

Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales

Análisis de la **RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021**

Carmen Banacloche Palao

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC (España)

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

En este comentario se analiza una compleja Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de diciembre de 2023 en la que el tribunal unifica criterios respecto de dos aspectos tributarios diferentes:

- De carácter formal: se refiere a los efectos derivados de una resolución económico-administrativa que anula un acto administrativo (de gestión, inspección o recaudación) por motivos de forma, ordenando la retroacción de actuaciones. En este caso, el órgano económico-administrativo no puede pronunciarse sobre las cuestiones de fondo. Ahora bien, cuando la resolución del órgano económico-administrativo inferior es recurrida en alzada ante el TEAC, este hace una serie de matizaciones a la vista del principio jurídico que prohíbe la *reformatio in peius*, que analizaremos detalladamente en el trabajo.
- De naturaleza sustantiva: respecto a la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria, el TEAC concreta el alcance de la responsabilidad en el caso de que la ocultación afecte a los ingresos de una actividad económica, alcance que abarcará hasta el límite del valor de los bienes que se hubieran podido embargar (esto es, el valor del dinero ocultado), sin restar cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para la obtención de los ingresos.

Publicado (en avance *online*): 18-04-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. (Análisis de la RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 494, 136-148. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.21439>

1. Supuesto de hecho

Cierta contribuyente contrajo una deuda con Hacienda por importe total de 220.825,61 euros, en concepto de impuesto sobre sucesiones (por un fallecimiento acaecido el 13 de agosto de 2008) y sanción (ejercicio 2010). El Área de Recaudación del ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias derivó responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), a un matrimonio (don X y su cónyuge) por haber colaborado en la ocultación de los ingresos de la actividad económica desarrollada por la contribuyente. Concretamente, desviaron cantidades (hasta un importe total de 196.000 euros) durante los años 2006 (55.000 euros), 2007 (48.000 euros), 2008 (35.000 euros), 2009 (44.000 euros) y 2010 (14.000 euros) a la cuenta bancaria de la que era titular el hijo menor del citado matrimonio. Además, el órgano de recaudación consideró que los saldos de la cuenta bancaria de la deudora (por importe de 80.000 euros a 30 de mayo de 2008 y de 40.000 euros a 30 de junio del mismo año) también habían sido objeto de ocultación, al llevarse a una caja de seguridad de don X.

En consecuencia, y puesto que el importe total de los bienes ocultados (316.000 euros) era superior a la deuda tributaria pendiente, el ente público de Servicios Tributarios declaró la responsabilidad solidaria de don X y de su cónyuge, en su condición de causantes o colaboradores en la ocultación de bienes o derechos, por el importe total de la deuda (220.825,61 euros), requiriéndoles al pago.

Los responsables interpusieron reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del Principado de Asturias, que resolvió el 16 de mayo de 2014 estimando parcialmente la reclamación y ordenando anular el acuerdo de declaración de responsabilidad, puesto que se desconocía la fecha de devengo de la liquidación y de la sanción por el impuesto sobre sucesiones. La resolución ordenaba que se sustituyera el anulado acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por otro en el que, una vez fijada la fecha de devengo, al cuantificar el alcance de la responsabilidad, se tuvieran en cuenta los gastos de la actividad económica de la deudora (suministros, alquiler, personal, alimentos, impuestos, etc.). Por otra parte, ante la falta de pruebas, el TEAR rechazó que pudiera considerarse que había ocultación respecto a los saldos de las cuentas de la deudora en fecha 30 de mayo y 2 de junio de 2008, por importe total de 120.000 euros, presuntamente ingresados en la caja de seguridad del responsable.

Asimismo, respecto a las siete deudas de la contribuyente, el TEAR del Principado de Asturias centró solo en dos (la deuda por el impuesto sobre sucesiones y su correspondiente sanción) el objeto de la reclamación económico-administrativa, pues las otras cinco se referían a materias no sustanciables a través de dicha vía (tasa por licencia de apertura de local y cuatro expedientes sancionadores instruidos por las Consejerías de Bienestar Social y Sanidad del Principado de Asturias), declarando inadmisible la reclamación en lo concerniente a las mismas.

