

Criterio 2 de 2 de la resolución: **00/07616/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **12/12/2023**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) LGT. Determinación del límite máximo de la responsabilidad en supuesto de ocultación o transmisión de los ingresos de las actividades económicas del deudor. Improcedencia de detraer los gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.

Criterio:

Cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
42.2.a)

Conceptos:

Alcance de la responsabilidad
Ingresos
Ocultación
Procedimiento de recaudación
Rendimientos de actividades económicas
Responsables solidarios

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 12 de diciembre de 2023

RECURSO: 00-07616-2021

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO RELATIVO TRIB. CEDIDOS

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: SERV TRIBUT PRINCIPADO DE ASTURIAS - NIF Q3300312J

DOMICILIO: CALLE HERMANOS MENENDEZ PIDAL (7-9), 7 - 1 - 33005 - OVIEDO (ASTURIAS) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **VICEPRESIDENTA DEL ENTE PÚBLICO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 7 de mayo de 2021, recaída en la reclamación nº 33/00980/2017, interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de recurso de reposición presentado contra declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Por resolución de 23 de mayo de 2011 se acordó por el Área de recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPSTPA), al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), declarar la responsabilidad solidaria de Don X y su cónyuge, en su condición de causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos de la deudora a la Hacienda Pública, Sra. M, por 7 deudas contraídas por ésta, por importe total de 220.825,61 euros, correspondientes a los conceptos siguientes: 2 deudas tributarias referentes a liquidación (ejercicio 2008) y sanción (ejercicio 2010) por el Impuesto sobre Sucesiones y las 5 restantes a Tasa por Licencia de Apertura de Local y cuatro sanciones instruidas por las Consejerías de Bienestar Social y Sanidad del Principado de Asturias. El importe pendiente de las

deudas correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones es el siguiente: a) Liquidación: 100.647,87 euros (incluyendo recargo e intereses de demora) y b) Sanción: 70.741,72 euros (incluyendo recargo e intereses de demora).

Del expediente de derivación de responsabilidad se infiere que mediante la activa colaboración de Don X y su cónyuge fueron desviados: (i) ingresos de la actividad económica ejercida por la deudora, Sra. M, por importe total de 196.000,00 euros (55.000 euros, 48.000 euros, 35.0000 euros, 44.000 euros y 14.000 euros, respectivamente, en los ejercicios 2.006, 2.007, 2.008, 2.009 y 2.010) a la cuenta bancaria de la que era titular el hijo menor de edad de aquéllos; y (ii) los saldos existentes a 30 de mayo de 2008 (80.000,00 euros) y a 2 de junio de 2008 (40.000,00 euros) en una cuenta bancaria de titularidad de la deudora, Sra. M, a una caja de seguridad de Don X en una entidad bancaria.

Se acuerda, por tanto, declarar la responsabilidad solidaria de Don X y su cónyuge, en su condición de causantes o colaboradores en ocultación o transmisión de bienes o derechos, por importe de 220.825.61 euros, requiriéndoles el pago de esta cantidad.

2.- Con fecha 11 de julio de 2011 se interpuso la reclamación nº 33/02022/2011 contra el acuerdo de declaración de responsabilidad ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en adelante), que dictó resolución el día 16 de mayo de 2014 con el fallo siguiente:

"ESTE TRIBUNAL, ACTUANDO EN PRIMERA INSTANCIA, EN SESIÓN CELEBRADA EN EL DÍA DE HOY, ACUERDA ESTIMAR PARCIALMENTE LA PRESENTE RECLAMACION, ANULANDO PARCIALMENTE EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO CON EL ALCANCE SEÑALADO EN EL FUNDAMENTO DE DERECHO VI Y CONFIRMANDOLO EN TODO LO DEMAS, EN CUANTO A LAS DOS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE REFERENCIA; Y DECLARAR LA INADMISIBILIDAD DE LA PRESENTE RECLAMACIÓN EN LO REFERENTE A LAS CINCO DEUDAS RESTANTES, DADA LA INCOMPETENCIA DE LA VIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA POR RAZON DE LA MATERIA SOBRE LA QUE AQUELLA VERSA, SEGÚN LO INDICADO EN EL FUNDAMENTO DE DERECHO VII".

En el fundamento de derecho VI la resolución indicaba (negrita y subrayado son añadidos):

"VI.- (.....).

No obstante, en cuanto al mencionado límite del valor real de los bienes ocultados a la fecha en que se produjo la ocultación, **en lo que se refiere a las cantidades desviadas a la cuenta bancaria del hijo del interesado** y cuantificadas por el órgano recaudatorio en los ejercicios 2.006, 2.007, 2.008, 2.009 y 2.010 (hasta el mes de mayo), en 55.000 euros, 48.000 euros, 35.0000 euros, 44.000 euros y 14.000 euros, respectivamente; **no consta que se hayan tenido en cuenta los gastos que ineludiblemente lleva aparejados en dichos ejercicios el mantenimiento de la actividad de la deudora a la Hacienda Pública (.....), tales como suministros, alquiler, personal, alimentos (en caso de que se prestase servicio de manutención), impuestos, etc, como tampoco figura en los acuerdos notificados al interesado las fechas del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones origen de la liquidación y de comisión de la correlativa sanción y de devengo de recargos del período ejecutivo e intereses de demora de cuyo pago se declara responsable solidario al interesado** cuya concreción a juicio de este Tribunal resulta imprescindible para determinar los momentos a partir de los cuales puede responsabilizarse al interesado del pago de las mismas por la ocultación que se le imputa. **Por lo que deben estimarse parcialmente las alegaciones del interesado en lo referente a este punto y anularse el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del mismo a fin de su sustitución por el órgano recaudatorio de otro nuevo en que se tengan en cuenta dichos gastos de la actividad o al menos una estimación de los mismos al objeto de deducirlos de los ingresos de la actividad de la deudora en los mencionados ejercicios y dichos ingresos con deducción de los gastos que procedan a partir de las fechas de devengo del impuesto y comisión de la correlativa sanción** y de devengo de recargos del período ejecutivo e intereses de demora para cuantificar la responsabilidad solidaria exigible al interesado por los conceptos de la liquidación practicada al sujeto pasivo del impuesto y sanción correlativamente impuesta al mismo, respectivamente.

