

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094442

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2024

Sala 1.^a

Recl. n.º. 3377/2023

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Retroacción de actuaciones. La Administración anuló la liquidación inicial el 4 de octubre de 2021, retrotrayendo las actuaciones para realizar una valoración adecuada de los bienes. La clave es determinar cuánto tiempo tenía la Administración para completar el nuevo procedimiento y emitir una nueva liquidación. Según la Ley 58/2003 (LGT) el plazo restante depende del momento en que se cometió el error original. Este Tribunal concluye que el plazo empezó a contar desde el 16 de marzo de 2017, cuando el contribuyente tuvo conocimiento del informe de valoración defectuoso. La Administración dispondría de 347 días para completar el nuevo procedimiento, pero al haber transcurrido 98 días entre la notificación de la resolución del TEAR y el inicio de la nueva inspección, ese plazo se redujo a 249 días, concluyendo el 23 de mayo de 2022. Finalmente, la nueva liquidación se emitió fuera de este plazo, lo que eliminó el efecto interruptivo de la prescripción. Esto implicó que, al tiempo de notificar la nueva liquidación el 4 de julio de 2022, el derecho de la Administración a liquidar el IS de 2011 ya había prescrito, anulando la liquidación impugnada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 104 y 150.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27-02-2023, relativa a la reclamación económico-administrativa nº 28/13298/22, respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 12-07-2016 se notificó a las entidades **TW SL.**, (...) y **XZ-QR SL.**, (...), en calidad de sucesoras, el inicio de actuaciones inspectoras relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 en relación con la entidad disuelta y liquidada **XZ SL.**

Estas actuaciones estuvieron referidas al cumplimiento de los requisitos para la aplicación del Régimen especial FEAC, regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en relación con una operación de escisión realizada en el ejercicio 2011, a la que a continuación nos referiremos.

Dichas actuaciones inspectoras finalizaron mediante Acuerdo de liquidación notificado al interesado en fecha 11-12-2017.

Segundo.

Con fecha 18-02-2011 se produjo la escisión total de la entidad **XZ SL.**, traspasándose su patrimonio a las sociedades beneficiarias de nueva creación **TW SL.**, y **XZ-QR SL.**

Por esta operación, el obligado tributario se acogió al régimen especial FEAC.

A juicio de la Inspección, la escisión total llevada a cabo por **XZ SL.**, incumplía los requisitos requeridos para aplicar el citado régimen especial dados los siguientes hechos:

- Ausencia de proporcionalidad en la distribución de las participaciones entre las entidades beneficiarias.
- Ausencia de ramas de actividad previas a la escisión.
- Ausencia de motivo económico válido.

Por tanto, debían aplicarse las reglas de valoración contenidas en el artículo 15 del TRLIS e integrarse en la base imponible del obligado tributario la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos en la escisión y su valor contable.

Tercero.

No estando conforme con este Acuerdo de liquidación, el 09-01-2018 la sucesora **XZ-QR SL.**, presentó ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/875/18, resuelta el 31-05-2021, acordándose la estimación parcial de las pretensiones actoras, con retroacción de actuaciones, por considerar el TEAR que los informes de valoración de los inmuebles transmitidos con ocasión de la operación de escisión no se encontraban suficientemente motivados.

Cuarto.

En cumplimiento de la resolución del TEAR, el 04-10-2021 procedió la Administración a anular la liquidación impugnada y a retrotraer actuaciones, con el fin de motivar de manera suficiente la valoración, a precio de mercado, de los bienes inmuebles transmitidos en la operación de escisión de **XZ SL.**

De esta manera, realizadas nuevas valoraciones de los inmuebles, en fecha 22-03-2022 se incoó el Acta en disconformidad número A02-REFERENCIA_1.

Con fecha 15-06-2022, notificado al interesado el 04-07-2022, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó nuevo Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, fueron los siguientes:

Ejercicio: 2011

Base imponible: 2.657.563,00

Líquido a ingresar: 782.268,90

Autoliquidación: 0,00

Cuota del acta: 782.268,90

Disponiendo la respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación, lo siguiente:

"No obstante, de acuerdo con lo expuesto en relación con la aplicación del principio de la reformatio in peius, el recurrente no puede ver empeorada su situación a la que tenía cuando se dictó la liquidación recurrida. La cuota de la nueva liquidación asciende a 782.268,90 euros y la cuota de la liquidación recurrida a 458.808,67 euros.

Aplicando, por consiguiente, el principio de la reformatio in peius se ACUERDA limitar la cuota a 458.808,67 euros, importe correspondiente a la liquidación recurrida, tal y como se señalaba en la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad."

Ascendiendo la deuda tributaria a:

Cuota del acta: 458.808,67

Intereses de demora: 207.744,49

Deuda tributaria: 666.553,16

Quinto.

Disconforme el interesado con el nuevo Acuerdo de liquidación, interpuso con fecha 27-07-2022 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/13298/22.

Sexto.

Asimismo, la otra entidad beneficiaria de la escisión, **TW SL.**, interpuso con fecha 10-07-2022 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/12388/22 contra el referido Acuerdo de liquidación.

Séptimo.

Igualmente, consta que el socio de la entidad escindida D. **Axy** interpuso con fecha 26-07-2022 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/13147/22 contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

Octavo.

Del mismo modo, consta que la socia de la entidad escindida D^a. **Bts** interpuso con fecha 08-04-2022 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/6732/22 contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

Noveno.

Con fecha 27-02-2023, notificada al interesado el 02-03-2023, dictó el TEAR resolución relativa a la entidad **XZ-QR SL.**, (RG 28/13298/22), disponiendo lo siguiente:

*"SÉPTIMO.- No obstante lo anterior, no procede alcanzar la misma conclusión respecto de la valoración del inmueble sito en C/ **DOMICILIO_1**, ... (**PROVINCIA_1**). En este caso, aun siendo la valoración emitida por persona con titulación suficiente, habiendo tenido lugar una visita personal al interior del inmueble, habiéndose explicado debidamente que el método empleado es el de comparación con testigos y habiéndose contrastado los datos del inmueble a valorar con los datos disponibles en el Catastro y en el Registro de la Propiedad, entiende este Tribunal que la información obtenida de los testigos no se encuentra suficientemente motivada, por cuanto la AEAT se ha basado únicamente en la información disponible en portales inmobiliarios, sin que ésta haya sido debidamente contrastada.*

*Por tanto, respecto de la valoración del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), se concluye que se incurre nuevamente en el defecto formal de falta de motivación suficiente.*

En relación con la consecuencia de la falta de motivación, por segunda vez, de un mismo acto de la Administración, cuyo defecto formal ya fue apreciado por este mismo TEAR, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002, Nº de Rec. 7161/1996, y el propio TEAC en Resolución de 19/01/2017, dictada en Unificación de criterio (R.G. 5240-2016), en la se que se establecía el siguiente criterio: (...)

*En consecuencia, en el caso que ahora nos ocupa, y por haberse producido un segundo defecto formal, debe rechazarse una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación para subsanar los defectos que han sido apreciados por las dos resoluciones administrativas de este TEAR. Y es por ello por lo que se ha de estimar en parte la presente reclamación, anulándose la liquidación impugnada por la parte que se corresponde con la valoración, a valor de mercado, de la transmisión de inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**).*

...

DÉCIMO SEGUNDO.- (...) No obstante, considerando el conjunto de hechos expuestos en los Fundamentos de Derecho anteriores, este TEAR, en concordancia con la Inspección, entiende que el motivo que subyace a la operación de escisión aquí analizada es la división entre excónyuges del patrimonio existente en una sociedad común a ambos, por lo que no se aprecia en este caso motivo económico válido en el sentido atribuido a esta expresión por el legislador.

En conclusión, este Tribunal considera ajustada a Derecho la exclusión de la aplicación del Régimen especial FEAC a la operación de escisión aquí analizada.

*No obstante, **se estiman en parte las pretensiones actoras, anulándose la liquidación en la parte que se corresponde con la valoración**, a valor de mercado, del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Séptimo de la presente resolución.*

Por lo expuesto

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **ESTIMAR EN PARTE** la reclamación en los términos señalados en la presente resolución."*

Décimo.

