

DISCREPANCIAS DE CRITERIO ENTRE TEAR Y TEAC CON RELACIÓN AL ALCANCE DE UNA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2.A) LGT. ESTIMACIÓN PARCIAL VS. RETROACCIÓN Y EFECTOS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DE FONDO FAVORABLES DEL TEAR: RTEAC DE 12 DE DICIEMBRE DE 2023, RG. NÚM. 7616/2021

Begoña Sesma Sánchez

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo
(España)*

Resumen

El TEAC resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que si concurre un defecto formal causante de indefensión, el órgano económico administrativo regional debe acordar la retroacción y abstenerse de pronunciarse sobre las cuestiones de fondo. Y si se pronuncia sobre el fondo en sentido favorable a las pretensiones del recurrente, debe preservarse este criterio en aras de evitar la *reformatio in peius*. Asimismo, el TEAC estima que no procede descontar ni minorar los gastos asociados a los ingresos de la actividad económica de la deudora principal a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT.

Palabras clave

Responsabilidad tributaria solidaria, artículo 42.2.a) LGT, retroacción, defectos de forma, *reformatio in peius*.

Abstract

The TEAC resolves in an extraordinary appeal for the unification of criteria that if there is a formal defect causing defencelessness, the regional economic administrative body must agree on the retroaction and refrain from ruling on the substantive issues. And if it rules on the merits in favor of the appellant's claims, this criterion must be preserved in order to avoid

reformatio in peius. Likewise, the TEAC considers that it is not appropriate to deduct or reduce the expenses associated with the income from the economic activity of the principal debtor for the purpose of determining the scope of the liability of article 42.2.a) LGT.

Translated with DeepL.com (free version).

Keywords

Joint and several tax liability, article 42.2.a) LGT, retroaction, formal defects, reformatio in peius.

Cómo referenciar: Sesma Sánchez, B. (2024). Discrepancias de criterio entre TEAR y TEAC con relación al alcance de una derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT. Estimación parcial vs. retroacción y efectos de los pronunciamientos de fondo favorables del TEAR: RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG. Núm. 7616/2021. *Revista Técnica Tributaria* (144), 283-295

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Económico Administrativo Central, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la Vicepresidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPSTPA), 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 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 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 por 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».

2. Supuesto de hecho

Los hitos principales de la Resolución del TEAC objeto de este comentario son los siguientes:

- Por Resolución de 23 de mayo de 2011 del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPSTPA), al amparo del artículo

42.2.a) LGT se derivó responsabilidad solidaria a D. X y su cónyuge por haber colaborado en la ocultación de bienes de Dña. M, deudora principal de dos deudas referidas al ISD y otras cinco vinculadas a la Tasa por Licencia de Apertura del local y las sanciones instruidas por la Consejería de Bienestar Social y Sanidad del Principado de Asturias y por valor, todas ellas, de 220.825,61€.

- Del expediente de responsabilidad se infiere que mediante la activa colaboración de D. X y su cónyuge se desviaron ingresos de la actividad económica obtenidos por la deudora D. M por importe total de 190.000 € correspondientes a los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 a la cuenta bancaria de la que era titular el hijo menor de aquéllos y otros 120.000€, correspondientes a una caja de seguridad de D. X en una entidad bancaria.
- Recurrida el 11 de julio de 2011 ante el TEAR de Asturias la derivación de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT, la Resolución de 16 de mayo de 2014 de este órgano «acuerda estimar parcialmente la presente reclamación, anulando el acto administrativo impugnado con el alcance señalado en el Fundamento de Derecho VI y confirmándolo en todo lo demás, 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 vía económico administrativa por razón de la materia sobre la que aquella versa, según lo indicado en el Fundamento de Derecho VII».
- A los efectos que aquí interesan, el Fundamento de Derecho VI de esta Resolución del TEAR anuló parcialmente el acuerdo de derivación 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 habían descontado los gastos correspondientes y porque se desconocía la fecha de devengo de la liquidación y sanción por el impuesto sobre sucesiones, recargos e intereses de demora, dato necesario para determinar el momento a partir del cual podía declararse la responsabilidad por ocultación; y (ii) porque del ingreso de los saldos bancarios de la deudora principal en la caja de seguridad del responsable no existía prueba suficiente de la ocultación de dichas cantidades.
- Frente a esta Resolución del TEAR recurrieron en alzada ordinaria ante el TEAC tanto el responsable solidario (D.X) como la Directora General del EPSTPA. La resolución del TEAC de 31 de enero de 2017 (RG 6055/2014 y acumulada 7279/2019) estimó en parte ambos recursos disponiendo que «este Tribunal 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 (...) 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

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».