En cuanto a la existencia de saldos en la cuenta bancaria de la Sra. M que se citan a su favor en fechas 30 de mayo y 2 de junio de 2.008, de 80.000 euros y 40.000 euros, respectivamente, que por deducción de que fueron ingresados en la caja de seguridad del interesado, sirve para imputar al mismo la ocultación de dichas cantidades. El único indicio existente en el expediente al respecto son las alegaciones del cónyuge del interesado a aquellas fechas, que no puede considerarse prueba suficiente de la ocultación efectiva de dichas cantidades imputada al interesado. Por lo que **debe anularse parcialmente la responsabilidad solidaria declarada del recurrente en lo referente a dichas cantidades**".

Y en el fundamento de derecho VII señalaba (la negrita es añadida):

"VII.- (.....)

En base a lo anterior resulta evidente que el acto administrativo controvertido, la resolución del Area de Recaudación de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias acordando la responsabilidad solidaria del recurrente por **deudas contraídas por la deudora a la Hacienda Pública de referencia y relativas a Tasa por Licencia de Apertura de Local y cuatro expedientes sancionadores instruidos por las Consejerías de Bienestar Social y Sanidad** del Principado de Asturias, no se encuadra en ninguna de las materias anteriormente relacionadas, por lo que **la reclamación que se deduzca contra la misma no son sustanciables en esta vía económico-administrativa**".

Así pues, en síntesis, la resolución del TEAR de 16 de mayo de 2014:

- Anula el acuerdo de declaración de responsabilidad (i) porque de las cantidades desviadas a la cuenta bancaria del hijo menor del responsable y correspondientes a la actividad económica de la deudora no se han descontado los gastos correspondientes y porque se desconoce la fecha de devengo de la liquidación y sanción por el impuesto sobre Sucesiones, recargos e intereses de demora, necesaria para determinar los momentos a partir de los cuales puede responsabilizarse al interesado del pago de las mismas por la ocultación que se le imputa; y (ii) porque del ingreso de los saldos bancarios de la deudora en la caja de seguridad del responsable no existe prueba suficiente de la ocultación efectiva de dichas cantidades.

- Ordena que se dicte un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad en sustitución del anterior en el que tras tener en cuenta los gastos de la actividad se tomen en consideración los ingresos con deducción de gastos a partir de las fechas de devengo de la liquidación y sanción por el impuesto sobre Sucesiones.

- Declara la inadmisibilidad de la reclamación en lo que concierne a la declaración de responsabilidad de las deudas constituidas por la Tasa por Licencia de Apertura de Local y cuatro expedientes sancionadores instruidos por las Consejerías de Bienestar Social y Sanidad del Principado de Asturias.

3.- Frente a la resolución del TEAR de 16 de mayo de 2014 interpusieron Don X (RG 6055-2014) y la Directora General del EPSTPA (7279-2014), sendos recursos de alzada, esta última aduciendo en el suyo, en síntesis, lo siguiente, según se recoge en el Fundamento de Derecho Séptimo de la resolución de este Tribunal Central de 31-01-2017:

"SÉPTIMO: Así mismo, la Directora del Ente Público de Servicios Tributarios de Asturias, al no estar de acuerdo con la resolución del TEAR de Asturias en la reclamación 33/2022/2011, que le fue notificada el 11 de julio de 2014, interpuso el 8 de agosto siguiente, recurso de alzada contra la misma ante este Tribunal, que se sigue con el número 00/7279/2014, aduciendo, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- No se considera ajustado a derecho la necesidad de deducir los gastos de los ingresos para determinar el alcance de la responsabilidad: la resolución impugnada considera el valor de los bienes que se hubieran podido embargar igual que el margen bruto de explotación, lo cual es incorrecto a tenor del literal del artículo 42.2.a) de la LGT de 2003, pues el valor de los bienes que se hubiesen podido embargar de no haber existido ocultación sería el de las cantidades ingresadas en la cuenta bancaria donde se produce la ocultación: las normas tributarias (artículo 169 de la LGT de 2003) no prevén el embargo de márgenes de explotación, si no, entre otros, dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito. En el caso de margen de explotación negativo, se podría dar el absurdo de aplicar un embargo negativo.