Con fecha 27-02-2023, notificada al interesado el 05-06-2023, dictó el TEAR resolución relativa a la entidad **TW SL.**, (RG 28/12388/22), disponiendo lo siguiente:

*"SÉPTIMO.- No obstante lo anterior, no procede alcanzar la misma conclusión respecto de la valoración del inmueble sito en C/ **DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**). En este caso, aun siendo la valoración emitida por persona con titulación suficiente, habiendo tenido lugar una visita personal al interior del inmueble, habiéndose explicado debidamente que el método empleado es el de comparación con testigos y habiéndose contrastado los datos del inmueble a valorar con los datos disponibles en el Catastro y en el Registro de la Propiedad, entiende este Tribunal*

que la información obtenida de los testigos no se encuentra suficientemente motivada, por cuanto la AEAT se ha basado únicamente en la información disponible en portales inmobiliarios, sin que ésta haya sido debidamente contrastada.

Por tanto, respecto de la valoración del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), se concluye que se incurre nuevamente en el defecto formal de falta de motivación suficiente.

En relación con la consecuencia de la falta de motivación, por segunda vez, de un mismo acto de la Administración, cuyo defecto formal ya fue apreciado por este mismo TEAR, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002, Nº de Rec. 7161/1996, y el propio TEAC en Resolución de 19/01/2017, dictada en Unificación de criterio (R.G. 5240-2016), en la se que se establecía el siguiente criterio: (...)

En consecuencia, en el caso que ahora nos ocupa, y por haberse producido un segundo defecto formal, debe rechazarse una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación para subsanar los defectos que han sido apreciados por las dos resoluciones administrativas de este TEAR. Y es por ello por lo que se ha de estimar en parte la presente reclamación, anulándose la liquidación impugnada por la parte que se corresponde con la valoración, a valor de mercado, de la transmisión de inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**).

...

DÉCIMO SEGUNDO.- (...) No obstante, considerando el conjunto de hechos expuestos en los Fundamentos de Derecho anteriores, este TEAR, en concordancia con la Inspección, entiende que el motivo que subyace a la operación de escisión aquí analizada es la división entre excónyuges del patrimonio existente en una sociedad común a ambos, por lo que no se aprecia en este caso motivo económico válido en el sentido atribuido a esta expresión por el legislador.

En conclusión, este Tribunal considera ajustada a Derecho la exclusión de la aplicación del Régimen especial FEAC a la operación de escisión aquí analizada.

No obstante, **se estiman en parte las pretensiones actoras, anulándose la liquidación en la parte que se corresponde con la valoración**, a valor de mercado, del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Séptimo de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **ESTIMAR EN PARTE** la reclamación en los términos señalados en la presente resolución."

Décimo primero.

Con fecha 27-02-2023, notificada al interesado el 02-03-2023, dictó el TEAR resolución relativa al socio de la entidad escindida D. **Axy** (RG 28/13147/22), disponiendo lo siguiente:

"**OCTAVO.**- No obstante lo anterior, no procede alcanzar la misma conclusión respecto de la valoración del inmueble sito en C/ **DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**). En este caso, aun siendo la valoración emitida por persona con titulación suficiente, habiendo tenido lugar una visita personal al interior del inmueble, habiéndose explicado debidamente que el método empleado es el de comparación con testigos y habiéndose contrastado los datos del inmueble a valorar con los datos disponibles en el Catastro y en el Registro de la Propiedad, entiende este Tribunal que la información obtenida de los testigos no se encuentra suficientemente motivada, por cuanto la AEAT se ha basado únicamente en la información disponible en portales inmobiliarios, sin que ésta haya sido debidamente contrastada.

Por tanto, respecto de la valoración del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), se concluye que se incurre nuevamente en el defecto formal de falta de motivación suficiente.

En relación con la consecuencia de la falta de motivación, por segunda vez, de un mismo acto de la Administración, cuyo defecto formal ya fue apreciado por este mismo TEAR, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002, Nº de Rec. 7161/1996, y el propio TEAC en Resolución de 19/01/2017, dictada en Unificación de criterio (R.G. 5240-2016), en la se que se establecía el siguiente criterio: (...)

En consecuencia, en el caso que ahora nos ocupa, y por haberse producido un segundo defecto formal, debe rechazarse una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación para subsanar los defectos que han sido apreciados por las dos resoluciones administrativas de este TEAR. Y es por ello por lo que se ha de estimar en parte la presente reclamación, anulándose la liquidación impugnada por la parte que se corresponde con la valoración, a valor de mercado, de la transmisión de inmueble sito en

C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**).

...

DÉCIMO SEGUNDO.- (...) No obstante, considerando el conjunto de hechos expuestos en los Fundamentos de Derecho anteriores, este TEAR, en concordancia con la Inspección, entiende que el motivo que subyace a la

operación de escisión aquí analizada es la división entre excónyuges del patrimonio existente en una sociedad común a ambos, por lo que no se aprecia en este caso motivo económico válido en el sentido atribuido a esta expresión por el legislador.

En conclusión, este Tribunal considera ajustada a Derecho la exclusión de la aplicación del Régimen especial FEAC a la operación de escisión aquí analizada.

No obstante, **se estiman en parte las pretensiones actoras, anulándose la liquidación en la parte que se corresponde con la valoración**, a valor de mercado, del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Séptimo de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **ESTIMAR EN PARTE** la reclamación en los términos señalados en la presente resolución."

Décimo segundo.

Con fecha 27-02-2023, notificada al interesado el 23-03-2023, dictó el TEAR resolución relativa a la socia de la entidad escindida D^a. **Bts** (RG 28/6732/22), disponiendo lo siguiente:

"**SÉPTIMO.-** No obstante lo anterior, no procede alcanzar la misma conclusión respecto de la valoración del inmueble sito en C/ **DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**). En este caso, aun siendo la valoración emitida por persona con titulación suficiente, habiendo tenido lugar una visita personal al interior del inmueble, habiéndose explicado debidamente que el método empleado es el de comparación con testigos y habiéndose contrastado los datos del inmueble a valorar con los datos disponibles en el Catastro y en el Registro de la Propiedad, entiende este Tribunal que la información obtenida de los testigos no se encuentra suficientemente motivada, por cuanto la AEAT se ha basado únicamente en la información disponible en portales inmobiliarios, sin que ésta haya sido debidamente contrastada.

Por tanto, respecto de la valoración del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), se concluye que se incurre nuevamente en el defecto formal de falta de motivación suficiente.

En relación con la consecuencia de la falta de motivación, por segunda vez, de un mismo acto de la Administración, cuyo defecto formal ya fue apreciado por este mismo TEAR, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002, N^o de Rec. 7161/1996, y el propio TEAC en Resolución de 19/01/2017, dictada en Unificación de criterio (R.G. 5240-2016), en la se que se establecía el siguiente criterio: (...)

En consecuencia, en el caso que ahora nos ocupa, y por haberse producido un segundo defecto formal, debe rechazarse una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación para subsanar los defectos que han sido apreciados por las dos resoluciones administrativas de este TEAR. Y es por ello por lo que se ha de estimar en parte la presente reclamación, anulándose la liquidación impugnada por la parte que se corresponde con la valoración, a valor de mercado, de la transmisión de inmueble sito en

C/**DOMICILIO_1**,(**PROVINCIA_1**).

...

DÉCIMO PRIMERO.- (...) No obstante, considerando el conjunto de hechos expuestos en los Fundamentos de Derecho anteriores, este TEAR, en concordancia con la Inspección, entiende que el motivo que subyace a la operación de escisión aquí analizada es la división entre excónyuges del patrimonio existente en una sociedad común a ambos, por lo que no se aprecia en este caso motivo económico válido en el sentido atribuido a esta expresión por el legislador.

En conclusión, este Tribunal considera ajustada a Derecho la exclusión de la aplicación del Régimen especial FEAC a la operación de escisión aquí analizada.

No obstante, **se estiman en parte las pretensiones actoras, anulándose la liquidación en la parte que se corresponde con la valoración**, a valor de mercado, del inmueble sito en C/**DOMICILIO_1**, (**PROVINCIA_1**), en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Séptimo de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **ESTIMAR EN PARTE** la reclamación en los términos señalados en la presente resolución."

Décimo tercero.

Disconforme el interesado con la resolución relativa a la entidad **XZ-QR SL.**, (RG 28/13298/22), interpuso ante este TEAC, con fecha 03-04-2023, el recurso de alzada n^o 3377/23, que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma, formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Prescripción del derecho a liquidar de la Administración.

Segunda.- Preclusión del derecho de la Administración a inspeccionar las ganancias y/o pérdidas derivadas que se pudieran haber producido por la escisión total de **XZ**.

