciamiento. Pero, entonces, toda pretensión de erigir tales medidas en garantía del cobro de la deuda desaparece, puesto que acaban siendo construidas sobre valores inexistentes, que si bien fueron, ya no lo son. Toda pretensión de garantía se desvanece entonces.

representa una certeza indisponible que predispone a su favor. Pero no es menos válida la réplica de que la circunstancia de ensayar la vía misma de la responsabilidad –no ya frente al agotamiento de las posibilidades de cobro ejecutivo del deudor principal (de cuyos bienes, recordemos, no hace excusión la responsabilidad solidaria)⁶⁴, sino incluso respecto de la alternativa consistente en iniciar acciones judiciales, civiles y penales–, es otra fuente de discrecionalidad al menos tan intensa como la decisión de iniciar el procedimiento de responsabilidad en un momento u otro. Pero esto último no cabe cuestionarlo. El único límite, en este sentido, es la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable. Llegado el caso, además, el vaciamiento carecerá de toda importancia si, pese a haber sucedido, la deuda se cobra de otros obligados al pago. Téngase en cuenta, a este efecto, que la circunstancia de que la responsabilidad del artículo 42.2, especialmente la de su letra a), sea una responsabilidad de intención significa que puede exigirse incluso si los propios interesados, a la vista de la reacción administrativa o por cualquier otra causa, «desmontan» el vaciamiento actuado, pues lo que cuenta es, como decimos, la intencionalidad. Cosa distinta es que, si la deuda principal fenece, haga lo propio la obligación de pago del responsable, accesoria de la primera e incapaz por ello de supervivencia autónoma. La deuda principal puede, por su parte, desaparecer porque la abone el propio titular pasivo de la misma o cualquier otro corresponsable (no necesariamente responsable por el art. 42.2). Recuérdese que los corresponsables son todos ellos solidarios frente a la Hacienda pública, tanto si respecto del deudor principal responden a título solidario como subsidiario. Que una deuda pueda ser exigida a través de varios tipos de responsabilidad también es pacífico, ya que cabe que se sitúe en la intersección del alcance de varios presupuestos de responsabilidad (alternativos, pero no excluyentes).

No cabe desconocer, en cualquier caso, que tratándose, por ejemplo, de la responsabilidad del artículo 42.2 b), el valor de los bienes y derechos es, indudablemente, el saldo que mantenía la cuenta en el preciso instante (fecha y hora) de la traba.

Quizá, después de todo, sostener como fecha de valoración la del momento en que sucede el vaciamiento no sea, pues, tan desaconsejable. A pesar de nuestras reflexiones previas.

5. EXTENSIONES

Hemos tenido ocasión de apuntar con anterioridad que, al igual que sucede con los órganos de gestión, los de recaudación se ven compelidos por la norma, en múltiples ocasiones, a formular juicios cuantitativos, necesarios para la correcta tramitación de los expedientes a su cargo. Los supuestos más habituales son los siguientes:

- a) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía, a fin de optar, en su caso, con carácter preferente, por el embargo (art. 168.2 de la LGT), en contra de la regla general de que las garantías deben ser ejecutadas en primer lugar (art. 168.1 de la LGT).

⁶⁴ En suma, la Ley 58/2003 no exige dicha excusión, pero tampoco la impide.

- b) Valoración de los bienes a efectos de observancia del principio de proporcionalidad en el embargo (art. 169.1 de la LGT), que exige que el valor de los bienes a embargar resulte lo más ajustado posible a la deuda perseguida.
- c) Valoración de los bienes susceptibles de embargo con el objeto de determinar la eficacia presunta de su enajenación (art. 169.5 de la LGT).
- d) Valoración de los bienes a efectos de la declaración de fallido parcial del deudor principal y su eventual revisión, así como de los créditos incobrables (arts. 61.1 y 63 del RGR).
- e) Comprobación de la valoración otorgada a los bienes ofrecidos para pago en especie (art. 40 del RGR), como garantía para el aplazamiento o fraccionamiento de deudas (arts. 44 a 54 del RGR) o para la suspensión de su ejecución.
- f) Determinación de la cuota de liquidación y demás percepciones patrimoniales integrables en la responsabilidad de los sucesores (art. 40.1.1.º de la LGT).