- Improcedencia de fragmentar la ocultación u ocultación segmentadamente vinculada al devengo de cada ingreso de derecho público: el principio de responsabilidad patrimonial universal exige que el deudor responda tanto con su bienes presentes como futuros (artículo 1.911 del Código Civil). El fundamento del artículo 42.2.a) de la LGT de 2003 es el artículo 1.902 del Código Civil: la finalidad del artículo 42.2.a) de la LGT de 2003, no es garantizar el cobro de un concreto tributo o ingreso de derecho público, si no, en términos generales, la protección de la acción recaudatoria (entre otras Sentencias del Tribunal Supremo de 24-10-2007 y 11-04-2013). En este contexto, parece erróneo vincular, como hace el TEAR de Asturias, de manera temporalmente estricta cada tributo o ingreso de derecho público a la ocultación como si ésta, en el caso analizado, se produjera secuencialmente operación a operación. Por el contrario, entendemos que, en el presente caso, hay que enjuiciar las maniobras de ocultación ó vaciamiento patrimonial como un continuo, y darle un tratamiento próximo o análogo al de las infracciones continuadas. Las operaciones de ocultación, o de distracción patrimonial dan comienzo a raíz de la vista de los servicios de inspección de la Consejería de Sanidad en 2006 que levantan acta que da lugar a la primera de las sanciones; continúan en 2007, fecha de una de las sanciones; prosiguen en 2008, fecha de otra de las sanciones, del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la consiguiente sanción, se mantienen en 2009 y finalizan, al parecer, en 2010. Por consiguiente la ocultación consistente en desviar los pagos de los asilados o huéspedes a la cuenta de un menor de edad hijo de uno de los declarados responsables, y de tal cuenta trasvasarlos a los padres, se configura como un estado de cosas, permanente y estable acaecido entre 2006 y 2010, cuya única finalidad era impedir el cobro de los ingresos, cualquiera que fueran estos, por parte de la Hacienda Pública del Principado de Asturias.

El recurso termina solicitando se anule la resolución del TEAR de Asturias, y se mantenga la del acuerdo de declaración de responsabilidad, con excepción de la cuantificación de la responsabilidad que ha de ser rectificada restando a las cantidades inicialmente consideradas ocultadas las cantidades de 80.000,00 y 40.000,00 euros, tal como indica el último párrafo del Fundamento de Derecho VI de la resolución impugnada; quedando fijada aquella, por tanto en 196.000,00 euros (año 2006, 55.000 euros; año 2007, 48.000 euros; año 2008, 35.000 euros y año 2010, 14.000 euros). El órgano de la Administración Tributaria también solicita que suspenda la ejecución de la resolución impugnada, alegando perjuicios de difícil o imposible reparación para la Hacienda Pública."

El TEAC dictó resolución el 31 de enero de 2017 (RG 6055/2014 y acumulada 7279/2014) con la siguiente parte dispositiva:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, **ACUERDA**: ESTIMAR EN PARTE ambos recursos de alzada, debiendo procederse según lo señalado en el último Fundamento de Derecho.

En el último fundamento de derecho de la resolución se indica:

"**TERCERO**: En el presente caso, este Tribunal Central ha constatado que no constan en el expediente ni el acuerdo de liquidación, ni el acta de inspección, y tampoco, el expediente sancionador relativos al Impuesto sobre Sucesiones que han sido objeto de derivación, cuestión que ha sido alegada por el interesado como generadora de indefensión en las alegaciones formuladas frente al recurso de alzada interpuesto por la Directora del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

Si bien el responsable no tiene acción contra las liquidaciones de las que trae causa el acuerdo de la derivación de responsabilidad, por tratarse de una derivación amparada en el artículo 42.2.a) de la LGT de 2003, ello no obsta a que se le deban poner de manifiesto con la finalidad de impugnar, en su caso, el alcance global de la misma, como estipula el transcrito artículo 174.5 de la LGT de 2003.

Por ello, al considerar este Tribunal Central que tal omisión formal ha podido disminuir las posibilidades de defensa del declarado responsable, en virtud de lo establecido en el artículo 239.5 de la LGT de 2003, este Tribunal debe, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad objeto de debate, así como la resolución del TEAR de Asturias en la reclamación económico administrativa nº 33/2022/2011, ordenar la retroacción de las actuaciones al momento de la puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad al responsable, con el fin de que se incluya en el mismo las liquidaciones, actas y sanción relativa a la deudora principal respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que están incluidas en el alcance del acuerdo de derivación".

4.- En ejecución de la resolución del TEAC el órgano de recaudación de EPSTPA dictó el 17 de febrero de 2017 "acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria contra el causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos para impedir la actuación de la Administración con trámite de audiencia". En dicho acuerdo se identifican como deudas a derivar al responsable únicamente las correspondientes a la liquidación y la sanción por el Impuesto sobre Sucesiones.

Tras la presentación de alegaciones por el interesado se dictó el 6 de abril de 2017 acuerdo de declaración de responsabilidad contra Don X en su condición de causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos de la deudora a la Hacienda Pública, Sra. M, por las deudas contraídas por ésta referentes a liquidación (ejercicio 2008) y sanción (ejercicio 2010) por el Impuesto sobre Sucesiones, por un importe total, incluidos recargo de apremio e intereses de demora, de 210.869,86 euros. El alcance de la derivación se fija en 93.000,00 euros, que corresponde a los ingresos de la actividad económica de la deudora, Sra. M, desviados a la cuenta bancaria del hijo menor del responsable, en los ejercicios 2008, 2009 y 2010, por importes respectivos de 35.000 euros, 44.000 euros y 14.000 euros.