La resolución del TEAR del Principado de Asturias fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tanto por los responsables tributarios como por la directora general del ente público, la cual, aceptando la eliminación de la ocultación por los saldos de la cuenta corriente presuntamente derivados a la caja de seguridad (lo que implicó que los bienes ocultados y, consecuentemente, la deuda tributaria derivada a los responsables solidarios, quedaran reducidos a un valor de 196.000 euros), no consideró, sin embargo, que fuera ajustado a derecho deducir los gastos de los ingresos para determinar el alcance de la responsabilidad. En este sentido, alegó una interpretación literal del artículo 42.2 a) de la LGT, el cual indica como alcance de la responsabilidad «el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar de no haber existido ocultación», concepto distinto del margen bruto de explotación al que se llega restando los gastos de los ingresos de la actividad económica.

El TEAC dictó Resolución el 31 de enero de 2017 que estimó en parte ambos recursos de alzada (el de los responsables y el de la directora general), acordando:

- Que, al no constar en el expediente de derivación de responsabilidad tributaria ni el acuerdo de liquidación ni el acta de inspección ni el expediente sancionador relativos al impuesto sobre sucesiones, se contraviene el artículo 174.5 de la LGT, el cual permite al responsable impugnar el alcance global de la responsabilidad. Por tanto, dicha omisión formal ha podido disminuir las posibilidades de defensa del declarado responsable. Así pues, en virtud de lo establecido en el artículo 239.5 de la LGT, se ordena la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad y la resolución del TEAR del Principado de Asturias, y se ordena la retroacción de actuaciones al momento de la puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad al responsable, con el fin de que se incluyan en el mismo las liquidaciones, actas y sanción relativas a la deudora principal.

En ejecución de esta resolución, el órgano de recaudación dictó un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad (con fecha 6 de abril de 2017) únicamente por las deudas correspondientes a la liquidación (2008) y sanción (2010) del impuesto sobre sucesiones. El alcance de la responsabilidad derivada se redujo a 93.000 euros, eliminándose las deudas anteriores al fallecimiento, esto es, las correspondientes a 2006 y 2007. No obstante, el importe total de la derivación ascendía a 210.869,86 euros, a incluir recargo de apremio e intereses de demora.

Dicho acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria fue recurrido en reposición, recurso desestimado por Resolución de 11 de mayo de 2017.

De nuevo, los responsables acudieron a la vía económico-administrativa contra la desestimación del recurso de reposición, alegando que el alcance de la responsabilidad estaba mal calculado, pues no se restaban los gastos inherentes a la actividad económica, aportando un informe pericial de acuerdo con el cual se calculaba un rendimiento neto de la actividad de la deudora principal –desde agosto de 2008 (fecha de fallecimiento de la causante) hasta 2010– por importe de 24.164,82 euros, siendo este, por tanto, a su juicio, el alcance máximo de la responsabilidad solidaria.

El TEAR del Principado de Asturias dictó Resolución de 7 de mayo de 2021 estimando parcialmente la reclamación interpuesta, de acuerdo con el siguiente criterio:

Respecto a la minoración para la fijación del alcance de las cantidades estimadas en concepto de gastos necesarios para la actividad, y en orden a no vulnerar la prohibición de la *reformatio in peius*, habida cuenta de que ya ha existido un pronunciamiento previo sobre esta cuestión, pese a su anulación por cuestiones formales, este Tribunal mantiene el criterio expuesto en la resolución de 16 de mayo de 2014, de forma que deberán tenerse en cuenta en la delimitación del importe susceptible de embargo, los gastos de la actividad de la deudora a la Hacienda Pública [...] al objeto de deducirlos de los ingresos de la actividad a partir de la fecha de devengo de las deudas perseguidas.

En consecuencia, se confirmó el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero modificando su alcance.

Esta resolución del TEAR del Principado de Asturias fue recurrida ante el TEAC por la vicepresidenta del ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias por considerarla gravemente dañosa y errónea respecto a la interpretación del artículo 239.2 y 3 de la LGT, con relación al artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo).