- Como consecuencia de esta retroacción ordenada por el TEAC, se dicta un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad en el que se identifican las deudas a derivar al responsable (únicamente ya las correspondientes a la liquidación y sanción del ISD) y exclusivamente, respecto de las cantidades «desviadas» (ingresos de la actividad económica de la deudora Dña. M) a partir de 2008, es decir, 93.000 euros precisándose, además, que a efectos de identificar el alcance o límite de la responsabilidad del artículo 42.2.a LGT, una interpretación literal del precepto, conduce a referir a la cuantía «sin merma, deducción o cortapisa alguna» de los bienes o derechos que se hubiera podido embargar, es decir, «su valor a efectos del embargo».
- Frente a este segundo acuerdo de derivación de responsabilidad el interesado recurre en reposición y frente a la resolución desestimatoria de éste, ante el TEAR del Principado de Asturias que en su Resolución de 7 de mayo de 2021 estima parcialmente la 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», a saber, que el alcance de la derivación de responsabilidad no debía hacerse al importe íntegro de las cantidades desviadas en la cuenta bancaria titularidad del hijo de D. X que se hubieran podido embargar a partir del ejercicio 2008 y correspondiente a los ingresos de la actividad económica de la deudora principal, sino que dicho importe debía minorarse «en concepto de gastos necesarios para la actividad y en orden a no vulnerar la prohibición de *reformatio in peius* habida cuenta de que ya ha existido un pronunciamiento expuesto 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».
- De nuevo esta Resolución del TEAR asturiano es recurrida en alzada para unificación de criterio por la Vicepresidenta del EPSTPA esgrimiendo como cuestión de fondo que el alcance de la responsabilidad viene determinado por el valor de los bienes distraídos u ocultados sin merma ni reducción por razón de que en su origen sean ingresos (y no beneficios) de la actividad económica de la deudora principal, dando lugar a la Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2023 objeto de este comentario

que estima parcialmente el recurso de la Administración tributaria recurrente.

3. Fundamentos de derecho

De las múltiples cuestiones que podría suscitar este expediente (y que presumiblemente habrían sido alegadas por el recurrente responsable para invalidar el segundo acto de derivación de responsabilidad pues, a título de ejemplo, no se detallan las fechas de liquidación ni el contexto de la inspección seguida para determinar la cuota del ISD objeto de derivación de responsabilidad), el TEAC se centra en resolver, en unificación de criterio, dos controversias.

En primer lugar, qué margen de pronunciamiento tiene un órgano económico administrativo cuando debe resolver la impugnación de un acto tributario (en el caso examinado una derivación de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT) y se invocan tanto cuestiones de forma como de fondo y qué alcance tiene el pronunciamiento de fondo de un órgano económico administrativo cuando, con posterioridad, dicha resolución se recurre en alzada por el o los recurrentes.

Al respecto, la recurrente –Vicepresidenta de la Administración tributaria autonómica– que da origen a la Resolución del TEAC que comentamos, estimaba gravemente dañosa para el interés general la interpretación que había hecho el TEAR autonómico al estimar parcialmente la reclamación por segunda vez manteniendo su criterio con relación al alcance de la derivación de responsabilidad en el caso examinado. A su juicio, «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 58/2002, 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 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 pronunciamientos de fondo de la resolución de la reclamación económico administrativa previamente anulada, abstenerse de conocer y razonar sobre las cuestiones de análogo tenor a las anuladas que se suscitan en la reclamación económico administrativa que hayan de resolver».

El TEAC resuelve esta controversia reiterando, de principio, su doctrina sobre la prioridad de pronunciamiento de los órganos económico administrativos sobre cuestiones formales invalidantes del acto. Esgrimiendo, entre otras, las Resoluciones de 2 de julio de 2015, 6 de febrero de 2014, 28 de febrero de 2022 y de 23 de enero de 2023, recuerda 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». A continuación, el TEAC también recuerda que conforme a su doctrina debían mantenerse aquellos pronunciamientos de fondo favorables al recurrente realizados por el TEAR so pena de incurrir en una *reformatio in peius*. Esto es, que si bien el órgano económico administrativo (sea TEAC o TEAR) debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre cuestiones de fondo cuando concurre un defecto formal que invalida el acto y procede acordar la retroacción, debiendo tenerse por no realizados dichos pronunciamientos «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».