Tercera.- Falta de idoneidad de las comprobaciones de valores. Falta de motivación de los nuevos informes de valoración.

Cuarta.- Vulneración de los derechos del contribuyente en el transcurso de las actuaciones inspectoras.

Quinta.- Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial.

Décimo cuarto.

Disconforme el interesado con la resolución relativa a la entidad **TW SL.**, (RG 28/12388/22) interpuso ante este TEAC, con fecha 21-06-2023, el recurso de alzada nº 6672/23.

DÉCIMO QUINTO.- Disconforme el interesado con la resolución relativa al socio de la entidad escindida D. **Axy** (RG 28/13147/22), interpuso ante este TEAC, con fecha 03-04-2023, el recurso de alzada nº 3376/23.

DÉCIMO SEXTO.- Disconforme el interesado con la resolución relativa a la socia de la entidad escindida D^a. **Bts** (RG 28/6732/22) interpuso ante este TEAC, con fecha 21-04-2023, el recurso de alzada nº 3967/23.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

Alega en primer lugar el interesado la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, manifestando al respecto lo siguiente:

"Según indicado anteriormente, el TEAR de Madrid concluye que no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar como consecuencia del incumplimiento del plazo del procedimiento inspector, puesto considera que el día a quo para determinar el plazo de la retroacción de actuaciones es la del "momento de la emisión del primer informe de valoración insuficientemente motivado". A continuación se desvirtúa esta afirmación.

*...A este respecto, el equipo inspector manifestó lo siguiente en el Acta: "**El último de los informes de valoración anulados por el TEAR es de 30/12/2016 por lo que retrotrayéndonos a dicha fecha sólo se habrían consumido 4 meses de los 18 meses del procedimiento inspector. El inicio de las actuaciones fue 12 de julio de 2.016. Hubo una extensión de actuaciones de 47 días. Retrotrayéndonos a dicha fecha sólo se habrían consumido 5 meses y 18 días de los 18 meses y 47 días del procedimiento inspector. Restan 12 meses más 65 para concluir el procedimiento. POR MUCHAS ARGUCIAS PROCEDIMENTALES realizadas por el obligado tributario o su representante todavía no han pasado 14 meses y 60 días desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución (art 150LGT).**"*

Pero, además, debe indicarse que inicialmente la propia Actuaría indicó en las diversas comparecencias mantenidas, que apenas le restaba plazo para su finalización. En ello, al menos, motivaba la fijación de continuas citaciones, concediendo plazos muy reducidos a esta parte para la atención de sus solicitudes.

Sea como fuere, lo que es evidente es que la Oficina Técnica modificó el criterio del equipo inspector.

*...Pues bien, esta parte ha manifestado en reiteradas ocasiones que la retroacción no puede llevarse al momento de la emisión de los informes de valoración, **informes de los que tiene constancia el contribuyente cuando se le pone de manifiesto el expediente en el trámite previo a la firma del acta** (puesto que antes difícilmente le pueden causar indefensión), sino al momento que se dictó la liquidación, y es esa fecha desde donde debe contarse el número de días que restaban a las actuaciones inspectoras.*

Sorprende enormemente a esta parte que el TEAR de Madrid manifieste que fundamenta su argumentación en la resolución de este TEAC de fecha 31 de enero de 2023, que en ninguna parte afirma que "el momento en que se produjo el defecto formal" se corresponda con el de la emisión del primer informe de valoración. Esta afirmación no tiene amparo normativo, doctrinal ni jurisprudencial.

...El artículo 150.7 LGT se refiere únicamente al momento al que se retrotraigan las actuaciones, y ese momento no es otro que al momento inmediatamente anterior a la práctica de la liquidación que, a juicio de esta parte, debe fijarse o bien en el trámite de audiencia previo al acta que es el momento en el que al obligado tributario se le dio traslado de los informes de valoración, o bien en el día concreto de firma de las actas, que es cuando se notifica la propuesta de liquidación incluyendo el incremento de base imponible derivado de las valoraciones realizadas. **Antes de ese momento no se ha generado indefensión al contribuyente pues no se le ha notificado nada.**

...Según se ha reiterado en el presente escrito, las actuaciones inspectoras practicadas son consecuencia de la retroacción ordenada por el TEAR de Madrid en la resolución dictada en fecha 31 de mayo de 2021, que dispuso expresamente lo siguiente: "procede anular la liquidación y ordenar la retroacción de actuaciones para que se dicte una nueva liquidación que motive de manera suficiente la valoración efectuada y la regularización practicada".

Por tanto, a los efectos de determinar el plazo restante para la finalización de las actuaciones inspectoras, se debe acudir al momento en que se retrotraigan las mismas. Momento que, conforme a lo dispuesto por el TEAR de Madrid, debe retrotraerse al **momento de dictar una nueva liquidación** que motive -de manera suficiente- la valoración efectuada, y anulando por tanto la liquidación inicialmente dictada.

Es fundamental indicar que la anulación se produce respecto del Acuerdo de liquidación, y en ningún caso de los informes de valoración, como ha efectuado el órgano inspector y el TEAR de Madrid. Entre otras cuestiones, (i) porque es lo que acuerda el propio TEAR de Madrid, que no anula los informes de valoración, sino la "liquidación", y (ii) porque el acto administrativo objeto de la reclamación económico-administrativa es el propio acuerdo de liquidación anulado, y no los informes de valoración. Por tanto, un acto que no es objeto de recurso o reclamación, lógicamente, no puede ser anulado.

Por otra parte debemos recordar que el TEAR de Madrid ordenó dictar "una nueva liquidación que motive de manera suficiente la valoración efectuada y la regularización practicada".

...Por tanto, carece de sentido jurídico alguno que el TEAR de Madrid defienda como momento al que deben retrotraerse las actuaciones, la fecha de emisión del primer informe de valoración (o último informe según el órgano inspector) supuestamente "anulado" por el TEAR de Madrid, cuando (i) el acto que anula el TEAR de Madrid es el Acuerdo de liquidación (acto objeto de reclamación económico-administrativa y causante de indefensión), y (ii) en cumplimiento de la retroacción de actuaciones, la Inspección ni siquiera tendría por qué haber realizado nuevos informes, pudiendo simplemente haberse apoyado en cualquiera los otros métodos que la norma dispone a su alcance.

...En definitiva, aplicando el artículo 150.7 LGT al caso analizado, cabe concluir lo siguiente:

- El procedimiento inspector que nos ocupa debía finalizar en el plazo que restaba para finalizar las actuaciones (a contar desde la fecha de emisión del primer Acuerdo de liquidación anulado, esto es, 10 de diciembre de 2017), o bien en el periodo de seis meses, si este último fuera superior.

- En el supuesto ahora analizado, resulta de aplicación el periodo de seis meses, que se debe computar desde la fecha de entrada de la resolución en sede de la Agencia Tributaria (14 de junio de 2021), conforme señala el propio artículo 150.7 LGT. Plazo que, claramente, ha sido ampliamente superado, puesto que el nuevo Acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 4 de julio de 2022.

- No resulta ajustado a Derecho, dicho sea en respetuosos términos de defensa, que en el Acuerdo de liquidación (página 59), la Administración tributaria afirme que en la fecha de notificación de la resolución por el TEAR de Madrid (14 de junio de 2021), "no era posible ejecutar la resolución del TEARM porque la liquidación se encontraba suspendida y el contribuyente estaba en tiempo de recurrir a la vía contencioso administrativa. Fue el 16/09/2021 cuando habiendo transcurrido el tiempo de interponer recurso contencioso administrativo la ORT envió el fallo a cumplimiento"...

...En conclusión, considerando la fecha de notificación de la resolución reconocida por la propia Agencia Tributaria (14 de junio de 2021), y la del nuevo Acuerdo de liquidación (4 de julio de 2022), es evidente que **la Inspección superó el plazo de seis meses del que disponía para finalizar las actuaciones**, por lo que la totalidad de las actuaciones previas no gozan de efectos interruptivos de la prescripción. Por tanto, ha prescrito el derecho de aquella Administración a liquidar el IS del ejercicio 2011 de **XZ-QR**."

Siendo los hechos acaecidos, los siguientes:

- Con fecha 12-07-2016 se notificó al interesado el inicio de actuaciones inspectoras, con carácter general, en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011.
- Dichas actuaciones inspectoras finalizaron mediante Acuerdo de liquidación notificado a **XZ-QR SL.**, en fecha 11-12-2017.