En este sentido, en el acuerdo se dispone que *"dado que las deudas de que se trata en el presente acuerdo (ISD y sanción) corresponden al ejercicio 2008, se ha de considerar, a los solos efectos del alcance de la responsabilidad por las referidas deudas, los importes de las cantidades que hubieran podido embargarse (.....) a partir de dicho ejercicio 2008: es decir, 93.000 euros"*.

Asimismo, se indica en el acuerdo que *"una interpretación literal o gramatical del precepto [se refiere al artículo 42.2.a) de la LGT] (.....) conduce a identificar el alcance o límite de esta responsabilidad con el valor íntegro -sin merma, deducción o cortapisa alguna- de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar: es decir, su valor a efectos de embargo".*

5.- Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 11 de mayo de 2017, notificada el 24 de mayo siguiente.

SEGUNDO: Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra el acuerdo de declaración de responsabilidad se interpuso la reclamación nº 33/00980/2017 ante el TEAR del Principado de Asturias.

El reclamante alegó, tal como recoge el TEAR en los antecedentes de su resolución, lo que sigue:

- Nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad al no concurrir el presupuesto habilitante. (.....).

- El alcance de la derivación de responsabilidad está mal calculado: según la resolución del TEAR de 16 de mayo de 2014 a los correspondientes ingresos deberían serle descontados todos aquellos gastos que resulten inherentes a una actividad de este tipo y de conformidad con el informe pericial que se adjunta el importe máximo de la responsabilidad ascendería a 24.164,82 euros, que sería el importe total del rendimiento neto obtenido en la actividad desde agosto de 2008 hasta 2010.

El TEAR dictó resolución el 7 de mayo de 2021 estimando en parte la reclamación con base en los razonamientos siguientes (la negrita es añadida):

"CUARTO.- Confirmado el acuerdo de derivación de responsabilidad resta por examinar su alcance. El órgano de recaudación fija el alcance de la derivación en el importe de las cantidades ingresadas en la cuenta bancaria desde el ejercicio 2008 hasta el mes de mayo de 2010, sin efectuar ninguna merma o deducción, sin que afirma ni el artículo 42.2, ni ninguna otra norma, exiga deducción de gasto alguno.

El órgano de recaudación fija el alcance de la derivación de responsabilidad en el importe de las cantidades ingresadas en la cuenta bancaria titularidad del hijo del Sr. X que se hubieran podido embargar a partir del ejercicio 2008. Ahora bien, el devengo del I. Sucesiones y la correlativa sanción se produce de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del I. sobre Sucesiones y Donaciones el día de fallecimiento de la causante, en el presente caso el 13 de agosto de 2008, por lo que los ingresos a considerar del ejercicio 2008 deben ser los producidos a partir de dicha fecha.

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 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 (.....), tales como suministros, alquiler, personal, alimentos (en caso de que se prestase servicio de manutención) e impuestos corrientes, o al menos una estimación de los mismos, al objeto de deducirlos de los ingresos de la actividad a partir de la fecha de devengo de las deudas perseguidas.

En consecuencia con lo expuesto, **procede estimar en parte la presente reclamación confirmando el acuerdo de derivación de responsabilidad pero modificando el alcance de la misma que deberá ser fijado conforme a lo señalado en el presente fundamento de derecho".**

TERCERO: Frente a la resolución del TEAR de 7 de mayo de 2021, por considerarla gravemente dañosa y errónea, interpuso la Vicepresidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPSTPA) el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1.- El tenor de la resolución implica una interpretación errónea del artículo 239.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), con relación al artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (en adelante RV).

En síntesis, considera la recurrente que :

Primero, la interpretación que hace el TEAR es claramente errónea y vulnera nítidamente los artículos 239.2 y 3 de la LGT con relación al artículo 66.4 del RV, por cuanto no decide o razona una cuestión suscitada en la reclamación; hace caso omiso de los efectos anulatorios de la resolución de 31 de enero de 2017; y restringe indirectamente el ámbito objetivo de los actos de gestión dictados en ejecución de resoluciones los tribunales económicos administrativos cuando anula actos o resoluciones por motivos formales y ordenan retrotraer el procedimiento.

Segundo, dicha interpretación es gravemente dañosa para los intereses de la Hacienda Pública, ya que, de perpetuarse en el tiempo, implicaría privar de parte de sus efectos anulatorios a las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos, especialmente las del TEAC resolviendo el recurso de alzada, cuando éstos anulen actos o resoluciones por motivos formales y ordenan retrotraer el procedimiento. Y, al tiempo, restringirían ilícitamente el ámbito objetivo de los actos de gestión dictados en ejecución de resoluciones los tribunales económico-administrativos cuando anulan actos o resoluciones por motivos formales y ordenan retrotraer el procedimiento.

En consecuencia, postula la siguiente doctrina:

Los tribunales económico-administrativos regionales, con ocasión de resolver las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan frente a los actos de gestión, inspección o recaudación dictados en ejecución de acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central, resolviendo recursos de alzada ordinarios en los que, además de anular el acto de gestión, inspección o recaudación, se hubiese anulado una resolución de un tribunal económico-administrativo regional, ordenando, de acuerdo con el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria con relación al artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal en el procedimiento de gestión, inspección o recaudación; no deben, con el pretexto de una hipotética vinculación con los procedimientos de fondo de la resolución de la reclamación económico-administrativa previamente anulada, abstenerse de conocer y razonar sobre las cuestiones de análogo tenor a la anuladas que se susciten en la reclamación económico-administrativa que hayan de resolver.