Entiende la Administración tributaria que la interpretación que hace el TEAR priva de sus efectos anulatorios a la resolución del TEAC cuando resuelve en alzada acordando la anulación del acto por motivos formales, así como la retroacción de actuaciones. En cuanto al fondo del asunto, considera que el alcance de la responsabilidad tributaria establecido en el artículo 42.2 de la LGT ha de ser, como máximo, el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar por la Administración tributaria de no haber habido ocultación, sin que en el caso de actividades económicas, empresariales o comerciales ocultadas se le deba restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad, ya que ni la interpretación literal del precepto ni su análisis lógico-sistémático conduce a otra consideración. La ley fija el alcance de la responsabilidad en el valor de los bienes ocultados, siendo el concepto de «bien» muy distinto de la noción que emplea el TEAR en su resolución, que es la de beneficio contable (ingresos menos gastos), la cual no aparece ni en la LGT ni en el Reglamento general de recaudación.

2. Doctrina del tribunal

La doctrina del TEAC en relación con los dos aspectos controvertidos que se analizan en esta resolución (el formal y el de fondo) es la siguiente:

1. Respecto a la cuestión formal, el TEAC la resuelve apoyándose en el *principio de prioridad lógica de las cuestiones formales*, reiterando su consolidada doctrina de que cuando

el TEAC anula un acto administrativo por cuestiones formales no debe pronunciarse sobre el fondo del asunto. Pero además han de tenerse por no realizados los pronunciamientos del Tribunal Regional sobre el fondo del acto administrativo anulado que perjudiquen al reclamante, y mantenerse los que le beneficien, en virtud de la prohibición de la *reformatio in peius*, salvo (y esta matización es fundamental) que dicha interpretación favorable al contribuyente hubiese sido impugnada en alzada por la Administración tributaria:

Cuando el *defecto formal* causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por el TEAC con ocasión de la impugnación en alzada de la resolución dictada en primera instancia por un TEAR, el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales determina que : (i) el TEAC debe anular el acto por dicho motivo, ordenando la retroacción de actuaciones al momento de la comisión de dicho defecto formal para que, en su caso, si procede, se dicte otro nuevo acto cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse el primero o reparando la falla procedural que causó su anulación; (ii) el TEAC debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos; (iii) deben tenerse por no realizados los pronunciamientos sobre el fondo del TEAR contenidos en su resolución dictada en primera instancia en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirmen la actuación (ya anulada) del órgano gestor. Sin embargo, *en lo que se refiere a los pronunciamientos de fondo realizados por el TEAR estimatorios de las pretensiones del reclamante, el límite que la prohibición de la reformatio in peius supone, impide que la anulación de la resolución del TEAR afecte a los pronunciamientos que en ella se contienen de reconocimiento de derechos a favor del interesado que no hayan sido cuestionados por el recurrente en el recurso de alzada*, que por ello deberán ser mantenidos en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse.

2. En lo que se refiere a la cuestión de fondo en torno al alcance de la responsabilidad tributaria por ocultación de bienes o derechos, regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, el TEAC interpreta que, *cuando se oculten ingresos de las actividades económicas del deudor principal*, el responsable tendrá como límite máximo de su responsabilidad por las deudas contraídas por dicho deudor principal el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, *sin que quepa restar, detraer o reducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad*.

Entiende el tribunal que, si bien desde la perspectiva de la imposición personal sobre la renta (IRPF) lo que se habría ocultado sería un beneficio, «desde la óptica del artículo 42.2.a) LGT lo que se ha ocultado no es otra cosa que el dinero en el que se materializan los ingresos procedentes de los clientes de la deudora». Por otra parte, el artículo 169 de la LGT, relativo a la práctica del embargo, contempla como embargables únicamente bienes y derechos, entre los que no se encuentra un concepto como el de beneficio contable o económico.

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC analiza dos aspectos muy interesantes y complejos que nada tienen que ver entre sí: por una parte, una cuestión procedural, relativa al alcance de la potestad revisora de los tribunales económico-administrativos y, por otra, un aspecto técnico de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, concretamente, la interpretación del propio concepto de «ocultación de bienes» que constituye uno de los presupuestos habilitantes de esta clase de responsabilidad solidaria.