- No estando conforme con este Acuerdo de liquidación, el 09-01-2018 la sucesora **XZ-QR SL.**, presentó ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/875/18, resuelta el 31-05-2021, acordándose la estimación parcial de las pretensiones actoras, con retroacción de actuaciones, por considerar el TEAR que los informes de valoración de los inmuebles transmitidos con ocasión de la operación de escisión no se encontraban suficientemente motivados.
- En fecha 14-06-2021 recibió la ORT por vía telemática documento para la ejecución de la resolución del TEARM de 31-05-2021.
- En fecha 16-09-2021 dicha resolución fue recibida por el órgano competente para su ejecución.
- En cumplimiento de la resolución del TEAR, el 04-10-2021 procedió la Administración a anular la liquidación impugnada y a retrotraer actuaciones, con el fin de motivar de manera suficiente la valoración, a precio de mercado, de los bienes inmuebles transmitidos en la operación de escisión de **XZ SL.**
- Con fecha 22-03-2022 se incoó el Acta en disconformidad número A02-REFERENCIA_1.
- Con fecha 15-06-2022, puesto a disposición del interesado el 23-06-2022 y notificado el 04-07-2022, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó nuevo Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

La Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, de 21 septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria, en su apartado 6 establece que la nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 LGT, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, es decir, a partir de 12-10-2015, siendo de aplicación, por tanto, al caso que nos ocupa.

Así, el artículo 150 de la LGT, en su nueva redacción, establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de la comprobación: (...)

...4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo.

Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico administrativa.

(...)

7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución."

Disponiendo el artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, que:

"(...) 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución."

En relación a la prescripción, dispone el artículo 66 de la LGT, regulador de los plazos de prescripción, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

Señalando el artículo 68.1 de la LGT, regulador de la interrupción de los plazos de prescripción, que:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de

todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria."

Cuarto.

Pues bien, dado que la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 31-05-2021 (RG 28/875/18), acordó la estimación parcial de las pretensiones actoras, con retroacción de actuaciones, por considerar el citado Tribunal que los informes de valoración de los inmuebles transmitidos con ocasión de la operación de escisión no se encontraban suficientemente motivados, pasaremos en primer lugar a analizar el tiempo al que debieron ajustarse las actuaciones inspectoras tras la citada orden de retroacción.

Efectivamente, el ya citado artículo 150.7 de la LGT dispone que:

"7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación."

Por tanto, en un supuesto como el que aquí se nos plantea, es absolutamente esencial determinar con qué plazo contaba la Dependencia Regional de Inspección, como órgano competente para ejecutar la resolución del TEAR que ordenó la retroacción de las actuaciones inspectoras, para culminarlas con la práctica de la nueva liquidación por el IS. Y, en ese sentido, dado que el precepto fija el plazo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 150 LGT - o en seis meses si aquel período fuera inferior - es esencial determinar a qué momento del procedimiento se debían llevar las actuaciones inspectoras para retomarlas, corrigiendo el defecto apreciado por el que se ordenó la retroacción.

Es, pues, de suma relevancia fijar el momento en que se cometió, en el procedimiento inspector, el defecto formal que, apreciado por el TEAR en la resolución de 31-05-2021, motivó la anulación de la liquidación y la orden de retroacción pues, partiendo de ese momento, podemos determinar cuánto restaba para la conclusión del plazo de duración del procedimiento inspector, cuya duración era de 18 meses, para poder determinar con cuánto tiempo contaba la Dependencia Regional para, en ejecución de la citada resolución, practicar la nueva liquidación por el IS (bien el plazo restante, bien 6 meses si aquel fuese menor, a contar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución).

Según la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2021, (recurso nº 1182/2020):

"(...) la retroacción de actuaciones, como es el caso, en tanto que como se ha visto se produjo un vicio formal que dio lugar a la estimación parcial, no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin, esto es, cuando se anula la liquidación por un vicio formal, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados, lo que existe es una marcha atrás del mismo procedimiento original seguido, no existe un nuevo procedimiento, sino que se persigue reparar la quiebra formal determinante de la anulación.

Por tanto, la Administración se coloca en dicho momento procedimental y debe de culminar dicho procedimiento en el plazo que le resta para agotar los plazos dispuestos al efecto, puesto que en otro caso se desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho nemo auditur propriam turpitudinem allegans (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza)."

En ese punto - momento al que debe entenderse que se retrotrajeron las actuaciones inspectoras analizadas por el TEAR y que, conforme a lo expuesto, debe ser el momento en que se produjo el vicio o defecto en virtud del cual se ordenó la retroacción -, sostiene la Administración que ese momento sería la fecha de emisión del primer informe de valoración, respecto del cual el TEAR concluyó que era el acto que no se encontraba suficientemente motivado.

Así, en relación al momento de la retroacción, dispuso la Inspección en el Acta de disconformidad incoada el 22-03-2022, lo siguiente:

"En cuanto al momento en que debemos fijar para retrotraer las actuaciones.

En los supuestos en que el defecto formal sea la incorrecta motivación del informe de valoración del perito se entenderá que el momento en que se ha producido el defecto formal es el día en que se firmó el informe de tasación inicial.

El último de los informes de valoración anulados por el TEAR es de 30/12/2016.

El inicio de las actuaciones fue 12 de julio de 2.016. Hubo una extensión de actuaciones de 47 días.

Retrotrayéndonos a dicha fecha sólo se habrían consumido 5 meses y 18 días de los 18 meses y 47 días del procedimiento inspector.

Restan 12 meses más 65 para concluir el procedimiento.

Todavía no han pasado 14 meses y 60 días desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución (art 150LGT)."

Disponiéndose al respecto en el Acuerdo de liquidación aquí impugnado, lo siguiente:

"En cumplimiento de la resolución del TEARM, el 4 de octubre de 2021, se procede a anular la liquidación impugnada y a retrotraer las actuaciones al momento anterior a dictar la propuesta de liquidación con el fin de motivar de manera suficiente la valoración a precios de mercado de los bienes inmuebles transmitidos en la operación de escisión de XZ SL porque esta valoración supone la determinación del resultado de la escisión para XZ SL sujeto al IS.

...2º) Respecto de la duración de las actuaciones inspectoras desde la recepción de la resolución del TEARM por el Órgano competente para ejecutar hasta la práctica de la presente liquidación, se ha observado lo dispuesto en el artículo 150.7 de la Ley 58/2003, General Tributaria: (...)

Teniendo en cuenta que el inicio de las actuaciones se produjo el 12/07/2016 y que las actuaciones inspectoras han sido retrotraídas por el TEARM al 30 de diciembre de 2016, fecha en la que se firmó el último informe de tasación inicial (momento en que se cometió el defecto formal apreciado por el TEARM).

Y del periodo de extensión de actuaciones inspectoras que abarca desde el 24 de noviembre al 11 de enero, que supone un total de 47 días solo deben computarse desde el inicio del mismo hasta que se produce el defecto formal que da lugar a la retroacción de actuaciones, el 30 de diciembre de 2016 por lo tanto el periodo de extensión se limita a 36 días y no a 47 como eran inicialmente.

Por lo tanto, desde el inicio del procedimiento el 12/07/2016 hasta el 30/12/2016 considerando los 36 días de extensión del procedimiento, de los 18 meses de plazo solo han transcurrido 4 meses y 12 días por lo que restan 13 meses y 18 días.

En segundo lugar, en el expediente electrónico de la AEAT correspondiente a la reclamación económico administrativa interpuesta por la obligada tributaria consta el certificado de remisión de la Oficina de Relación con los Tribunales que envía a cumplimiento a la oficina gestora la resolución del TEARM."

Pues bien, respecto de esta cuestión controvertida, este TEAC sostiene que la retroacción debe realizarse al momento en que tuvo lugar la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que es lo que determinó la anulación del acto administrativo, y que en este caso no fue otra que la valoración inmotivada. Y, por ser más concretos, debe estarse al primer momento en que el contribuyente, interesado en el procedimiento inspector del que resultó la liquidación del IS que se anula por ese motivo, tuvo fehaciente conocimiento de esa valoración defectuosa, al ser ese el momento a partir del cual el interesado pudo presentar las alegaciones que estimara pertinentes en defensa de sus intereses, habiéndonos pronunciado en este mismo sentido en resolución de 24-06-2024 (RG 8196/23).

Disponiendo al respecto el Tribunal Supremo en sentencia de 03-11-2023 (rec. cas. 1266/2022), lo siguiente:

"SEXTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, reiterando nuestra jurisprudencia, procede declarar lo siguiente:

"...