2.- El tenor de la resolución implica una interpretación errónea del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en cuanto al alcance de la derivación.

La resolución impugnada considera, a efectos de cuantificar la responsabilidad definida en el artículo 42.2.a) de la LGT, que para fijar el alcance de dicha responsabilidad hay tener en cuenta los gastos de la actividad de la deudora a la Hacienda Pública, tales como suministros, impuestos corriente, o al menos una estimación de los mismos, al objeto de deducirlos de los ingreso de la actividad a

partir de la fecha de devengo de la deudas perseguida; y, por diferencia, determinar el alcance de tal derivación. Esto es, el alcance de tal derivación no vendrá determinado por el valor de los bienes o derechos que hubieran podido embargarse, sino que, a tal valor, en el caso de actividades económicas, empresariales o comerciales, se le restaran los gastos necesarios para obtener los ingresos.

A nuestro juicio, tal aserto, se da de bruces con las normas jurídicas que regulan tal clase de responsabilidad; y, finalmente, conduce a un sinsentido jurídico. Lo cual demostraremos tomando como ineludible punto de partida el artículo 42.2. de la LGT de la Ley General Tributaria.

Pues bien, el párrafo primero del artículo 42.2 de la LGT dice así:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: (...)».

De la mera lectura del precepto transcrito se deduce que la clave de bóveda para la resolución de la cuestión que planteamos está en la expresión: *hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración*. Dicha expresión, efectivamente, concreta con claridad y concisión el importe máximo derivable para este supuesto de responsabilidad. Pues bien, una interpretación literal o gramatical del precepto -es decir, siguiendo el primero de los criterios de interpretación normativa establecidos en el artículo 3.1 del Código Civil al que se remite el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria- conduce directamente a una conclusión distinta, y hasta contrapuesta, a la propugnada por el TEAR en la resolución que cuestionamos. En efecto, el primer párrafo del artículo 42.2. de la LGT fija el límite derivable en el valor de los bienes o derechos que hipotéticamente se hubieran podido embargar o enajenar de no mediar la ocultación o transmisión (o cualquiera de los otros supuestos). Esto es, su valor íntegro sin merma, deducción o cortapisa alguna: si se hubiera podido embargar o enajenar un inmueble, el valor del inmueble; si de un crédito hablamos, el valor de éste; y, en fin, si del saldo de una cuenta, el importe de dicho saldo. Ni esta norma (Art. 42.2), ni ninguna otra, permite inferir la detracción de gastos a la que alude la resolución. Queda claro, pues, que el valor a considerar es, lisa y llanamente, el de los bienes o derechos susceptibles de ser embargados o enajenados en sí mismo considerado.

Pero aún hay más, un análisis lógico-sistemático del precepto conduce a consecuencias que, como veremos, desbaratan por completo el razonamiento del TEAR. Así, partiendo del hecho, ya señalado, de que el límite máximo de esta responsabilidad está constituido por el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración; hay que determinar: ¿qué bienes y derechos? o, lo que es lo mismo, ¿qué bienes y derechos son susceptibles de ser embargados o enajenados? Y, una vez resuelto esto, ¿cuál es su valoración? Cosa esta última que, adelantamos ya, no es otra que la valoración usual referida a un embargo efectivamente realizado.

Aunque la LGT no lo defina, por embargo hemos de entender el acto de la Administración en cuya virtud se afectan bienes y derechos concretos a un determinado y específico procedimiento de ejecución. ¿Qué bienes y derechos? En principio, todos, salvo los declarados inembargables por las leyes (Artículo 169.5 de la LGT); y, claro está, han de tener la consideración de bienes o derechos, pues, lo subrayamos ya, sólo éstos son susceptibles de embargo. Esto es: a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito; b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; c) Sueldos, salarios y pensiones; d) Bienes inmuebles; e) Intereses, rentas y frutos de toda especie; f) Establecimientos mercantiles o industriales; g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades; h) Bienes muebles y semovientes; y i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo (Artículo 169.2 LGT en el mismo sentido Reglamento General de Recaudación).

No cabe duda, pues, que para cuantificar la responsabilidad por ocultación (o colaboración en la misma) ex artículo 42.2. de la LGT es preciso: primero, determinar qué bienes y derechos hubieran podido embargarse de no mediar la ocultación u otro de los supuestos de responsabilidad regulados en dicho artículo, y, segundo, establecer el valor de éstos (de los bienes y derechos). Ocurre, sin embargo, que para esta tarea la resolución que discutimos no remite al valor de un bien o derecho susceptible de ser embargado, sino a una noción, concepto o relación de carácter contable o económico, es decir, al beneficio contable, al resultado de explotación, margen bruto o similar. Tal noción, concepto o relación, por serlo, no es susceptible de ser embargada: (1) por no constituir un bien o derecho, y (2) por su carácter abstracto materialmente y jurídicamente inaprehensible. Por decirlo gráficamente, en terminología contable, se puede embargar el activo real reflejado en el balance o, mejor aún, los bienes y derechos reflejados en dicho activo, pero no cabe decretar el embargo sobre el capital social, las reservas o las pérdidas y ganancias.

Así pues, desde un punto de vista jurídico, único admisible cuando de aplicar normas jurídicas se trata, la resolución cuestionada, en este punto, carece de sentido y es contraria a derecho por contravenir abiertamente las normas citadas, y muy particularmente el citado artículo 42.2, ya que para fijar el *quantum* de la responsabilidad yuxtapone una operación no contemplada, ni explícita ni implícitamente, en la norma, ya que ésta establece directamente en el alcance en el valor de los bienes y derechos que hubieran podido embargarse o enajenarse. Y, por tanto, tal criterio no se extrae de norma jurídica alguna.

Dicho esto, resta por determinar cómo se valoran los bienes y derechos embargados. O, lo que es lo mismo, si en alguna norma se dice que del valor íntegro de los bienes o derechos embargados, cuando de empresas hablamos, hay que deducir los gastos necesarios para el mantenimiento de la actividad económica de que se trate. O, dicho de otra forma, del total patrimonio de una empresa no resulta embargable el importe de los gastos necesarios para que ésta obtenga sus ingresos. Y, en este sentido, hay que decir que ni la LGT ni el Reglamento General de Recaudación contienen mandato alguno que apunte a tal dirección. Así, por ejemplo, en el embargo de dinero en cuentas (Artículo 79 del citado Reglamento de Recaudación) nada se dice sobre el particular y, por tanto, el embargo alcanzará la totalidad del depósito con el límite de la deuda. Lo mismo puede decirse respecto al embargo de créditos (Artículo 81 del Reglamento de Recaudación). Es más, cuando la norma realiza una previsión de esta naturaleza (deducción) lo dice expresamente. Tal es el caso del embargo de sueldos, salarios y pensiones (Artículo 82 del Reglamento de Recaudación) que remite expresamente a la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 607 establece la inembargabilidad del importe de salario, sueldo ó pensión equivalente al salario mínimo interprofesional; fijando para los importes superiores una escala con diversos porcentajes. De hecho, implícitamente, la resolución impugnada subrepticamente introduce una nueva clase de bienes y derechos inembargables: los gastos de explotación de una empresa.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, pueden añadirse las siguientes razones que acreditan la inconsistencia, en este punto, de la resolución cuestionada:

(1) En ninguna norma se contiene -especialmente LGT y Reglamento General de Recaudación- que cuando se efectúa un embargo haya que descontar del valor del bien o derecho embargado el importe de los gastos necesarios para su obtención o, si se trata de empresas, los gastos necesarios para generar los ingresos para mantener la actividad. De donde se sigue que para calcular el valor

de los bienes o derechos que hubieran podido embargarse, de no mediar la ocultación, no hay que restar importe alguno, pues para la determinación del importe derivable hay que realizar la misma operación que se realizaría para un embargo real y efectivo.

(2) El criterio del TEAR trastoca, sutil e indirectamente, la prelación del crédito tributario establecida en el artículo 77.1 de la LGT. En efecto, de seguirse el criterio de la resolución recurrida se daría preferencia al pago de los créditos de los acreedores comerciales u ordinarios del titular de una empresa. Esto es, se viene a decir páguese primero al proveedor acreedor comercial, suministrador ó arrendador o, antepóngase el crédito de éstos y réstense del valor del bien o derecho embargable y la diferencia, si la hay, es el valor de lo que se hubiera podido embargar. Sabido es, por el contrario, que en el supuesto de concurrencia de créditos prevalecen los tributarios sobre los comerciales. De ahí que los embargos graviten sobre la totalidad del bien o derecho.

(3) Dicho criterio podría dar lugar a valores negativos. Lo cual, tratándose de embargos, aunque sean hipotéticos, y ocultaciones de bienes o derechos es absurdo. Se podría llegar a la sorprendente conclusión de que se ocultaron pérdidas para evitar su embargo.

(4) La inconsistencia del criterio se hace más patente si se aplica a bienes inmuebles. En efecto, si el bien que hubiera podido embargarse fuera un inmueble, siguiendo el criterio del TEAR, habría que descontar los gastos de adquisición y amortización. Lo cual jurídicamente carece de sentido.

(5) Una aplicación lógica de la regla de cuantificación enunciada por el TEAR pasaría, necesariamente, por considerar todos los ingresos -los ocultados y los no ocultados- y gastos. Sin embargo, la resolución que discutimos solo considera los ingresos ocultados: es decir, se dice réstense de los ingresos ocultados y descubiertos por la Administración los gastos (todos) necesarios para el mantenimiento de la actividad. Lo cual siempre determinará un valor anormalmente bajo ó negativo, pues una parte de los ingresos no se tendrían en cuenta: los que lucen en contabilidad y los ocultados no descubiertos.

(6) La consideración de todos los ingresos y gastos a la que hemos aludido en el punto anterior introduciría un factor de complejidad de tal entidad que haría inviable o, sumamente complicado, la aplicación de este supuesto de responsabilidad. Téngase en cuenta que estamos hablando de ocultaciones.

Dicho lo cual, quedan claras dos cosas:

La primera, la interpretación que hace el TEAR es claramente errónea y vulnera con claridad el artículo 42.2 de la LGT, por cuanto éste no determina, para fijar el alcance de la responsabilidad tributaria en él regulada, que haya que deducir, restar o minorar cantidad alguna al valor de los bienes o derechos que hubieran podido embargarse.