3.1. Alcance de la potestad revisora de los tribunales económico-administrativos

Es doctrina reiterada del TEAC (entre otras, Resoluciones de 2 de junio de 2015 [RG 4699/2014 –NFJ058913–] y 28 de febrero de 2022 [RG 4981/2020 –NFJ085582–]) que, apreciado un defecto formal en el acto impugnado causante de indefensión, además de la retroacción de actuaciones, deben tenerse por no realizados los pronunciamientos sobre el fondo del TEAR, contenidos en su resolución dictada en primera instancia. Se trata de la aplicación del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales, sobre el que se sustenta jurídicamente la Resolución del TEAC analizada de 12 de diciembre de 2023.

Nos hallamos ante un principio general del derecho tributario, de índole procedural, que encuentra su encuadre en el artículo 239.3 de la LGT, y que viene a decir que, si el órgano económico-administrativo aprecia un defecto formal que cause indefensión al contribuyente, *anulará* (dice textualmente el precepto legal, con carácter imperativo) el acto y *ordenará* la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal¹.

Es decir, apreciado un defecto formal por un tribunal económico-administrativo, se anula el acto administrativo (de gestión, inspección, comprobación, recaudación, etc.), se retrotraen actuaciones y el órgano resolutorio no tiene por qué entrar en el fondo del asunto.

Sin embargo, de lo que establece literalmente la LGT a la aplicación automática que hace el TEAC del principio referido hay un gran paso. Porque, a tenor de lo que establece la normativa tributaria, parece que nada impide que el órgano económico-administrativo pudiera, si lo estimara conveniente, pronunciarse también sobre el fondo de la cuestión. Sin embargo, la apreciación del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales se interpreta sistemáticamente por el TEAC en el sentido de que, si hay un defecto de forma invalidante, no debe haber pronunciamiento sobre el fondo:

¹ El TEAC ha precisado que no es imprescindible que la resolución del tribunal económico-administrativo ordene expresamente la retroacción de actuaciones (cuando sí ha anulado el acto administrativo por apreciación de un defecto formal) si de la naturaleza del vicio se desprende que procede la misma (Resoluciones de 27 de mayo de 2021 [RG 1338/2021 –NFJ082431–] y 12 de septiembre de 2013 [RG 8316/2012]).

(ii) el TEAC debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos (FD 3 de la Resolución de 12 diciembre de 2023).

Pero ¿es la única forma de actuar jurídicamente correcta en caso de que la causa de anulación del acto sea por motivos formales? El profesor Gómez Taboada (2022) lo pone en cuestión, ya que, en algunas ocasiones, si el órgano económico-administrativo entrara también en el problema de fondo, quizás no fuera necesario ordenar la retroacción de actuaciones, quedando resuelta la reclamación de forma definitiva en la vía administrativa. Por ejemplo², cuando la cuestión de fondo es la superación del plazo de duración de unas determinadas actuaciones (de inspección, comprobación, etc.), en caso de que el TEAC solo aprecie la cuestión formal (cualquiera que esta sea) y, en consecuencia, ordene la retroacción de actuaciones, estará prolongando indebidamente un procedimiento tributario prescrito o caducado.

Y es que el primer problema que nos suscita la aplicación de este principio es la distinción entre lo que se debe considerar defecto de forma y defecto de fondo³ en el contexto de un procedimiento tributario para la aplicación de los tributos, máxime cuando en derecho tributario encontramos instituciones, como la prescripción o la caducidad, que pueden plantear la duda de si pertenecen a una u otra categoría, como consecuencia de su indudable dimensión procedural⁴.

Y no hablemos de otras cuestiones más enjundiosas, como la derivación de responsabilidad tributaria. La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 538/2023, de 28 de abril (rec. núm. 546/2021 –NFJ089563–), da respuesta a la cuestión de interés casacional sobre si, por aplicación del principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedural, podría iniciarse un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales del primer acuerdo de derivación de responsabilidad acordada por un tribunal económico-administrativo. Sin entrar a comentar en profundidad este tema, baste ahora con señalar, a los efectos que aquí interesan, el voto discrepante del magistrado Navarro Sanchís, quien interpreta, frente a la posición mayoritaria, que:

² Se trata de un supuesto comentado en el blog <https://fiscalblog.es> en fecha 26 de julio de 2022.

³ En este sentido, el profesor Palao Taboada publicó en 2012 unas notas muy interesantes acerca de la *Forma y sustancia en el derecho*, en las que se defendía, en cambio, la prioridad del aspecto sustantivo sobre la forma, si bien esta interpretación se hacía en un ámbito muy diferente: el del conflicto entre ambos aspectos del derecho a la hora de efectuar la calificación jurídica de la realidad (supuestos de fraude de ley, insuficiencia del *nomen iuris* cuando se trata de apreciar la verdadera naturaleza jurídica de un acto, etc.).

⁴ En el ámbito penal, se ha discutido largamente acerca de la naturaleza jurídica material o procesal de la prescripción de los delitos, debate extrapolable a la materia sancionadora tributaria (Cerrada Monero, 2017, pp. 107-108). En derecho tributario, la prescripción en cuanto forma de extinción de la obligación tributaria sería una cuestión de fondo (siendo nota característica de esta calificación su aplicación de oficio).

La repetición del procedimiento de derivación, ocasionada por la falta total y abso-
luta de ofrecimiento de medios impugnatorios [...] frente a la validez de los actos
administrativos [...] *dista notablemente de ser un vicio meramente formal* susceptible
de ser reparado con una retroacción que, cuando menos, dilata el acceso a la tutela
judicial efectiva, al demorar la resolución final del procedimiento revisor por causa
exclusivamente imputable a la Administración, que no debe ser premiada por ello.

No olvidemos que, cuando el precepto legal (el citado art. 239.3 de la LGT) ordena re-
troceder las actuaciones en el caso de que la resolución haya apreciado defectos forma-
les, lo hace en garantía de los derechos del contribuyente, pues la causa que justifica la
retroacción es literalmente «que hayan disminuido las posibilidades de defensa del recla-
mante». Por tanto, desde el punto de vista lógico (que es el fundamento de la prioridad de
las cuestiones formales), debe primar el derecho del contribuyente a una tutela adminis-
trativa efectiva que no le cause indefensión, de modo análogo al principio constitucional
garantizado en el artículo 24 de la Constitución.

En este sentido, el artículo 237.1 de la LGT, garante de la prohibición de la *reformatio in peius*, establece que, cuando un contribuyente presenta una reclamación económico-
administrativa ante un tribunal económico-administrativo, este puede resolver «todas las
cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente» (entendemos que formales
y sustantivas), incluso en el caso de que no hayan sido expresamente planteadas por los
interesados, salvaguardando, eso sí, la situación de partida, de forma que nunca pueda re-
sultar empeorada como consecuencia de la resolución administrativa:

Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimien-
tos del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de
derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesa-
dos, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

En otro orden de cosas, aunque la regla general es que el TEAC impide a los órganos
económico-administrativos inferiores (TEAR) pronunciarse sobre el fondo de la cuestión
cuando previamente hubiera apreciado algún defecto formal, a fin de no invadir las com-
petencias de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, y el propio TEAC se
abstiene de hacerlo en las mismas circunstancias (Resolución de 28 de febrero de 2022 [RG
4981/2020 –NFJ085582–]⁵), hemos localizado algunos supuestos en los que el TEAC re-
suelve cuestiones formales y, seguidamente, entra en el fondo del expediente cuestionado.

Así ocurre, por ejemplo, cuando la cuestión de fondo es común a varios devengos y solo
alguno de ellos queda afectado por el defecto formal. En la Resolución del TEAC de 20 de

⁵ En este caso, el tribunal, además, anula los pronunciamientos realizados en primera instancia sobre cuestiones de fondo.

octubre de 2021 (RG 5788/2018 –NFJ083954–) se analiza como tema de fondo si procede o no incluir en el cálculo de la prorrata general a efectos del IVA el importe de las operaciones intragrupo. Pues bien, el TEAC resolvió, primeramente, lo que calificó como aspecto formal, la prescripción, llegando a la conclusión de que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el concepto del IVA, si bien únicamente en relación con el periodo junio 2010. Y, seguidamente, entró a conocer la cuestión de fondo:

SEXTO

Sentado lo anterior, procede entrar a conocer de la cuestión de fondo que ofrece el expediente y que se centra en determinar si procede el cómputo de las operaciones intragrupo a efectos de calcular la prorrata general aplicable, en la interpretación normativa vigente al tiempo de los hechos controvertidos, así como analizar la incidencia que la modificación legislativa operada por la Ley 28/2014 tiene sobre dicha cuestión.

El fallo del TEAC fue favorable a la Administración tributaria, en el sentido de considerar que las operaciones intragrupo no deben computarse para el cálculo de una prorrata general. Aunque llama la atención que, habiendo una cuestión formal previa –siendo discutible que sea verdaderamente formal–, el tribunal entre, sin embargo, a analizar el fondo de la cuestión, lo cierto es que tiene sentido, pues la prescripción apreciada (que, por cierto, no había sido planteada por el reclamante y fue apreciada de oficio por el TEAC) correspondía solo al periodo junio 2010, estando no prescritos los periodos siguientes (hasta diciembre de 2010 y de enero a diciembre de 2011), respecto a los que se confirmó la regularización practicada por la Administración tributaria.

Con un criterio similar, la Resolución del TEAC de 18 de febrero de 2021 (RG 1984/2018 –NFJ081200–) estimó un defecto formal invalidante de las actuaciones administrativas: la comprobación realizada había sobrepasado el alcance notificado (el cual se limitaba a la verificación del contenido de las autoliquidaciones respecto a los libros registros). El tribunal consideró que se trataba de un defecto procedimental invalidante –no de nulidad de pleno derecho–, cuya subsanación exigía retrotraer las actuaciones de forma que el nuevo acuerdo ampliara, con la debida motivación, el alcance de las actuaciones. En consecuencia, y por aplicación del principio de prioridad lógica, el TEAC no entró a conocer el fondo de la reclamación relativa al IVA 2015.

Sin embargo, siendo idéntica la cuestión de fondo, la resolvió con relación al IVA, periodos 2012 a 2014, que también se sustanciaban en la misma reclamación:

Por tanto, es doctrina de este Tribunal que han de resolverse las cuestiones de forma con prioridad al análisis de fondo y ello con independencia de que el reclamante plantea las cuestiones de forma con carácter subsidiario. Por ello, procede analizar el cumplimiento de los requisitos formales antes de pronunciarse sobre el fondo (FD 4).

Una última cuestión sobre el aspecto formal de la resolución del TEAC que estamos comentando nos obliga a referirnos a cuál es el instrumento jurídico adecuado para recurrir el acto administrativo dictado una vez subsanados los defectos formales invalidantes del primero: si un recurso contra la ejecución de la resolución anulatoria o resulta preciso interponer una nueva reclamación económico-administrativa.

La respuesta nos la ofrece la Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2021 (RG 1338/2021 –NFJ082431–), distinguiendo entre si hay cuestiones de fondo resueltas o imprejuzgadas, a la luz de la doctrina del TS (Sentencia 1810/2020, de 22 de diciembre, rec. núm. 5653/2019 –NFJ092510–, FJ 2).

El supuesto de hecho era el siguiente: un contribuyente recurrió ante el TEAR de Madrid cierta liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, fruto de la comprobación administrativa de ciertos inmuebles. La resolución del TEAR fue parcialmente estimatoria y recurrida en alzada ante el TEAC, que, asimismo, estimó la reclamación de forma parcial, acordando la anulación tanto de la comprobación de valor de los inmuebles como de la liquidación subsiguiente. La inspección de tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid repuso actuaciones y dictó una nueva liquidación por importe de 14.012.097,23 euros. Este nuevo acto administrativo fue de nuevo recurrido por el contribuyente ante el TEAR de Madrid, el cual calificó la impugnación como «recurso contra la ejecución» de la resolución del TEAC y, declinó, por tanto, su competencia. El contribuyente interpuso ante el TEAC reclamación económico-administrativa contra esta segunda resolución del TEAR de Madrid alegando la improcedencia de la declinación de competencia, ya que la liquidación impugnada se dictó una vez retrotraídas las actuaciones y no en ejecución del fallo del TEAC.

Y es en este punto donde el TEAC diferencia, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, entre los recursos aptos para recurrir según qué clase de actos administrativos. El auto de admisión que dio lugar a la sentencia del Alto Tribunal que fija la doctrina seguida por el TEAC planteaba la cuestión en los siguientes términos: si en los supuestos en que un tribunal económico-administrativo ordena la retroacción de actuaciones por motivos formales, la segunda liquidación que se dicte se ha de considerar como una liquidación nueva o más bien como dictada en un incidente de ejecución de la resolución económico-administrativa.

La cuestión resulta trascendente porque de la calificación que se dé al nuevo acto dependerá el recurso idóneo para la impugnación de la nueva liquidación administrativa.

El Alto Tribunal, aun matizando que la respuesta debe analizarse en función de cada caso concreto, establece un criterio general: si el vicio de forma consiste en la omisión de un trámite esencial (falta de motivación, falta de documentación, etc.), la liquidación es «claramente» (sic) distinta y el cauce impugnatorio solo puede ser una reclamación económico-administrativa. Es lo que suele ocurrir en la mayor parte de los casos: el TEAR no analiza el fondo del asunto (por aplicación del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales) y lo deja imprejuzgado. En este supuesto, el órgano que dicte el nuevo acto administrativo

habrá sido *libre* (dice textualmente la Sentencia del TS 1810/2020, de 22 de diciembre) para resolver como considere oportuno el fondo de las pretensiones deducidas por el interesado.

O sea, cuando no se entra en el fondo del asunto, la cuestión queda imprejuzgada y, por tanto, dichas cuestiones de fondo «no pueden entrar en la esfera de ejecución del fallo». Por tanto, para atacar el acto administrativo dictado tras el procedimiento retrotraído y que entra a analizar las cuestiones imprejuzgadas relativas al fondo, es precisa la reclamación económico-administrativa.

Entiende el tribunal que el recurso contra la ejecución no es la vía adecuada para recurrir las cuestiones de fondo resueltas en el nuevo acto administrativo porque impediría al interesado rebatir los aspectos sustantivos mediante el ejercicio de los recursos ordinarios procedentes.

Sin embargo, frente a la resolución que anula la liquidación impugnada y ordena la retroacción de actuaciones, resulta idóneo el recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241 ter de la LGT.

No obstante, en el caso concreto que analiza la mencionada Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2021, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa contra una resolución de la Administración tributaria que confirmaba la liquidación derivada del acta con la que finalizaron las actuaciones retrotraídas. Este acto de liquidación no se considera dictado en ejecución del fallo del TEAC, sino que se entiende que es un nuevo acto administrativo (el acto de ejecución de la resolución del TEAC se circunscribiría a la resolución que anulara la primera liquidación y repusiera actuaciones con la subsanación de los defectos formales apreciados). En conclusión, el TEAC interpretó que la nueva resolución sí era impugnable mediante reclamación económico-administrativa, instancia de la que no se puede privar al obligado tributario. Por consiguiente, la declinación de competencia no era conforme a derecho, pues el TEAR de Madrid resultaba competente para conocer en primera instancia en vía económico-administrativa.

3.2. Concepto de ocultación de bienes a los efectos del artículo 42.2 a) de la LGT

En cuanto al fondo del asunto, resuelto por el TEAC en el sentido apuntado por la Administración tributaria, coincidimos plenamente con la doctrina elaborada:

Cuando la ocultación lo sea de los ingresos de las actividades económicas, a efectos de determinar el límite máximo constituido por el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar, no cabe restar cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.

No podemos olvidar que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria cuyo presupuesto habilitante se refiere a actuaciones de ocultación que dificulten

(ya no se exige que impidan) la acción recaudatoria de la Administración. Literalmente, el precepto hace referencia «al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar» (art. 42.2 de la LGT), como límite máximo de la citada responsabilidad.

Y los bienes o derechos que se pueden embargar están enumerados en el artículo 169.2 de la LGT: dinero efectivo o en cuentas; créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo (hasta seis meses); sueldos, salarios y pensiones; bienes inmuebles; intereses, rentas y frutos; establecimientos mercantiles o industriales; metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades; bienes muebles y semovientes y, finalmente, créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

La jurisprudencia es unánime al admitir que la responsabilidad tributaria por ocultación de bienes que regula el artículo 42.2 a) de la LGT alcanzará la menor de dos cantidades, a tenor de lo establecido en la normativa legal (art. 42.2 de la LGT): o el importe de la deuda tributaria pendiente (incluidos, en su caso, sanciones y recargo e intereses del periodo ejecutivo) o el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar.

La deuda tributaria pendiente es una cantidad objetiva (210.869,86 euros, en este caso, correspondientes a la liquidación –ejercicio 2008– y sanción –ejercicio 2010– por el impuesto sobre sucesiones). Es la otra magnitud de la comparación (el valor de los bienes embargables ocultados) la que puede suscitar distintas interpretaciones: para el contribuyente, lo ocultado es el importe del rendimiento neto de la actividad (ingresos computables menos gastos deducibles –esto es, los necesarios para la obtención de los ingresos); para la Administración tributaria, lo ocultado es el importe de los bienes o derechos con que podría haber satisfecho la deuda pendiente si aquellos no hubieran desaparecido.

Coincidimos con la interpretación de la resolución del TEAC objeto de este comentario, pues el contribuyente está intentando aplicar al concepto de ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT una noción propia de la imposición personal sobre la renta, cual es el beneficio de su actividad económica. Pero ese no es un concepto embargable de acuerdo con el tenor literal del artículo 169.2 de la LGT. Sí lo es el saldo de la cuenta corriente, que se desvió, según el expediente, a cuentas bancarias del hijo del responsable.

El concepto de ocultación a efectos del reiterado artículo 42.2 a) de la LGT ha dado lugar a abundante literatura y sus difusos perfiles van concretándose gracias a la jurisprudencia. Una de las últimas interpretaciones favorece la posición de los contribuyentes en el sentido que apuntábamos en 2022 en nuestro trabajo monográfico sobre este tipo de responsabilidad (Banacloche Palao, 2022, pp. 43, 50 y 51). Efectivamente, si el primer requisito que permite iniciar un expediente de derivación de responsabilidad tributaria por ocultación de bienes es que el sujeto «sea causante o colabore» en la ocultación o transmisión de bienes (art. 42.2 a) de la LGT), es decir, si se precisa una conducta activa de ocultación, no parecía admisible que la Audiencia Nacional calificara sistemáticamente como ocultación el reparto de dividendos acordado en junta general, salvo para quien hubiera impugnado los acuerdos societarios.

La Sentencia del TS 178/2023, de 15 de febrero (rec. núm. 3001/2021 –NFJ088860–), invierte el criterio interpretativo y considera que «un mero no hacer» no basta para determinar la existencia de responsabilidad solidaria: el verse favorecido por un acuerdo social, aunque este no se haya impugnado, no determina el nacimiento de la responsabilidad salvo que se pruebe la existencia de una maquinación al respecto:

- 1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.
- 2) Por regla general, no basta con un mero no hacer pasivo –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social–, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura con la propia fisonomía del precepto, ya que se consumaría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.
- 3) No cabe considerar incursión en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes de acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión (FJ 6).

Referencias bibliográficas

- Banacloche Palao, C. (2022). *La responsabilidad tributaria por ocultación de bienes*. CEF.
- Cerrada Monero, M. (2017). La naturaleza jurídica de la posibilidad de prescripción de los delitos. En *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Alcalá.
- Gómez Taboada, J. (26 de julio de 2022). ¿Perdón? *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=7830>
- Palao Taboada, C. (2012). *Forma y sustancia en el derecho (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012)*. <https://www.uam.es/ss/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1447689384379&ssbinary=true>