Lo singular y especialmente significativo de la Resolución que aquí se comenta es que habiendo sido recurrida la Resolución del órgano económico administrativo regional en alzada tanto por el responsable solidario como por la Directora General del EPSTPA «*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*». De este modo el TEAC mantiene intangible su doctrina de preservación de los pronunciamientos de fondo favorables al recurrente que hubieran sido apreciados por un TEAR regional, aunque advierte que el órgano encargado de la aplicación de los tributos no debía sentirse vinculado por el criterio del TEAR cuando resulta procedente la retroacción.

La segunda cuestión, de fondo, resuelta en esta Resolución es la determinar si, cuando la ocultación de bienes determinante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) 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 el declarado responsable cabe restar, detraer o deducir alguna cantidad en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad para cuantificar el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria?.

Y la postura del TEAC al respecto es que si bien para determinar el alcance de la responsabilidad solidaria y limitada del artículo 42.2 LGT es 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 aprecio; 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», de modo que el presunto responsable responderá por la menor de estas cantidades, el valor de los bienes a embargar se identifica con «el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración», y no con el concepto de beneficio contable o económico de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, por lo que «no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad».

4. Análisis

Aunque serían muchos los temas a considerar de esta resolución, referidas tanto a cuestiones de procedimiento como de fondo, aislando las principales controversias y exponiéndolas sistemáticamente, caben las siguientes consideraciones:

1º. La resolución que declara una derivación de responsabilidad tributaria del artículo 42.2.a) LGT, responsabilidad solidaria y limitada hasta el límite del valor de los bienes y derechos ocultados por un responsable para evitar la traba del patrimonio de un deudor principal, dictada sin haberse notificado al interesado las fechas de devengo del ISD origen de la liquidación y de la comisión de la correspondiente infracción y del devengo de recargos del período ejecutivo e intereses de demora ¿constituye un defecto formal que habilita la retroacción de actuaciones porque ha originado indefensión al responsable o constituye un defecto de fondo que permite una estimación parcial? En el caso examinado, el órgano económico administrativo regional no lo apreció como defecto formal sino como defecto sustantivo o de fondo estimando parcialmente la reclamación y ordenando la sustitución del acto por otro que incluyera tales especificaciones y además, tuviera en cuenta que la deuda tributaria objeto de derivación debía minorarse con los gastos correspondientes a los ingresos de la actividad de la deudora principal que habían sido desviados a la cuenta bancaria del hijo menor del responsable. Por el contrario, el TEAC al resolver el recurso de alzada ordinario interpuesto por la Directora del EPSTPA consideró, de una parte, que dado que constaban en el expediente ni el acuerdo de liquidación, ni el acta de inspección y tampoco el expediente sancionador relativos al ISD que han sido objeto de derivación, lo procedente era acordar la retroacción de actuaciones en tanto que tales omisiones habrían podido disminuir las posibilidades de defensa del declarado responsable.

A mi juicio, siendo problemática y casuística la diferenciación entre los «defectos formales que ocasionan indefensión» (que habilitarían la retroacción de actuaciones), de aquellos otros defectos formales (sin indefensión) o de fondo que invalidarían total o parcialmente el acto (que habilitarían una estimación parcial), creo que en este caso estamos ante algo más que un defecto formal invalidante. Aunque ninguna de las Resoluciones aquí examinadas son suficientemente explícitas, la ausencia de un elemento esencial del acto de derivación de responsabilidad tributaria cual es la identificación y conocimiento del acto