3.- *A los efectos de computar el plazo agotado en el procedimiento de gestión y determinar el plazo restante de que dispone la Administración tributaria para ejecutar las actuaciones conducentes para dictar una nueva liquidación, se rechaza que se deba tener en cuenta la fecha de la primera liquidación anulada, sino que, para conocer el tiempo consumido, la fecha a tener en consideración es aquella en que se notificó a los contribuyentes la propuesta de valoración."*

Según consta en el expediente administrativo a que ha tenido acceso este TEAC, esos informes faltos de la suficiente motivación fueron puestos en conocimiento del obligado tributario con la puesta de manifiesto del expediente original, esto es, el **16-03-2017**, no constando en el expediente administrativo que se pusieran en conocimiento del obligado tributario con anterioridad. Por tanto, este TEAC entiende que se debe tomar esa fecha como el momento al que debe entenderse que se dispuso la retroacción de las actuaciones inspectoras, por lo que, siendo la fecha máxima de finalización del procedimiento original el **26-02-2018**, restaban, para que cumpliera aquél, **347 días**, período superior a 6 meses, por lo que, en aplicación del artículo 150.7 LGT debe afirmarse que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT tenía 347 días, a contar desde que recibió la resolución del TEAR de fecha 31-05-2021 para notificar la resolución del procedimiento.

Quinto.

Es doctrina de este TEAC - resolución de 31/01/2023, RG 7244/2020 - que cuando resulta de aplicación el artículo 150.7 LGT, esto es, cuando estemos ante una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, como es el caso, y a efectos de determinar el "dies a quo" del plazo para ejecutar la resolución, debe estarse al momento de "la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución" de acuerdo con dicho artículo 150.7 LGT.

Señalamos en esa resolución:

"QUINTO.- Cabe preguntarse aquí qué debe entenderse por "órgano competente para ejecutar la resolución" ya que por tal puede entenderse como el propio órgano, dentro de la Administración tributaria, encargado de dar cumplimiento a la resolución que ordena retroacción (Gerencia Provincial de Córdoba) o, interpretar de forma más amplia, desde el momento de registrarse su entrada en cualquier órgano de la Administración Tributaria competente.

Este Tribunal Central no desconoce la doctrina jurisprudencial contenida en las Sentencias de 19 de Noviembre de 2020 y de 27 de Septiembre de 2022, las cuales en relación con los arts 239,3 de la LGT y art 66 del RRVA han considerado que la expresión contenido en dichos preceptos de "registro del órgano competente para su ejecución" debe entenderse referido no al propio órgano que debe dictar el acto de ejecución, sino que " debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria".

En el caso al que se refiere el expediente objeto de revisión, nos encontramos ante un supuesto no propiamente de ejecución, como era el de las referidas Sentencias, sino ante un supuesto de retroacción de actuaciones, para cuyo caso es de aplicación el art 150,7 (sustancialmente igual al art 150,5 que era de aplicación en este Expediente) el cual dispone que: "Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Este Tribunal Central respecto a la interpretación de dicho precepto ha declarado que: "El plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT (antiguo artículo 150.5 de laLGT) para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales el plazo debe computarse desde que se recibe la resolución por la Dependencia de Inspección que resulta competente para continuar el procedimiento y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT)" (Resolución unif. de criterio 1280/19 de 23 de Abril de 2019). En dicha resolución se contemplaba un supuesto de retroacción procedimental analizándose la interpretación que debía realizarse sobre el entonces aplicable art 150,5 de la LGT, en lo referente a la expresión "El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

El último pronunciamiento del Alto Tribunal sobre supuesto de retroacción viene contenido en la Sentencia de 23 de julio de 2020, en la cual el recurrente alegaba que el órgano competente para ejecutar debía interpretarse en sentido amplio como cualquier órgano de la Administración tributaria. En dicha Sentencia, si bien el Tribunal Supremo no se pronuncia expresamente sobre cuál debe ser el órgano a considerar a efectos del dies a quo, no

acoge la alegación expresada por el interesado, ni tampoco casa la Sentencia recurrida, la cual tomaba en consideración la fecha de recepción del órgano encargado de la ejecución.

Llegados a este punto este Tribunal Central debe pronunciarse sobre si la doctrina jurisprudencial contenida en la Sentencia de 27 de Septiembre de 2022, debe extenderse asimismo a los supuestos de retroacción de actuaciones, habida cuenta de las siguientes consideraciones:

- La Sentencia de 27 de Septiembre de 2022 está analizando el art 239,3 LGT relativo a ejecuciones puras en cuyo precepto se establece el plazo de un mes cuyo incumplimiento sólo se le anuda el cese de devengo de intereses.

- Por su parte, la Sentencia de 23 de julio de 2020, analiza el art 150,5 LGT (redacción anterior a 2015, pero sustancialmente igual al actual art 150,7) relativo a supuestos de retroacción, en el que el incumplimiento del plazo procedimental lleva como consecuencia la pérdida del efecto interruptivo del procedimiento.

- Como matiz diferenciador introducido por el legislador entre ambos preceptos podría citarse que en el supuesto de ejecuciones, el art 239,3 párrafo 4 tras excluir de su ámbito expresamente los supuestos de retroacción dispone que: "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." Por tanto, el precepto se refiere a la entrada de la resolución.

- Por su parte el art 150,7 relativo a retroacciones dispone que: "El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución". Es decir, el legislador toma como fecha la de la entrada, no de la resolución, sino del expediente en el órgano encargado de la ejecución, quizás consciente de que el propio órgano al que se le retrotraen las actuaciones debe estar en posesión del expediente administrativo para poder continuar el procedimiento, computándose desde dicho momento a efectos de duración del procedimiento retrotraído.

- Las Sentencias referidas contemplan dos supuestos distintos (ejecución y retroacción) e interpretan normas distintas (arts 239 y 150,7), especificándose en la Sentencia de 2022 al fijar la doctrina jurisprudencial (Fundto. Noveno) que la misma se refiere a los supuestos de anulación por motivos de fondo.

A la vista de las anteriores consideraciones, este Tribunal Central, considera que, aunque los razonamientos que se hacen en la sentencia de 27 de Septiembre de 2022 podrían ser de aplicación a los supuestos de retroacción, es obligado seguir la interpretación que se deduce de la lectura de la referida Sentencia del Alto Tribunal de 23 de Julio de 2020, para los supuestos de retroacción, en tanto no exista un pronunciamiento en sentido contrario del Tribunal Supremo."

Pues bien, en el presente caso, según el Certificado de la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT que consta en el expediente, la resolución del TEAR fue remitida por la ORT a cumplimiento a la Dependencia Regional de Inspección el **16-09-2021**, si bien la notificación de la citada resolución a la entidad tuvo lugar más de 3 meses antes, concretamente el **10-06-2021**, habiéndose notificado a la ORT el **14-06-2021**.

En relación a esta fecha, 16-09-2021, dispuso la Inspección en el Acuerdo de liquidación, lo siguiente:

"En fecha 16 de septiembre de 2021, tal como se demuestra a continuación, la AEAT ha recibido por vía telemática documento para la ejecución de la resolución de 31/05/2021 del TEARM con el núm. de reclamación: 28/00875/2018, de manera que desde el 16/09/2021 hasta la fecha en la que se dicta el presente acuerdo de liquidación, el plazo de trece meses y 18 días que resta para la finalización del procedimiento no ha concluido.

...El obligado tributario expone en sus alegaciones que el plazo se debe contar desde que la AEAT recibe la resolución del TEARM, en este caso el 14/06/2021.

...Fue el 16/09/2021 cuando habiendo transcurrido el tiempo de interponer recurso contencioso administrativo la ORT envió el fallo a cumplimiento.

...No obstante, lo anterior desde el 14/06/2021 hasta la fecha en la que se dicta este acuerdo de liquidación tampoco habría transcurrido el plazo de trece meses y 18 días restante.

Por lo tanto, procede en este punto desestimar las cuestiones planteadas por la interesada en cuando a la caducidad del procedimiento inspector y la fecha de remisión de la resolución del TEARM para su ejecución que es la fecha a tener en cuenta a los efectos del cómputo del plazo de 18 meses y no como considera el obligado tributario que debería ser los primeros días de junio de 2021."

Llegados a este punto, procede traer a colación la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2024 (rec. nº 3050/2022), en la que cuestión casacional a dirimir era la siguiente:

"Determinar la incidencia de una dilación desproporcionada en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la administración tributaria encargada de su ejecución, imputable al órgano económico-administrativo, en relación con el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT.

Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación, el artículo 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]."

En la sentencia dictada, dispuso el Tribunal Supremo, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"TERCERO.

Doctrina jurisprudencial sobre la materia.

...Cabe decir que sobre el tema que nos ocupa hay un punto de inflexión marcado por la sentencia de 5 de diciembre de 2017, rec. cas. 1727/2016, en el que se aborda un supuesto de hecho muy parecido al que examinamos en este recurso de casación, una dilación temporal desproporcionada y sin justificación entre la notificación de la resolución del órgano económico administrativo al contribuyente y a la Administración Tributaria, ya se dejó advertido que dicha dilación no podía ser jurídicamente indiferente, en cuanto venía a reflejar un abuso en la práctica con detrimento de derechos y garantías de los ciudadanos, aunque en dicho recurso de casación no se sacarán más consecuencias que dicha advertencia, en cuanto que la parte afectada no había extraído otras consecuencias jurídicas que la mera denuncia de la situación. Más tarde aludiremos a dicha sentencia, por ahora dejar constancia de una jurisprudencia anterior, evolucionada y en cierta manera corregida -añadimos las negritas para enfatizar los pasajes más relevantes-

...

CUARTO.

Juicio del Tribunal.

Vista la abundante jurisprudencia que sobre el núcleo de la cuestión controvertida se ha dictado que gira en torno a un amplio casuismo, acierta, desde luego, el Sr. Abogado del Estado cuando señala que, en todo caso, ha de partirse de las circunstancias del caso para discernir si ha habido o no una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente administrativo al órgano encargado de la ejecución por parte del órgano económico administrativo, lo cual, dada la jurisprudencia existente debe dar lugar a que en estas circunstancias sean los tribunales de instancia los llamados a resolver cada caso concreto. Sin embargo, a la vista de las razones esbozadas que pretenden justificar y restar trascendencia jurídica a la evidente dilación detallada en este caso, consideramos que aparte de confirmar y reforzar la doctrina legal existente, resulta un caso adecuado para poder avanzar jurisprudencialmente, de suerte que, en contra de lo afirmado por el Sr. Abogado del Estado, no sólo está en juego la efectividad del ius litigatoris, sino también, y particularmente, como a continuación se razonará el llamado ius constitutionis.

Pretende justificar la dilación constatada, su razonabilidad y proporcionalidad, para desactivar cualquier consecuencia jurídica desfavorable que pudiera derivarse, en que -añadimos negritas-, "antes de que el TEAC ponga en marcha el proceso de comunicación de ese fallo junto con el expediente, vía TEAR, al órgano autor del acto, para su ejecución, lo primero por lo que tiene que velar, aplicando el principio de buena administración es porque el procedimiento previo de notificación del fallo al interesado, se culmine con la recepción del mismo, de lo cual, como se ha visto y acreditado, no tuvo constancia hasta el 15 de diciembre de 2016. A partir de ese momento, se abre un paréntesis muy razonable también por parte del TEAC, para comprobar si su resolución va a ser recurrida en vía contencioso administrativa por la entidad interesada (no olvidemos que aunque anulaba el acuerdo de liquidación ordenaba una retroacción de actuaciones, con la que la misma podía no estar de acuerdo, entendiéndose por ejemplo que excedía de los límites en los que puede moverse el TEAC en estos casos, dando una nueva oportunidad a la Inspección para regularizar su situación tributaria -no hace mucho tiempo tuvimos oportunidad de intervenir en un recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional que tenía por objeto una resolución de un TEA de un tenor muy parecido - casación 499/2020-) por lo que no era en absoluto descartable que se pudiera formular por la interesada ese recurso contencioso, para el que disponía de un plazo de dos meses, plazo que culminaba el 15 de febrero de 2017. Es muy lógico y razonable, como hemos dicho, para evitar posteriores controversias derivadas de una ejecución anticipada del fallo, que el TEAC esperara esos dos meses por si la interesada interponía ese recurso contencioso, con petición o no de suspensión de la ejecución del TEAC que, en efecto, comunicaría el interesado a la AEAT - ex artículo 233.11 LGT/2003 (RCL 2003, 2945) -, plazo que se suele apurar. En nada influye en nuestro razonamiento, la petición o no de suspensión y la comunicación de la misma a la Administración tributaria, de acuerdo con ese precepto. En definitiva, el TEAC, cuya resolución, en este caso, agotaba la vía administrativa, antes de remitir esa resolución al TEAR y poner en marcha el mecanismo de ejecución del fallo, pudo perfectamente esperar y esperó a que pasaran los dos meses de plazo (artículo 46 LJCA (RCL 1998, 1741)) para la interposición por la interesada del recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, antes de mandar la oportuna comunicación - vía TEAR - de esa resolución al órgano competente para su ejecución. Lo cierto es que, la obligada tributaria dejó transcurrir totalmente ese plazo, dejando ya, por tanto que adquiriese firmeza esa resolución, esperando a que se dictara el oportuno acuerdo de ejecución para formular una nueva reclamación económico administrativa contra ese acto ante el TEAC y luego contra su resolución una nueva reclamación (dos por cierto) y un postrero recurso contencioso.

Esa comunicación final del fallo, a efectos de ejecución, una vez constatada la firmeza (e esperó unos días más a que pudiera llegar en su caso la oportuna diligencia de la Audiencia Nacional poniendo en conocimiento del mismo la interposición del recurso y reclamando el expediente administrativo y el de reclamación, lo que al final, no se produjo) y ya el 3 de marzo siguiente se remitió al TEAR la citada resolución para su curso final al órgano encargado de la ejecución del acto, teniendo entrada en la sede del mismo, 6 días después, el 9 de marzo siguiente."

*Dicho modo de proceder y la justificación que acompaña, que en parte ha sido ya abordada por este Tribunal Supremo, sobre la que luego volveremos, introduce una disfunción inaceptable, pues **la diferencia de trato entre la Administración tributaria y el contribuyente plasmada a la hora de notificar la resolución del TEAC, que descubre un decalaje sistémico, según se desprende de las palabras del Sr. Abogado del Estado, resulta, a falta de precepto que establezca plazo de notificación al efecto, alegal e irrazonable desde el punto de vista de nuestro sistema tributario, en tanto que pone en entredicho y cuestiona la naturaleza y caracteres esenciales de los Tribunales Económicos Administrativos**, art. 83.2 de la LGT, como órgano revisor que debe resolver con arreglo a Derecho, pues aún su dependencia orgánica al Ministerio de Hacienda, funcionalmente son, o deben ser, independientes y neutrales, lo que les obliga a mantenerse al margen de las competencias gestoras y ejecutivas, propias de la función de aplicación de los tributos. El introducir dicha demora en notificar a la Administración Tributario con el fin de facilitar la labor de ejecución de esta, respecto de la notificación a cursar al contribuyente, quiebra la garantía constitucionalmente reconocida, art. 105.c de la CE (RCL 1978, 2836), del derecho al procedimiento legalmente establecido, procurando una dilación indebida e infringiendo el art. 34.1.ñ) de la LGT. Si el órgano económico administrativo claudica de las funciones atribuidas asumiendo las que no les corresponden, sus actuaciones en tanto que se integran en las funciones propias de la aplicación de los tributos, deben tener sus consecuencias en aquello que perjudique al contribuyente. Todo lo cual sería suficiente para acoger la pretensión actuada.*

Por todo lo dicho, debemos rechazar dicha forma de actuar, si bien dado los términos en los que se formula la cuestión de interés casacional, también desde esta perspectiva nos conduce a la misma conclusión. El presupuesto sobre el que debe iniciarse el examen de la cuestión de interés casacional, es el de legalidad procedimental en cuyo seno la Administración Tributaria y el contribuyente en el procedimiento económico administrativo, aún su distinto posicionamiento, merecen la igualdad de trato, ínsita en dicho principio, lo que ha de llevar aparejado que la notificación cursada de la resolución del TEAC sea simultánea a las partes de la relación tributaria. Lo que nos sitúa en el examen de si resulta, en el caso que nos ocupa, racional y desproporcionado la dilación en la remisión de una resolución económica-administrativa a la dependencia de la administración tributaria encargada de su ejecución, y las consecuencias del decalaje producido en relación con el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT.