En todos estos casos –así como en aquellos otros en que la norma imponga o de la norma se deduzca dicho juicio cuantitativo, sin indicar cómo realizarlo (a diferencia, pues, del art. 97 del RGR)–, estimamos que resultarán aplicables las conclusiones vistas en los epígrafes precedentes. No cabrá, pues, cuestionar el valor sino atacando el acto en el cual se integre el juicio cuantitativo conducente a su fijación, sin que, en ningún caso, quepa la TPC.

6. CONCLUSIONES

Las reflexiones llevadas a cabo en este trabajo las consideramos susceptibles de ser resumidas en unas cuantas conclusiones, que pasamos a exponer a modo de cierre de la exposición:

1. A través del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se tipifican, en cuatro apartados, distintas conductas causantes de un daño patrimonial a la Hacienda pública, la cual, por mor de las mismas ve imposibilitada u obstaculizada su legítima acción de cobro.
2. El carácter especial que, frente a los demás supuestos de responsabilidad, tanto solidarios como subsidiarios, presenta la del artículo 42.2 citado se concreta, entre otros aspectos, en un alcance propio. Así, forman parte del mismo la deuda tributaria pendiente, sanciones tributarias, recargos ejecutivos, intereses de demora y otros ingresos de derecho público tributarios, pero solo hasta el valor de los bienes o derechos perjudicados.
3. La introducción de dicho límite (no presente, insistimos, en ningún otro supuesto de responsabilidad) es lógico trasunto de la propia naturaleza de la citada responsabilidad (cauce de exigencia de responsabilidad patrimonial extracontractual,

ex art. 1.902 del Código Civil). Si el artículo 42.2 trata de combatir el perjuicio económico que las conductas incorporadas a sus diversos tipos encierra, no puede situarse en la cifra de los importes perseguidos, sino en la parte de la misma que podría haber sido cobrada con cargo a patrimonio distraído. De ahí que el alcance sea, en definitiva, la menor cantidad de entre las deudas y sanciones, por un lado, y el valor de los bienes y derechos en cuestión, por otro.

4. Mediante este alcance privativo se da entrada, pues, a la valoración y, con ello, a todas las dudas que la cuestión valorativa ha planteado tradicionalmente. Cabe referirse a las tres siguientes, no abordadas expresamente por la norma: ¿Puede llamarse comprobación de valores a la actividad de valoración llevada a cabo con el objeto de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2? ¿Quién es competente para dicha valoración y de qué medios dispone para llevarla a cabo? ¿A qué momento temporal debe ir referida la valoración de los bienes y derechos incluidos en el presupuesto de la responsabilidad? A tales preguntas ha de responderse considerando, desde una óptica práctica, que la deslocalización patrimonial con fines recaudatorios es, sobre todo, de bienes inmuebles.
5. Respecto de la primera, la comprobación de valores representa una actividad instrumental, de fijación o corrección de los valores declarados, cuyo desenlace natural es la práctica de una liquidación tributaria. Pero la derivación de responsabilidad no provoca el nacimiento de una nueva liquidación; esta ya se ha practicado al deudor principal. El responsable solo debe afrontar esa misma liquidación –cuyo pago se le traslada– bajo presupuestos y en un momento procedimental propios. A mayor abundamiento, la valoración que exige una adecuada integración del alcance de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003 tiene en cuenta, a diferencia de las valoraciones de comprobación estrictas, junto a los elementos físicos inherentes al bien determinadas circunstancias jurídicas que limitan su valor, tales como las cargas que pesan sobre él, lo que ahonda la diferencia que separa esta valoración de la comprobación de valores. La respuesta a la pregunta ha de ser, pues, negativa. Que dicha actividad valorativa no constituya comprobación de valores impide atacarla mediante la TPC, si bien no excluye su práctica a través de los medios contemplados en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003. De no admitir este resultado, bien no cabría cuestionar los valores declarados a efectos del blindaje –en cuyo caso se estaría, paradójicamente, propiciando el fraude que trata de combatirse–, bien habría que hacerlo a través de medios no previstos legalmente, con la quiebra de seguridad jurídica que ello representaría.
6. El órgano competente para llevar a cabo la valoración es el que tenga a su cargo la declaración de la responsabilidad, salvo en caso de que se recurra al dictamen pericial, en cuyo caso dicho órgano se limitará a la recepción formal, en el seno de la declaración, de la valoración realizada por arquitecto o arquitecto técnico, y, en general, por perito con titulación acorde a la naturaleza del bien a valorar. En cuanto a los medios de valoración utilizables, junto con los del artículo 57.1 citado, la jurisprudencia permite usar otros no aherrojados en dicho precepto, si bien no carentes de pleno sentido.

7. Respecto de la tercera y última pregunta, puede decirse que la doctrina se inclina por fijar como fecha de valoración aquella en que tuvo lugar el presupuesto de la responsabilidad, si bien existen, a nuestro juicio, razones fundadas para optar por un momento alternativo: aquel en que se inicia el procedimiento de responsabilidad. Aunque este segundo momento no goza de la inamovilidad del primero, evita ciertas contradicciones valorativas y, en todo caso, no choca con la importancia solo relativa que la Ley 58/2003 concede al momento de realización del presupuesto de la responsabilidad. No obstante, por razones de coherencia interpretativa del artículo 42.2 (que posee otros tres supuestos, en los cuales la segunda tesis resulta de aplicación inducta) nos inclinamos, finalmente, por la primera de ambas opciones.
8. Las tres preguntas anteriores se plantean, en realidad, en todo supuesto en que resulte necesario emitir un juicio cuantitativo. En el ámbito recaudatorio ello sucede con frecuencia. La respuesta a las mismas, en estos otros escenarios, debe ser la ya apuntada, salvo que la norma expresamente disponga lo contrario, como sucede, por ejemplo, respecto del modo de proceder a la valoración de los bienes a efectos de subasta (art. 97 del RGR), en que se habilita un procedimiento contradictorio específico.

7. EL CRITERIO DEL TEAC

7.1. CONTENIDO

Cuando redacté este trabajo, hace más de un año y medio, el TEAC no se había pronunciado todavía sobre la materia que nos ha ocupado aquí. No es el caso ya. Mediante dos resoluciones, ambas de fecha 30 de octubre de 2014⁶⁵, asienta la doctrina que a continuación exponemos:

- a) La Administración puede aceptar la valoración dada por las partes a los bienes o derechos involucrados en el esquema de vaciamiento causante de la responsabilidad. Dicha aceptación no es constitutiva de valoración y, por tanto, en tales casos no podrá ser cuestionada la referida cuantía a través de la TPC.
- b) También le cabe a la Administración no aceptar dicho valor⁶⁶, en cuyo caso el razonamiento conducente al valor alternativo al declarado si es actividad de valoración. Cabe, pues, contra ella, la citada TPC. Pero es una TPC castrada, ya que su solicitud, nos dice el TEAR, ni suspende el procedimiento de ejecución ni incluye la posibilidad de reservarse el derecho a promoverla.

⁶⁵ R. G. 120/2014 y 2579/2014.

⁶⁶ El TEAC solo distingue la aceptación del valor de parte de la fijación de un valor distinto, pero no matiza que dicho valor, en el segundo caso, deba ser necesariamente superior. Por tanto, en principio, también la fijación de un valor inferior al declarado es considerada valoración. En la práctica, huelga decir que este supuesto no va a darse nunca.

Este criterio supone la expresa desestimación del punto de vista del departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, que ha tenido que plegarse a él. En consecuencia, ya en la misma propuesta de resolución del procedimiento de responsabilidad, desde que dicho criterio es conocido, se incluye una mención adicional relativa a los extremos señalados por el TEAC.