liquidatorio y de la sanción que sustenta la derivación de responsabilidad se aproxima a un defecto sustancial, sustantivo o de fondo. Ciertamente, ni el TEAR ni el TEAC pretendían declarar la invalidez radical del acto de derivación de responsabilidad so pena de arriesgarse a una invalidez radical del acto que favoreciera la prescripción. La opción de retrotraer o de reponer actuaciones siempre resulta más favorable a los intereses de la Administración tributaria al legitimar una segunda oportunidad de dictar el acto corrigiendo los defectos de forma (caso de retroacción) o de fondo (reposición de actuaciones en caso de estimación parcial). Sin embargo, siendo notorio que en este supuesto de responsabilidad solidaria el artículo 174.5 LGT resulta categórico al establecer que los responsables del artículo 42.2.a) LGT solo pueden impugnar «el alcance global de la responsabilidad», pero no la procedencia de los débitos y liquidaciones dado que se trata de un supuesto de responsabilidad que protege la acción recaudatoria¹, estimo que si el responsable no tuvo a su alcance el conocimiento material y procedimental de la deuda tributaria y correspondiente sanción derivadas, requisito esencial y básico para poder impugnar la derivación aunque aquella fuera firme (porque puede hacerlo según ha reconocido explícitamente el TS²), estamos ante una manifiesta ausencia de motivación del acto de derivación de responsabilidad, que constituye un defecto material, en tanto que denota la ausencia de razones que pueden ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control dejando así, como ha señalado el Tribunal Supremo, una puerta abierta a la arbitrariedad³. Aunque existieran indicios notorios para la derivación de responsabilidad solidaria que aquí se declara, la falta de notificación e identificación de la liquidación (y del contexto procedimental en que se dictó) y de la sanción impuestas a la deudora principal, que constituyen la base de aquella, no puede erigirse en un mero defecto formal porque su contenido podría haber sido determinante de la invalidez radical de la liquidación originaria y, por tanto, de la derivación de responsabilidad subsiguiente. Piénsese, por ejemplo, que se estuviera derivando la responsabilidad de una deuda tributaria manifiestamente prescrita, aunque fuera firme su liquidación. No puede obviarse, tampoco, que aunque el TS haya negado (con voces discrepantes⁴) la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad solidaria a los efectos de habilitar una segunda derivación cuando la primera ha sido anulada por defectos formales, se está legitimando la traba de un patrimonio de un tercero para hacer frente a una deuda cuya existencia y cuantificación puede ser incierta y no esté perfectamente determinada.

Ciertamente, las reclamaciones económico administrativas que persiguen la anulación de un acto tributario se sustentan, en una inmensa mayoría de supuestos, tanto en cuestiones de forma como de fondo. En estos casos ¿qué debe resolver en primer lugar el órgano económico administrativo?. A juicio del TEAC, el órgano económico administrativo debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre cuestiones de fondo cuando concurre un defecto formal que invalida el acto, debe acordar la retroacción y han de tenerse por no realizados

1 Vid., entre otras, STS de 18 de diciembre de 2023, rec. 4226/2022.

2 Entre otras, SSTs de 17 de mayo de 2018, rec. 86/2016, de 7 de noviembre de 2019 (rec. 4234/2017, de 7 de noviembre de 2022 (rec. 7939/2020) y de 19 de enero de 2023 (rec. 1693/2020 y 3904/2020).

3 Al respecto vid., STS de 8 de marzo de 2022, rec. 2744/2020.

4 Vid., en particular, las SSTs de 14 de febrero de 2023, rec. 2001/2021 y de 28 de abril de 2023, rec. 536/2021.

dichos pronunciamientos «en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirmen la actuación (ya anulada) del órgano gestor (...)». A este *modus operandi* se refiere el TEAC como el «principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos» al objeto de evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Sin embargo, en mi opinión, tal supuesto «principio» carece de soporte legal expreso. Antes bien, el artículo 237.1 LGT aboga por la «doctrina del pleno conocimiento», por utilizar la terminología del TS favorable también a una jurisdicción plena, más allá de la tradicionalmente revisora⁵, al establecer que «*Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento 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 interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante*». Por ello, en mi opinión, resulta injustificado que el órgano económico administrativo, al conocer de una reclamación, deje imprejuizadas todas aquellas cuestiones que, al margen de los defectos formales invalidantes, puedan ser determinantes para declarar la anulación o invalidez total del acto recurrido. Dicho de otro modo ¿tendría sentido ordenar la retroacción de actuaciones con relación a una liquidación dictada como omisión de un informe ampliatorio cuando el recurrente ha esgrimido la prescripción o la caducidad y, de haberse apreciado alguna, la liquidación debía invalidarse de forma íntegra?. No es infrecuente, al respecto, que los órganos jurisdiccionales afeen a los órganos económico administrativo la mala práctica de dejar imprejuizados algunos motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis, obligando a los interesados a recurrir en sede jurisdiccional este tipo de resoluciones incompletas o incongruentes con las pretensiones de los recurrentes escalando así, a sede jurisdiccional, motivos que no fueron objeto de pronunciamiento en la vía económico administrativa⁶.