Sobre la posible desproporción existen numerosas sentencias de este Tribunal Supremo que han abordado las dilaciones ocasionadas en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la Administración tributaria, si bien de su examen se puede extraer fácilmente que no es posible extrapolar hasta el momento un criterio general que permita definir cuándo una demora es excesiva, sino que ha de atenderse a las circunstancias del caso en concreto. Al efecto, se dijo en la Sentencia de fecha 22 de diciembre de 2020, rec. cas. 5653/2019 (RJ 2020, 5582), que:

"No es aceptable que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor, de manera que el derecho a una resolución administrativa en plazo razonable implica -en atención a las circunstancias de cada caso- que la dilación no justificada y desproporcionada en aquella remisión no pueda ni deba resultar jurídicamente neutral, sino que de la misma deberán extraerse las consecuencias jurídicas correspondientes que, desde luego, no pueden favorecer al infractor".

En el presente caso ha existido un decalaje de más de tres meses entre la notificación de la resolución del TEAC al recurrente y la realizada a la Administración. La verificación de este extremo es admitida por ambas partes. En consecuencia, es un hecho no controvertido que la resolución del TEAR de fecha 3 de noviembre de 2016 fue notificada a la parte recurrente el 7 de diciembre de 2016, mientras que se cursó el 3 de marzo de 2017 la remisión a la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la AEAT, siendo finalmente notificada la Dependencia Regional de Inspección en fecha 9 de marzo de 2017. Esto es, la notificación se practicó al contribuyente en 18 días (21/11/2016), mientras se demoró 120 días frente la AEAT (3/3/2017), lo que supuso un lapsus temporal de 92 días entre la notificación al contribuyente y la notificación a la AEAT.

De principio no cabe acoger, ni siquiera a efectos a ponderar para justificar el decalaje referido, la alegación realizada por el Sr. Abogado del Estado, en el sentido de que se debe atender "a la carga de trabajo y a los medios con que cuenta la Administración, en este caso, los TEA para la práctica de las notificaciones de las resoluciones que ponen fin a las miles de reclamaciones y recursos residenciados ante los mismos, con gran alivio de los Tribunales del orden contencioso administrativo que, de no existir, tendría que soportar una carga de trabajo que nos atrevemos a calificar como insoportable. Es obvio que no puede prescindirse en modo alguno de estas circunstancias cuando llegue el momento de apreciar si nos encontramos ante una "dilación no razonable y desproporcionada"; puesto que estas circunstancias, que efectivamente pueden estar presente y deben atenderse

para su valoración a efectos de una posible dilación indebida, justificarían un retraso común en la notificación, esto es, que se demore las notificaciones tanto respecto del contribuyente interesado, como respecto de la Administración, pero en modo alguno puede justificar, al contrario, el decalaje visto y la desigualdad a la hora de practicar este trámite. Si existe dicho defecto estructural, la dilación en la notificación no sólo afectaría al contribuyente, como aquí ha sucedido, lo que por elemental lógica hace decaer esta justificación ofrecida por el Sr. Abogado del Estado.

Debemos, pues, rechazar la justificación que ofrece la parte recurrida, en tanto que es errónea la remisión realizada a la sentencia de 18 de diciembre de 2019 (RJ 2019, 5342), rec. 4442/2018. Las diferencias con esta sentencia son obvias en cuanto en aquel procedimiento se había presentado documentación suficiente que acreditaba el error en el que había incurrido el TEAR a la hora de remitir al órgano ejecutor la resolución, lo que aquí evidentemente no se produjo. Sobre este extremo, es importante precisar que en el recurso 4442/2018 no se consideró desproporcionada la dilación en la remisión dado que se acreditó la constatación de un error y esto se justificaba a su vez en la inmensa carga de trabajo que presentaba el TEAR. En definitiva, la mera referencia a la carga de trabajo del TEAR no fue suficiente para justificar el retraso en la remisión de las actuaciones al órgano ejecutor tal como parece referirse el Abogado del Estado, sino que fue necesario además que existiera un error no voluntario.

También trata de justificar la recurrida dicho retraso aludiendo a la necesidad de esperar a la firmeza de la resolución, pues entiende que se debía conocer si la parte recurrente interponía recurso frente a la resolución del TEAC con el objeto de evitar posteriores controversias en una eventual ejecución anticipada.

Este argumento, se nos muestra insostenible, como ya se ha tenido ocasión de razonar en la sentencia de este Tribunal Supremo, sentencia de fecha 3 de noviembre de 2023, rec. cas. 1266/2022:

"No hay justificación alguna en torno a este decalaje temporal pues, desde luego, no es asumible la que ofrece la Administración recurrente en su escrito de interposición, consistente en que dicho retraso podría haber respondido a la circunstancia de conocer, con anterioridad a la notificación realizada a la Administración, si el interesado había impugnado jurisdiccionalmente o no la resolución del TEAR.

No podemos avalar dicho razonamiento por cuanto carece de soporte normativo sin que, por lo demás, la ejecución por la Administración tributaria de una resolución económico-administrativa

Además, su generalización en la praxis administrativa podría determinar la consagración (a modo de regla general) de un decalaje temporal que, precisamente, no debería producirse salvo en supuestos excepcionales y claramente justificados, como, por ejemplo, la existencia de un error, tal y como apreciamos en la ya citada sentencia 1853/2019 de 18 de diciembre, rec. 4442/2018, sentencia de 18 de diciembre de 2019 (RJ 2019, 5342).

No sin razón, el contribuyente en su escrito de oposición dice no entender la causa de que se le otorgue a la Administración esa ventaja procesal, de conocer, cuando le remiten el procedimiento, que es una resolución firme para el administrado y que este no puede recurrir, comenzando entonces el plazo para la Administración".

Como se ha expuesto anteriormente, **pretender justificar el decalaje sobre el presupuesto de que la resolución del TEAR no puede enviarse al órgano ejecutor para su cumplimiento hasta que dicha resolución no sea firme, esconde un posicionamiento jurídicamente insostenible, en tanto que de facto y sin apoyo legal alguno introduce la desigualdad vista y una dilación procedimental sistemática que directamente afecta al contribuyente, al procurar una ventaja procedimental a la Administración, sin norma alguna en que apoyarse que excepcione el principio de ejecutividad de los actos administrativos a su firmeza, excepción hecha del ámbito sancionador.**

...En definitiva, no existe un plazo determinado en la ley **para remitir la resolución del tribunal económico al órgano ejecutor**, si bien es doctrina reiterada de la Sala del Tribunal Supremo la que insiste en que es necesario un examen de las circunstancias del caso concreto desde la óptica del principio de la buena administración para valorar la dilación.

...En el presente caso, rechazadas las justificaciones que ha ofrecido el Sr. Abogado del Estado, nos encontramos con el dato objetivo del decalaje delimitado entre ambas notificaciones, sin que resulte razonable y proporcional la disparidad de las fechas en la notificación de la misma resolución del TEAR. Esto es, **no existe una interpretación razonable del retraso de la notificación al órgano ejecutor**, las razones ofrecidas por el Sr. Abogado del Estado han de rechazarse por las razones antes apuntadas, a lo que se adiciona otra circunstancia, esencial, cual es que **con ello se pretende procurar una ventaja a la Administración, como traslada el Sr. Abogado del Estado, dilatando a voluntad la notificación a la Administración durante dos meses hasta constatar la firmeza del acto y unos días más esperando una posible diligencia de la Audiencia Nacional dando cuenta de su impugnación, lo cual, ya se ha dicho, queda al margen de las funciones que le compete al TEAC.** En definitiva, constatado objetivamente el decalaje denunciado, la Administración no justifica el por qué se ha producido dicha disfunción, ni aportan otros datos de los que extraer una justificación suficiente, nada se dice, y el Sr. Abogado del Estado intenta justificarlo en unos argumentos que, ya se han dicho, resultan inaceptables jurídicamente, al quebrantar principios básicos y derechos de los interesados.

Tal forma de actuar, dilatando la notificación a la Administración por el órgano económico administrativo a propósito, vulnera el principio de buena administración en tanto que la dilación carece de apoyo legal y busca procurar una ventaja procedimental a la Administración tributaria, **sin que exista circunstancia objetiva alguna que justifique objetivamente el decalaje temporal, realizada, además, al margen de la atribución competencial que corresponde al TEAC y ha supuesto una conculcación del derecho del contribuyente a un procedimiento desarrollado en los plazos previstos, sin dilaciones indebidas, como es no simultanear las notificaciones, estableciendo en la praxis un plazo inexistente legalmente.**

Ciertamente el artículo 150.7 de la LGT establece un plazo y determina el inicio del mismo en el caso de retroacción de las actuaciones inspectoras, computándose desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. No obstante, no se puede obviar que nos encontramos con una dilación que es sólo imputable a la Administración, tratando el TEAC, en funciones ajenas, ordenar el tiempo del procedimiento administrativo en beneficio de la Administración, y con ello alterando deliberadamente la fecha de la notificación al órgano ejecutor. Dilación injustificada, dirigida a beneficiar y facilitar la actuación de la Administración, aún suponiendo la quiebra del derecho del contribuyente a un procedimiento sin dilaciones indebidas, como es añadir tres meses (92 días) de espera a que se le notifique a la Administración la resolución a efectos del inicio del cómputo del plazo del artículo 150.7 de la LGT.