7.2. ANÁLISIS CRÍTICO

Una lectura medianamente atenta de los razonamientos vertidos en los epígrafes anteriores permitirá al lector comprender, sin mayor esfuerzo, que nuestro criterio no puede ser más que discrepante del esgrimido por el TEAC. Pero las resoluciones citadas son atacables no solo a través de ellos, sino incluso desde los propios fundamentos lógicos del razonamiento del TEAC. Respecto de esta segunda línea de contraargumentación cabe decir que el tribunal muestra empacho en reconocer –para vetar la aplicación del art. 97 del RGR– que «el procedimiento de derivación de responsabilidad tiene una regulación propia que hace innecesario acudir a la aplicación analógica o supletoria de otras normas para determinar cuáles son los trámites a seguir». Entonces, ¿por qué recurre al artículo 57 de la LGT y su correlato procedimental, el posterior artículo 135? La misma base hay para acudir a él como al artículo 97. Además, postergar el artículo 97 frente al 57 significa una analogía excesiva, que nos saca fuera del propio ámbito recaudatorio –el más próximo, por definición, al ámbito integrable por identidad de razón– para adentrarnos en el tributario genérico. Por otra parte, si se concibe la fijación de un valor diferente del declarado como actividad de valoración cuestionable mediante la TPC, ¿por qué no se acepta esta con todas sus consecuencias? En definitiva, no tiene ningún sentido buscar fuera del procedimiento de recaudación (art. 57 de la LGT) lo que este proporciona (art. 97 del RGR). Y, mucho menos, una vez tomada una opción (art. 57 de la LGT), aceptarla a medias.

7.3. UN PRONUNCIAMIENTO MÁS

Tras rehacer este trabajo, sobre la base de las consideraciones de los dos apartados anteriores, creí finalizada mi tarea. Esta, sin embargo, no había concluido todavía. Lo hace ahora (espero), con el presente epígrafe adicional, añadido a última hora, a golpe del mismo TEAC. En esta última ocasión me limito a exponer el alto criterio administrativo, que comparto. Sirva también este inciso *in articulo mortis* para constatar, una vez más, la cambiante dinámica a la que se halla no pocas veces sometido el quehacer del estudioso fiscal.

Mediante Resolución de 28 de abril de 2015 (R. G. 3551/2014), el TEAC estima el recurso de alzada en unificación de criterio interpuesto por el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria en relación con el momento temporal al que debe ir referida la valoración de los bienes ocultados causantes de la aplicación del artículo 42.2 de la LGT. Este no es otro, a su decir, que aquel en que se cometió el vaciamiento. El criterio es interesante tanto por su contenido como por el relativamente copioso andamiaje jurídico del que echa mano para sustentar el fallo⁶⁷.

⁶⁷ Resolución TEAC de 28 de abril de 2010 (R. G. .2310/11/12-2009), SAN de 13 de febrero de 2012; STS de 10 de julio de 2012 (rec. 4802/2009), SAN de 8 de mayo de 2009, Resolución TEAC 1424/2007, de 9 de octubre, Resolu-

Casi como *obiter dicta*, se vuelve a insistir además en que la Administración puede aceptar la valoración dada por las partes –no siendo entonces de aplicación los arts. 57 y 135 de la LGT– o utilizar los medios de valoración previstos en el primero de dichos preceptos.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, P. [1999]: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores (la problemática de su control judicial)*, Diálogo.
- ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F. [2002]: *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi.
- BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J. [2011]: *Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*, Foro Jurídico.
- BERNARDO GÓMEZ, C.; CARPIZO BERGARECHE, J.; CORONADO SIERRA, M.^a y MONTERO DOMÍNGUEZ, A. [2007]: *Gestión e Inspección Tributaria. Guía*, Wolters Kluwers.
- BERTRÁN GIRÓN, M.^a [2008]: *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Thomson Aranzadi.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: *La derivación de responsabilidad tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters.
- [2011]: «La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de los bienes de los obligados tributarios», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, Aranzadi.
- CORCUERA TORRES, A. [1998]: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons.
- DELGADO GARCÍA, A. M.^a [2000]: *La derivación de la responsabilidad en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons.
- DE MIGUEL ARIAS, S. [2011]: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1997]: «Valores orientativos de referencia y comprobación de valores», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, Aranzadi.
- GALÁN RUIZ, J. [2005]: *La responsabilidad tributaria*, Thomson Aranzadi.
- GONZÁLEZ ORTI, D. [2002]: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2012]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos.
- RUIZ HIDALGO, C. [2009]: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons.
- VARONA ALABERN, J. E. [2001]: *El valor catastral: su gestión e impugnación (análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles)*, Aranzadi.

ción TEAC 2524/2009, de 8 de octubre, Resolución TEAR de Madrid de 24 de abril de 2014 (R. G. 10061/2013). Se citan tal y como aparecen en la resolución, en el mismo orden cronológico, además.