Por ello, a mi juicio, concurriendo tanto una manifiesta irregularidad procedimental (la omisión de notificación de la liquidación y sanción del ISD derivadas) como una cuestión de fondo (el alcance o valor de los bienes a embargar), el TEAR asturiano debió estimar íntegramente la reclamación. Concurrían en el acto impugnado claros vicios invalidantes, de fondo, del acto impugnado. En su lugar, acordó la estimación parcial explicitando su criterio sobre el alcance de la responsabilidad.

2°. En el caso examinado, a raíz del recurso interpuesto en alzada por la Directora General del EPSTPA, el TEAC no sólo recalificó el pronunciamiento del TEAR como retroacción sino que además afeó al órgano económico administrativo regional haberse pronunciado sobre cuestiones de fondo y, en el caso examinado, haber mantenido su criterio de limitar el embargo de los bienes ocultados al importe equivalente al beneficio contable obtenido por la deudora principal.

A propósito de esta segunda controversia son procedentes, al menos, dos comentarios. Por un lado, una reflexión de alcance general: criticar y lamentar

5 Vid. STS de 3 de mayo de 2022, rec. 4707/2020.

6 Vid., STS de 8 de marzo de 2022, rec. 2744/2020 y de 20 de diciembre de 2023, rec. 1972/2022

que el TEAC no pueda resolver en un único recurso todas las irregularidades, sustantivas o procesales, en las que pueda incurrir la resolución dictada por un TEAR. A mi juicio sobran tantas vías extraordinarias de recursos administrativos para que el TEAC unifique el criterio (díscolo) de algunos TEAR. En el supuesto examinado, la discrepancia de criterio entre el TEAR y el TEAC se resolvió vía recurso de alzada ordinario y, con posterioridad, en recurso de alzada para unificación de criterio. Y aún habría tenido cabida el recurso de anulación ordinario (artículo 241.bis LGT). En este contexto debe advertirse, además, que el TS ha afeado también en ocasiones la mala praxis de la Administración tributaria de «aprovechar», no solo los cómputos interesados de los plazos para recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de órganos económico administrativos regionales (díscolos), sino la utilización de estos recursos extraordinarios para incorporar partes del expediente omitidas y no remitidas temporáneamente con ocasión de la primera revisión económico administrativa del acto impugnado⁷.

Por otro lado, si bien debe valorarse positivamente que el TEAC mantenga como doctrina el deber de preservar aquellos pronunciamientos de fondo favorables al recurrente realizados por un TEAR para no incurrir en una *reformatio in peius*, al objeto de amparar la posición de un recurrente para que, con motivo de su recurso o reclamación, no vea perjudicados aún más sus intereses, el TEAC contraría abiertamente el criterio mantenido por el TEAR y se muestra partidario de 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 por 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».

Una última reflexión. En un contexto en el que el principio de buena administración se esgrime con tanta frecuencia para acotar los límites de la Administración tributaria, parece aconsejable también invocarlo para demandar que la revisión económico administrativa se desenvuelva de forma equilibrada y congruente respecto de las pretensiones de todos los reclamantes preservando los pronunciamientos favorables de los órganos económico administrativos intervinientes. No está de más recordar que el propio Consejo para la Defensa del Contribuyente ha señalado, con relación a la vinculación del criterio de los TEAR y TEAL, que «El hecho de que el criterio de los TEAR o TEAL no sea vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, no significa que estos no puedan y deban, en determinados casos, seguir los criterios plasmados en las resoluciones de los citados órganos de revisión, como plasmación del principio de buena administración y garantía de los derechos de los obligados tributarios»⁸. Por ello, si el órgano encargado de la aplicación de los tributos discrepa

7 Vid., STS de 17 de noviembre de 2023, rec. 1234/2022.

8 Vid., Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos, disponible, acordado por el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 18 de mayo de 2022 y disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/InformecriterioTEAR.pdf>

del criterio de un TEAR o TEAL, y no existe un criterio previo de la DGT, parece razonable exigir que, o bien el órgano de aplicación de los tributos se aparte motivadamente del criterio del TEAR o TEAL o bien se inste un pronunciamiento del TEAC en unificación de criterio si se considera que el pronunciamiento del órgano económico administrativo regional o local es gravemente dañoso o erróneo. En todo caso, en el supuesto de que el órgano económico administrativo regional se haya pronunciado en favor de las pretensiones del recurrente, en aras de evitar la *reformatio in peius* y la protección en la confianza de una resolución estimatoria parcialmente a sus intereses, deben mantenerse los pronunciamientos de fondo favorables a sus pretensiones.