La segunda, dicha interpretación es gravemente dañosa para los intereses de la Hacienda Pública, ya que, de perpetuarse en el tiempo, implicaría privar de su eficacia y efectividad a los supuestos de responsabilidad que establece el artículo 42.2 de la LGT y, por otra parte, incrementaría, incluso hasta la imposibilidad, la complejidad de la determinación del alcance en este tipo de responsabilidades.

En consecuencia, se postula la siguiente doctrina:

De acuerdo con el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria General Tributaria, el alcance de la responsabilidad tributaria establecida en dicho artículo será, como máximo, el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, sin que a tal valor, 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.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: La primera cuestión controvertida está conectada directamente con los efectos derivados de una resolución económico-administrativa que, apreciando defectos de forma generadores de indefensión, estima una reclamación -sin entrar a conocer de las cuestiones de fondo- ordenando la retroacción de actuaciones para que se subsane el vicio procedimental.

El artículo 239.3 de la LGT, en su redacción vigente al tiempo de dictarse la resolución de este Tribunal Central de 31 de enero de 2017, aquí examinada, dispone:

"3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes".

Por su parte, el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), concerniente a la ejecución de las resoluciones administrativas, dispone en su apartado cuarto:

"4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

La jurisprudencia ha interpretado el artículo 239.3 de la LGT y el concepto de "retroacción de actuaciones" contenido en él. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 (rec. casación 5827/2009) dispuso que (la negrita es añadida): "...en

nuestro sistema jurídico tal remedio [la retroacción de actuaciones] **constituye un instrumento para reparar quebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlos de nuevo, reparando la lesión**; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la nueva Ley General Tributaria, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no". Y más adelante, señala: "Desde luego, la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo material alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar marcha atrás. Ahora bien, si no ha habido ninguna quebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

TERCERO.-Es doctrina de este Tribunal Central que cuando un órgano económico-administrativo aprecia en el acto impugnado un defecto formal invalidante del acto y anula el acto por dicho motivo ordenando la retroacción de actuaciones al momento de comisión de dicho defecto, 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.

Así, en resolución, entre otras, de 28 de febrero de 2022 (RG 4981-2020) dijimos:

"SÉPTIMO.- Respecto al resto de las cuestiones planteadas, considera este Tribunal Central que debe partirse del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, de forma que, cuando un órgano de revisión anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión. En el sentido que hemos expuesto se pronuncia también la Audiencia Nacional entre otras en sentencias de 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999) y de 25 de abril de 2013 (recurso 196/2010) o el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002)."

Cuando el defecto formal causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por este Tribunal Central 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 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 procedimental 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 confirman 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 Tribunal Regional 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 respetados en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse.

En este sentido hemos resuelto en aquellos supuestos en que el recurso de alzada únicamente se interpuso por el que fue reclamante en primera instancia impugnando los pronunciamientos desestimatorios de fondo realizados por el TEAR, sin que el órgano correspondiente a que se refiere el artículo 241.3 de la LGT -Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda, Directores de Departamento de la AEAT en materias de su competencia u órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia - reaccionara asimismo frente a la resolución del TEAR interponiendo recurso de alzada y oponiéndose a los pronunciamientos favorables sobre el fondo emitidos por el TEAR en su resolución.

Así, en la resolución de 2 de julio de 2015 (RG 5238/2012) concluíamos:

"**TERCERO.**- Ahora bien, como decíamos en nuestra resolución de 06-02-2014 (RG 2156/11):

"Señalado lo anterior, la falta de motivación del acto administrativo determina que no proceda entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo que se plantean. El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, determina que cuando un Tribunal Económico-Administrativo anula un acto por estimar existente un defecto formal que invalida el acto y retrotrae las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo de liquidación corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo.

Por todo lo expuesto procede no tener por hechos los pronunciamientos del Tribunal Regional en relación con el resto de las cuestiones de fondo planteadas y desestimadas en la misma".

Así las cosas, aplicando dicho criterio al caso que nos ocupa, habrá que tener por no hechos los pronunciamientos del TEAR relativos a la desestimación de las alegaciones actoras, salvedad hecha de los relativos a la anulación de la sanción a los efectos de no contravenir la interdicción de la "reformatio in peius".

En igual sentido, en la resolución de 2 de julio de 2015 (RG 3187/2012):

"(...)Por otro lado, en atención al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, y para evitar situaciones de indefensión del recurrente y no obligarle a simultanear dos procedimientos revisores, se deben anular los pronunciamientos que sobre el fondo de la liquidación realizó el TEAR que sean desestimatorios de sus pretensiones.

No obstante, en el presente caso, nos encontramos que el pronunciamiento de fondo que realiza el TEAR, de oficio, es claramente beneficioso para el recurrente, ya que supone una muy significativa rebaja del tipo impositivo según resulta de lo fallado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de fecha 6 de octubre de 2009, dictada en recurso por incumplimiento interpuesto contra el Reino de España por la Comisión de las Comunidades Europeas, que declaró que:

"el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes."

Lo anterior supone que se mantenga el pronunciamiento favorable para el recurrente, esto es, la orden de sustituir la liquidación anulada por una nueva en la que se apliquen las consecuencias de la citada sentencia a la ganancia patrimonial liquidada al reclamante, teniendo por no realizado ninguno de los pronunciamientos que realiza el TEAR sobre el modo en el que debe concretarse la minoración del tipo de gravamen, que deberá ser fijada por la Administración, y que podrá ser posteriormente revisado, junto al resto de la liquidación, a través de todo el abanico de recursos y reclamaciones que la ley General Tributaria establece."

Y en la resolución de 23 de enero de 2023 (RG 558/2021):

"(...)Por tanto, deberán tenerse por no puestas todas la referencias y conclusiones expuestas por el TEAR de Canarias, si bien, en virtud del principio de prohibición de *reformatio in peius*, únicamente en lo que respecta a la liquidación, no resultando afectada por lo aquí dicho la anulación de las sanciones ordenada por dicho Tribunal de instancia."

Como hemos señalado, en todas estas resoluciones nos encontramos con supuestos en los que frente a la resolución del TEAR se interponía recurso de alzada únicamente por el que fue reclamante en primera instancia. De forma que 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, pues dichos pronunciamientos favorables no fueron cuestionados en ningún momento por el Director u órgano equivalente o asimilado de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía legitimado en cada caso para interponer recurso de alzada, puesto que no recurrió en alzada la resolución del TEAR, y sin que el obligado tributario en el recurso de alzada por él interpuesto los cuestionara tampoco.

Supuesto distinto es el que se plantea en el presente recurso, en que la Directora General del EPSTPA sí se opuso expresamente a los pronunciamientos favorables del TEAR interponiendo frente a su resolución recurso de alzada ante este Tribunal Central. Por ello, y a la vista de lo razonado anteriormente, debe reputarse errónea la resolución del TEAR en cuanto se consideró vinculada por el criterio expuesto en la resolución de 16 mayo de 2014 respecto a la minoración para la fijación del alcance de las cantidades estimadas en concepto de gastos necesarios para la actividad, pues en este caso el órgano de recaudación no estaba vinculado por los pronunciamientos favorables al interesado al haber sido impugnados por la Directora en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Central.

Se ha de concluir, por tanto, que:

Cuando el defecto formal causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por este Tribunal Central 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 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 procedimental 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 confirman la actuación (ya anulada) del órgano gestor. Sin embargo, en lo que se refiere a los pronunciamientos de fondo realizado 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 Regional 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 respetados en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse.

CUARTO: La segunda cuestión controvertida se centra en conocer si cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, cabe restar, detraer o deducir alguna cantidad en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.

El artículo 42.2 de la LGT dispone:

"Artículo 42. Responsables solidarios

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria".

Este Tribunal Central señaló en su resolución de 27 de septiembre de 2018 (RG 1515/2017), dictada en unificación de criterio, lo que sigue (la negrita es añadida):

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

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

1- El presupuesto de hecho habilitante, que viene constituido por una serie de conductas descritas en el artículo 42.2 LGT que dan lugar a la exigencia de responsabilidad.

2- **El alcance de la responsabilidad, que será el de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.**

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

Por lo tanto, **conocido el importe de la deuda que se persigue y una vez determinado el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo, el presunto responsable responderá por la menor de estas cantidades.**

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

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

El alcance de la responsabilidad del responsable solidario está constituido, pues, por la menor de las dos cantidades siguientes: (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan) y (ii) el valor de los bienes o derechos que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

No cabe duda, por tanto, de que para determinar el alcance de la responsabilidad del responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT la cantidad que hay que comparar con el importe de la deuda del deudor principal que se persigue es el valor de los bienes o derechos que hubieran podido trabarse si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta -a través de la ocultación o transmisión- del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba.

Ni el artículo 42.2.a) de la LGT ni ningún otro precepto de esta norma o del Reglamento General de Recaudación permiten inferir que para determinar ese límite de responsabilidad constituido por "el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria" pueda deducirse del valor de dichos bienes o derechos gasto alguno por el mero hecho de que estuvieran vinculados a una actividad económica del deudor.

A juicio de este Tribunal Central en el planteamiento del TEAR subyace un error de partida, el de considerar que lo que se han ocultado son "beneficios" de la actividad económica de la deudora, como concepto contable o económico que resulta de la diferencia entre los ingresos y los gastos correspondientes de dicha actividad. Tal postura parece encontrar su justificación en el hecho de que en el expediente de declaración de responsabilidad se afirma que los "ingresos" de los clientes de la deudora por los servicios que ésta les prestaba fueron desviados con la colaboración del responsable a la cuenta bancaria del hijo menor de edad de este último, circunstancia que pudo conducir al TEAR a la conclusión de que lo que se estaba ocultando en puridad era un beneficio y que, por ende, procedía determinar los gastos inherentes a los ingresos desviados.

Si bien es cierto que desde la perspectiva de la imposición personal sobre la renta de la deudora principal lo que se habría ocultado con la práctica indicada sería un beneficio, desde la óptica del artículo 42.2.a) de la LGT lo que se ha ocultado no es otra cosa que el dinero en que se materializan los ingresos procedentes de los clientes de la deudora.

Como señala el artículo 42.2.a) de la LGT el límite de la responsabilidad está constituido por el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria de no haberse producido la ocultación. El artículo 169 de la LGT, relativo a la práctica del embargo, contempla como embargables únicamente los bienes y derechos, entre los que no se encuentra un concepto como el de beneficio contable o económico.

Así pues, cabe concluir que cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, no cabe restar, distraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la VICEPRESIDENTA DEL ENTE PÚBLICO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS, acuerda ESTIMARLO PARCIALMENTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

1) Cuando el defecto formal causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por este Tribunal Central 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 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 procedimental 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 realizado 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) Cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.