La consecuencia de lo dicho se impone, la dilación sin causa justa no tiene amparo jurídico, procede restablecer la situación jurídica del contribuyente que no puede verse perjudicado por el decalaje visto buscado de propósito en beneficio de la Administración, despejando cualquier obstáculo proveniente del derecho del contribuyente de impugnar en vía judicial la resolución dictada por el TEAC, lo que debe conllevar incluir este periodo en el cómputo del plazo del artículo 150.7 LGT, pues sólo de esta forma se restaura las garantías y derechos del contribuyente a una buena administración que se manifiesta en este caso en no sufrir dilaciones en el procedimiento debido al injustificado y desproporcionado decalaje causal introducido, al margen de la norma, por la propia Administración de la mano del TEAC, **considerando, en estos casos, que el inicio del cómputo del art. 150.7 ha de situarse a la fecha de la notificación del recurrente, pues no existe motivo para no haber simultaneado ambas notificaciones.**

En consecuencia, la respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo, es, en base a las circunstancias vistas, la siguiente: el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria, sin que exista justificación razonable alguna ni concurren circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado de propósito para procurar una ventaja a la Administración tributaria, vulnera el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (art 34.1.ñ LGT), por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios, en este caso procedimentales, sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración.

De acuerdo con las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 17 de abril de 2013 (rec. cas. 3369/2012 y rec. cas. 2445/2009), la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar.

En consecuencia, el transcurso de este plazo sin que las actuaciones concluyan tiene como consecuencia, en el caso de actuaciones de inspección, que la comunicación de inicio del procedimiento y todos los demás actos interruptivos del mismo pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con el artículo 150.7, en relación con el artículo 150.2 LGT.

Descendiendo al caso concreto, en el que queda constatada la existencia de una desproporción en cursar la notificación a la AEAT para dar cumplimiento a la resolución de 3 de noviembre de 2016 del TEAR que ordenaba la retroacción de actuaciones procede adicionar en el cómputo del plazo restante el periodo temporal de 92 días, lo que implica que el plazo de 6 meses para la ejecución se superó, habiendo por ello prescrito el derecho a liquidar en relación con el IS ejercicios 2005 y 2006."

Fijando el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 03-11-2023 (rec. cas. 1266/2022), cuya cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistió en: "Reafirmar, reforzar o completar la jurisprudencia, aclarando si en el caso de haber sido anulado un acto por un órgano económico-administrativo con retroacción del procedimiento, el plazo del que dispone el órgano de la Administración tributaria competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión", la siguiente doctrina casacional:

1.- Anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la

resolución que se dicte quedan sometidas a la disciplina del artículo 104.1 LGT, sin que se rijan por el antiguo artículo 150.7 LGT (actual artículo 150.7 LGT).

2.- La Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (como puede ser la valoración inmotivada). **Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.**

3.- A los efectos de computar el plazo agotado en el procedimiento de gestión y determinar el plazo restante de que dispone la Administración tributaria para ejecutar las actuaciones conducentes para dictar una nueva liquidación, se rechaza que se deba tener en cuenta la fecha de la primera liquidación anulada, sino que, para conocer el tiempo consumido, **la fecha a tener en consideración es aquella en que se notificó a los contribuyentes la propuesta de valoración.**

4.- Teniendo en consideración las circunstancias concurrentes en el presente caso, resulta contrario al principio de buena administración y vulnera el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" (art 34.1.ñ LGT), el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado (11 de abril de 2019) y a la Administración tributaria autonómica (13 de junio de 2019), en particular, por la ausencia de justificación plausible y ante la posibilidad de que la Administración tributaria autonómica **podiera haber obtenido la ventaja de "avanzar" la propia valoración** que comportaba el acuerdo de "reinicio", al incorporar éste ya las nuevas propuestas de liquidación."

Expuesta la jurisprudencia del Alto Tribunal, este TEAC debe referirse a la reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2024 (rec. 315/2021), en la que, tras exponer la jurisprudencia del TS al respecto, señalada anteriormente, concluye lo siguiente, en un supuesto en el que la dilación entre la notificación del TEA que ordena la retroacción al contribuyente y a la AEAT fue de 67 días (periodo inferior a los 92 días a los que se refiere el TS en la sentencia de 14 de marzo de 2024 (rec. 3050/2022) antes citada):

"DÉCIMO.-

*...En este caso, tenemos que la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 se notifica a la reclamante el 20 de abril de 2015 y, al tratarse de un recurso de alzada, el TEAC remitió la resolución al TEAR de Madrid el 27 de mayo de 2015, y éste lo envió a la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Madrid en fecha 24 de junio de 2015, teniendo entrada en la ORT el 26 de junio de 2015, siendo remitido ese mismo día para su ejecución a la Oficina Técnica. **Ese desfase temporal de dos meses entre el momento en que se notificó la resolución del TEAC a la reclamante y el momento en que se notifica al órgano encargado de ejecutar no puede considerarse excesivo** y vino justificado porque, tratándose de un recurso de alzada, la resolución se remitió al TEAR que fue el que la envió a la ORT. Además, ni se alega ni se desprende del expediente circunstancia alguna que permita deducir que se haya buscado deliberadamente procurar ventaja alguna a la Administración tributaria en el avance del procedimiento de ejecución en detrimento de los derechos de la interesada, pues dicho procedimiento no se inicia hasta que se recibe la resolución del TEAC, tras lo cual se dicta un acuerdo en fecha 6 de julio de 2015, procediendo a anular el acuerdo de liquidación y a reponer las actuaciones en cumplimiento de lo dispuesto en la citada Resolución."*

En el caso que nos ocupa, tal y como hemos señalado, la resolución del TEAR se notificó al reclamante el 10-06-2021, siendo remitida por la ORT el 16-09-2021 a la Dependencia Regional de Inspección para su ejecución, habiendo transcurrido **98 días** entre ambas fechas.

Pues bien, en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, este TEAC considera que el referido desfase temporal de 98 días (un plazo superior a los 92 días a los que se refiere el TS en su sentencia de 14/03/2024) entre el momento en que se notificó al interesado la resolución del TEAR que ordenó la retroacción y el momento en que se remitió dicha resolución a cumplimiento por la ORT al órgano encargado de ejecutarla, debe considerarse excesivo, de manera que, no constando justificación específica alguna para explicar dicho "decalaje", en palabras del Tribunal Supremo, siendo "insostenible", de nuevo en palabras del Tribunal Supremo, la justificación dada por la Inspección relativa a que el fallo fue enviado a cumplimiento una vez transcurrido el tiempo de interponer recurso contencioso administrativo, procede concluir que se vulneró, con ello, el principio de buena administración, habiéndose producido una dilación indebida del procedimiento, asumiendo el criterio expuesto en la referida sentencia analizada del Alto Tribunal.

De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que el plazo de que disponía la Inspección para finalizar el procedimiento ascendía a un total de **249 días** (347 - 98), finalizando por tanto el plazo de duración de las actuaciones el **23-05-2022**, a contar desde el 16-09-2021.

Por tanto, teniendo en cuenta que, en este caso, la puesta a disposición del Acuerdo de liquidación impugnado tuvo lugar el **23-06-2022**, es claro que, conforme a la anterior conclusión, no se habría respetado el plazo

para culminar las actuaciones inspectoras tras la orden de retroacción, produciéndose, por tanto, como principal efecto derivado de ello la eliminación del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones realizadas por la Inspección, lo que implica, en consecuencia, que, al tiempo de la notificación de ese Acuerdo liquidatorio, el **04-07-2022**, como primer acto interruptivo de la prescripción, estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de 2011 (prescrito el 25-07-2016) lo que implica la anulación del Acuerdo de liquidación impugnado sin necesidad de entrar a analizar el resto de las alegaciones del obligado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas