

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094577

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2024

Sala 1.^a

Recl. nº. 8196/2023

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Retroacción. 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. **(Criterio 1 de 1).**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones económico-administrativas promovidas por Doña **Axy** (NIF ...), en nombre y representación de **XZ-QR SL** - NIF ..., interpuestas contra el acuerdo de liquidación, referencia A23 - **REFERENCIA_1** y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de aquel, referencia A23 **REFERENCIA_2**, dictados, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2012 y 2013, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-08196-2023	06/07/2023	27/10/2023
00-08244-2023	19/10/2023	30/10/2023

Segundo.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente:

Con fecha 4 de febrero de 2019, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid notificó acuerdo de liquidación respecto al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los periodos impositivos 2012 y 2013 derivado del acta de disconformidad A02-**REFERENCIA_3**, incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ-QR SL**, en adelante **XZ-QR**, en calidad de empresa absorbente de **NP-XZ SL**, en adelante **NP-XZ**, habiéndose notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de las que resultó aquel con fecha 8 de junio de 2017.

XZ-QR SL había presentado declaración del IS de 2012 (período impositivo transcurrido desde el 1 de diciembre de 2012 al 30 de noviembre de 2013) sin operaciones y sin detalle de activo y pasivo, declarando, no obstante, bases imponibles negativas (BIN's) de ejercicios anteriores por importe de 1.429.302,67 euros.

No presentó declaración-liquidación del IS de 2013 (período impositivo transcurrido desde el 1 de diciembre de 2013 a 30 de noviembre de 2014).

La Inspección regulariza la situación tributaria del contribuyente al entender que no procedía aplicar el régimen especial de Fusiones, Escisiones, Aportación de activos y Canje de Valores (FEAC) previsto 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 (en adelante TRLIS) a la fusión por absorción por la que **XZ-QR** había absorbido a **NP-XZ**.

El 12 de noviembre de 2013 se aprueban los Proyectos de Fusión y Escisión que dan lugar a la operación referida, por la que **XZ-QR**, socio único de **NP-XZ SL**, absorbía a esta última. De forma paralela, **XZ-QR** escinde gran parte del patrimonio recibido a la sociedad de nueva creación **JK SL**(en adelante **JK**). De acuerdo con la escritura de fusión y escisión estas operaciones tendrían efectos contables desde el 11 de noviembre de 2013.

La Inspección de los Tributos, como decimos, fruto de las actuaciones de comprobación desarrolladas, niega la aplicación del señalado régimen especial FEAC a esa operación de fusión por absorción por considerar que aquella no respondía a motivos económicos válidos, sino que simplemente se hizo por un objetivo de ahorro fiscal, esto es, para no tributar las plusvalías de los activos y traspasar BIN's pendientes por importe de 1.429.302,67 euros de la sociedad absorbida a la absorbente.

En consecuencia, el acuerdo de liquidación dictado a cargo de la entidad por su IS ajusta la base imponible del periodo impositivo 2013 integrando en ella la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos, determinado por la Administración, y su valor contable debidamente actualizado y corregido en el importe de la depreciación monetaria conforme al artículo 15.9 TRLIS.

Tercero.

Como consecuencia de esos hechos comprobados y ante la apreciación de indicios de la comisión de infracciones tributarias, se inició, el 27 de noviembre de 2018, el correspondiente procedimiento sancionador, mediante la notificación de la comunicación de inicio que se acompañó de la propuesta de imposición de sanción.

Finalmente, el órgano sancionador concluye que el contribuyente cometió, en el ejercicio 2013, y por su IS, por un lado, la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT) como consecuencia de no haber integrado, en la base imponible del impuesto, la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales transmitidos en la fusión acogida indebidamente al régimen especial FEAC, lo que determinó una cuota dejada de ingresar por el IS 2013; y por otro lado, la infracción recogida en el artículo 195.1.2º del mismo precepto legal, derivado de un incremento de renta neta sancionable que fue objeto de compensación con Bases imponibles negativas (BINs) procedentes de ejercicios anteriores

Cuarto.

Disconforme la entidad tanto con el acuerdo de liquidación como con el acuerdo de resolución del expediente sancionador, interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, con fecha 28 de febrero de 2019, tramitándose con los números 28-04373-2019 y 28-05247-2019.

Esas reclamaciones fueron resueltas por el TEAR, de forma acumulada, en sentido desestimatorio, notificándose la resolución a la entidad en fecha 17 de julio de 2020.

Quinto.

Disconforme el interesado con esa resolución del TEAR de Madrid interpuso, con fecha 17 de agosto de 2020, ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) recurso de alzada que se tramitó con número de referencia RG 6687/2020, solicitando la anulación de la misma.

Este Tribunal resolvió el recurso de alzada interpuesto el 26 de abril de 2022, resolución que fue notificada al contribuyente el 3 de mayo del 2022.

Este Tribunal concluyó que, efectivamente, las operaciones realizadas- la absorción de **NP-XZ** por **XZ-QR** y posterior escisión de parte del activo en **JK**- carecían de motivo económico válido que justificara su acogimiento al régimen especial FEAC, existiendo indicios que permitían razonablemente considerar que el objetivo buscado con tales operaciones no era otro que evitar la tributación de las plusvalías y traspasar las BINs generadas por **NP-XZ** con el fin de facilitar su compensación en **XZ-QR**. Es decir, que la única o esencial finalidad con la que se llevó a cabo la fusión era fiscal lo que la convertía en elusiva o fraudulenta.

No obstante, se apreció por el TEAC, en la misma resolución, que el informe pericial a partir del cual se había determinado el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos en la absorción no se encontraba debidamente motivado. Así, en el FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO de la referida resolución se dispuso:

En el presente caso la Administración Tributaria ha elegido para realizar la comprobación de valores el método de dictamen de perito de la Administración, fundamentado en los precios medios en el mercado, obtenidos a través del denominado "método de comparación" de mercado. En el informe se parte de un número de testigos o muestras comparables para determinar mediante una media aritmética el valor del metro cuadrado, el cual se aplica a la superficie de cada finca objeto de valoración, obteniéndose de ese modo el valor comprobado.

Para ello se parte de una muestra de seis fincas ofertadas para determinar un valor unitario medio de 0,82 euros por metro cuadrado, empleando el mismo para valorar más de 70 fincas del contribuyente. Para efectuar la valoración el perito ha visitado las fincas de la entidad reclamante, tal y como consta en las fotos adjuntas en el expediente y relativas a cada uno de los terrenos.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal Económico Administrativo Central, el jurisprudencia del Tribunal Supremo previamente transcrita.

La determinación del valor de mercado se ha realizado única y exclusivamente a partir de 6 ofertas de venta publicadas en portales de internet -milanuncios.com y miparcela.com- o por particulares. Aún cuando puedan ser representativas del mercado existente en la región en que se sitúan las fincas en fecha 24 de diciembre de 2013, no se ha incluido ninguna mención que pueda justificar el requisito de homogeneidad, es decir, que nos encontremos ante terrenos comparables.

En este sentido cabe destacar que no se explican de modo concreto las características que hacen que los testigos escogidos se puedan considerar comparables, únicamente se formula una breve explicación de la localización de cada una de las fincas ofertadas y que se trata de fincas rústicas, indicando la superficie y precio plasmado en la oferta de venta.

Sin embargo, no hay un examen detallado de la comprobación real de la superficie de los testigos, como tampoco se aclara si las superficies de los testigos son las reales, las registrales, las catastrales, o, simplemente las declaradas por los contribuyentes. No hay que olvidar que dicho dato incide de forma trascendental en la determinación del módulo euros/m², que es el dato sustancial del cálculo valorativo.

En cuanto al resto de características de los testigos, que son relevantes para que se puedan considerar homogéneos, como tipología del terreno, uso, estado, etc; no se efectúa ningún tipo de análisis que pueda justificar de forma motivada que tales terrenos sean similares a las fincas objeto de valoración.

Tampoco parece suficiente el número de testigos utilizados para la obtención de la muestra estadística, necesaria para la obtención de un módulo (euros/m²) que pudiera ser aplicado al terreno en cuestión, ya que se toman datos solamente de seis ofertas de venta para extrapolarlo a más de 70 fincas del contribuyente, cada una con sus propias peculiaridades. Resulta sorprendente la escasez de la muestra ante el elevado número de fincas a valorar, sin que exista ninguna mención que justifique que esa única muestra sea idónea para valorar todos ellos, consecuencia de no haberse efectuado el correspondiente análisis de comparabilidad.

En base a ello se acordó ESTIMAR EN PARTE el recurso de alzada concluyendo:

A la vista de lo expuesto se debe concluir que la determinación del valor de mercado de las fincas regularizadas en el marco de la operación de fusión adolece de la debida motivación, por lo que **resulta procedente acordar la anulación de dichas valoraciones y, con ello, de la liquidación practicada, así como de la sanción impuesta, disponiendo la retroacción de las actuaciones para que el órgano competente lleve a cabo, si lo estima oportuno, una nueva valoración debidamente motivada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 239.3 LGT.**

Sexto.

El 5 de mayo de 2022 se recibió, por la AEAT, esa resolución dictada por el TEAC de la reclamación RG 6687/2020, remitiéndose al órgano competente para su ejecución, esto es la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, el 7 de junio de 2022.

La Inspección notifica al obligado tributario la reanudación de las actuaciones el 17 de abril de 2023.

El 8 de junio de 2022 un Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dicta acuerdo de ejecución de aquella resolución de este TEAC de 26/04/2022 disponiendo:

"1.- ANULAR la liquidación A28...80 derivada del Acuerdo de liquidación de 28-01-2019 (deudor ... - **NP-XZ** SL).

2.- ANULAR la liquidación A28...50 derivada del Acuerdo de derivación de responsabilidad nº 28...3B (deudor ...-**XZ-QR** SL).

3.- **REPONER ACTUACIONES** remitiendo el expediente al actuario a fin de que sean comprobados los extremos señalados por el Tribunal (que se lleve a cabo una nueva valoración debidamente motivada) y se dicte nueva liquidación, en su caso, ateniéndose a lo dispuesto en la mencionada resolución.

4.- Comunicar este resultado a los órganos de **RECAUDACIÓN** de la AEAT, para que ejerzan las actuaciones oportunas respecto de las derivaciones de responsabilidad relativas a las liquidaciones que se anulan, y respecto a las nuevas liquidaciones que se puedan practicar en ejecución de la resolución TEAC 00/06687/2020 que ahora se ejecuta.

- Habiendo sido objeto de ingreso parcial las liquidaciones que ahora se anulan por importe total de 2.492,61 euros, procede **RECONOCER** al obligado tributario ... - **XZ-QR** SL su devolución junto a los intereses de demora correspondientes sobre dicho importe, desde las distintas fechas de ingreso (...), y hasta el día en que por el Órgano

competente de esta Agencia se ordene el pago, todo ello de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre".

La notificación de ese acuerdo a la entidad interesada es efectiva, por medios telemáticos, el 9 de junio de 2022.

Séptimo.

El 5 de mayo de 2023 se incoa nueva acta de disconformidad, A02 - **REFERENCIA_1** a cargo de **XZ-QR** SL en calidad de empresa absorbente de **NP-XZ** por su IS de 2012 y 2013 en la que se señala que:

"Con fecha 23 de marzo de 2023 se ha recibido en la Dependencia Regional de Inspección de Madrid un Informe emitido por **LM**, S.A., firmado por Don **Bts**, Ingeniero Técnico Agrícola Colegiado nº ... y Don **Cxt**, Representante de **LM**, S.A., en el que se responden las cuestiones planteadas por el TEAC en relación con las valoraciones de inmuebles realizadas por dicha sociedad de tasación. En dicho Informe, que se encuentra incorporado al

Expediente administrativo, los peritos se ratifican en las valoraciones cuestionadas por el TEAC, exponiendo sus motivos según su criterio profesional, de modo que la Inspección debe asumir los argumentos expuestos por estos peritos, que cuentan con titulación suficiente y adecuada al tipo de bienes a valorar, en los términos del artículo 158.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por tanto, la Inspección formulará la misma propuesta de liquidación que se contenía en el acta A02-**REFERENCIA_3**, de 27 de noviembre de 2018".

En esa acta, se recoge una propuesta de liquidación a cargo del sujeto pasivo con el siguiente detalle (en euros):

	EJERCICIO 2012	EJERCICIO 2013
BASE IMPONIBLE	0,00	6.040.266,57
Parte BI al 25%		300.000
Parte BI al 30%		5.740.266,57
CUOTA ÍNTEGRA	0,00	1.797.079,97
CUOTA ÍNTEGRA Ajustada Positiva	0,00	1.797.079,97
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	0,00	1.797.079,97
CUOTA EJERCICIO	0,00	1.797.079,97
CUOTA DIFERENCIAL	0.00	1.797.079,97
LÍQUIDO A INGRESAR	0,00	1.797.079,97
CUOTA ACTA	0,00	1.797.079,97

Calculados los intereses de demora en 541.647,30 euros, la propuesta de liquidación recoge una deuda total a ingresar por el sujeto pasivo, imputable íntegramente a su IS de 2013, de 2.338.727,27 euros.

Octavo.

El 26 de mayo de 2023 la entidad presenta escrito de alegaciones contra esa propuesta de regularización alegando el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tras la orden de retroacción dada por el TEAC, de acuerdo con el artículo 150.7 LGT, lo que le lleva a instar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2011 y 2012

Noveno.

Finalmente, el 5 de junio de 2023, por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se dicta el correspondiente acuerdo de liquidación, con referencia A23 **REFERENCIA_1**, por el IS de 2012 y 2013 a cargo **XZ-QR** SL en su calidad de sucesor de la entidad **NP-XZ** SL, siendo éste notificado a la entidad interesada el 6 de junio de 2023.

Dicho acuerdo, desestimando las alegaciones de la entidad, fija una cuantía a ingresar de 2.340.942,84 euros, incluyendo 543.862,87 euros como intereses de demora.

Décimo.

Como consecuencia de ese nuevo acuerdo de liquidación dictado se procede a la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, notificándose la comunicación de inicio, acompañada de la propuesta de resolución del mismo, el 8 de junio de 2019.

El procedimiento sancionador finaliza con la notificación del acuerdo de imposición de sanción, con referencia A23 **REFERENCIA_2**, el 20 de septiembre de 2023, por el que se imponen a la entidad las sanciones correspondientes a las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195.1.párrafo 2 de la LGT, con el siguiente detalle (en euros):

IMPUESTO SOCIEDADES	PERIODO 2013
Artículo aplicable	Artículo 191.1
BASE SANCION	1.797.079,97
Calificación infracción artículo 191.1	LEVE
% Sanción	50%
Importe sanción	898.539,99
Sanción reducida	898.539,99
SANCIÓN EFECTIVA	898.539,99
IMPUESTO SOCIEDADES	PERIODO 2013
Artículo aplicable	195.1. párrafo 2º
BASE SANCIÓN	205.191,83
Calificación infracción artículo 195.1 párrafo 2	GRAVE
% Sanción	15%
Importe sanción	30.778,77
SANCIÓN EFECTIVA	30.778,77

Décimo primero.

Disconforme el interesado con ese nuevo acuerdo de liquidación referido y con el correspondiente acuerdo de imposición de sanción aludido, interpone contra los mismos, el 6 de julio y el 19 de octubre de 2023, respectivamente, las presentes reclamaciones económico administrativas ante este TEAC, tramitándose con los RG 00-08196-2023 y 00-08244-2023, efectuando alegaciones, a las que más adelante nos referiremos, sobre las siguientes cuestiones fundamentales:

- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y del derecho a la imposición de sanción.
- Falta de motivación de la liquidación dictada.
- Ausencia del elemento objetivo y subjetivo propio de toda conducta infractora.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad o no a derecho del acuerdo de resolución y del acuerdo sancionador dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid.

Cuarto.

Lo primero que plantea la entidad reclamante es que, al tiempo en que fue dictado el acuerdo de liquidación impugnado y, posteriormente, impuesta la sanción derivada de aquel - es decir, ambos actos objeto de las reclamaciones a las que se refiere la presente resolución - había prescrito el derecho de la administración tanto a liquidar como a sancionar habida cuenta que las actuaciones inspectoras no se ajustaron a su duración máxima legalmente establecida.

Señala, en concreto, la entidad que habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras para comprobar el IS de 2012 y 2013 de **NP-XZ SL** - se iniciaron ya con **XZ-QR SL**, en su condición de sucesora de aquella - el 8 de junio de 2017, y teniendo éstas una duración máxima de 18 meses, el día en que fue notificado el primer acuerdo liquidatorio descrito en los ANTECEDENTES DE HECHO, el 28 de enero de 2019, habían transcurrido 599 de procedimiento (se admite por el propio obligado que había 60 días en los que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 150 de la LGT, él mismo había solicitado que no se realizasen actuaciones con él, quedando, por tanto, excluidos del cómputo) y que, por tanto, restaban solamente 9 días para que se cumpliese el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Teniendo eso en cuenta, y dado que la resolución del TEAC, que estimó parcialmente el recurso de alzada y dispuso la retroacción de las actuaciones inspectoras, lleva a considerar lo establecido, en cuanto al tiempo al que deben austarse las actuaciones inspectoras a realizar tras esa orden de retroacción, en el artículo 150.7 LGT ("(...) 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"), la reclamante afirma que la Dependencia Regional de Inspección no se ha ajustado a ese plazo lo que conlleva que, al tiempo de que se le ha notificado la liquidación que ahora se impugna, el 6 de junio de 2023, ya estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de 2012 y 2013 del sujeto pasivo.

Quinto.

Efectivamente, el 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 de este TEAC que ordenó la retroacción de las actuaciones inspectoras, para culminarlas con la notificación 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 cometió, en el procedimiento inspector, el defecto formal que, apreciado por este TEAC en nuestra resolución de 26 de abril de 2022, motivó la anulación de la liquidación y la orden de retroacción de aquellas, pues con ese momento se puede determinar cuánto restaba para la conclusión del plazo de duración del procedimiento inspector - que era, y es cuestión no controvertida, de 18 meses - para poder determinar con cuánto tiempo contaba la Dependencia Regional para, en ejecución de nuestra resolución, notificar al obligado tributario la nueva liquidación por el IS (bien ese plazo restante, bien 6 meses si aquel fuese menos, en todo caso 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 (el destacado es nuestro)**:

"(...) 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 este TEAC en la resolución de 26 de abril de 2022 - 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 ese momento sería la fecha de emisión del informe de valoración, respecto del cual este Tribunal concluyó que era el acto que no se encontraba suficientemente motivado. Entiende la Inspección, por ello, que siendo la fecha de emisión del informe el 30 de enero de 2018, y considerando el plazo de duración de las actuaciones de 18 meses, conforme al artículo 150.1 de la LGT, al procedimiento, desde ese momento, le restaban 372 días para la finalización de las actuaciones, siendo ese el plazo a considerar a efectos del reproducido artículo 150.7 de la LGT.

Por su parte, la reclamante, apoyándose en que lo apreciado por este TEAC fue una falta de motivación en el acto que se sometió a su revisión, que fue una liquidación practicada por el IS de 2012 y 2013, la retroacción de actuaciones ordenada por ello "debe llevar a reponer el procedimiento en el momento inmediato anterior al de la notificación de la liquidación tributaria" momento en el que sólo restaban 9 días para que se cumpliera el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, por lo que, de cara a terminarlas ejecutando la orden de retroacción de las actuaciones dada por este TEAC, el plazo con el que contaba la AEAT (la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid como órgano competente para ejecutar) sería de 6 meses.

Sexto.

Al respecto de esa cuestión controvertida - la determinación del momento al que debe entenderse que se retrotrajeron las actuaciones en virtud de nuestra resolución de 26 de abril de 2022 que apreció un defecto de motivación en la comprobación de valores de bienes inmuebles que había servido de base para dictar la liquidación por el IS objeto de impugnación - este TEAC sostiene que debe ser el momento en que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que es lo que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento, 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 la interesada pudo presentar las alegaciones que estimara pertinentes en defensa de sus intereses. Y es que es en ese momento cuando se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión, que es, en definitiva, la que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento por este TEAC.

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 5 de noviembre de 2018 - no consta, en el expediente administrativo, que se pusieran en conocimiento del obligado tributario con anterioridad. Por tanto, este TEAC entiende que 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 - cuestión no controvertida - el 06/02/2019, restaban, para que cumpliera aquel, 93 días, período inferior 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 estos 6 meses, a contar desde que recibió nuestra resolución de 26 de abril de 2022, para notificar la resolución del procedimiento.

Séptimo.

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 la LGT) 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.

En consecuencia del criterio expuesto, habida cuenta que la entrada en la Dependencia Regional de Inspección de nuestra resolución de 26 de abril de 2022 se produjo el 7 de junio de 2022, según el Certificado de la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT incorporada al expediente, es evidente que se ha incumplido el plazo máximo de que disponía dicha Dependencia Regional para culminar las actuaciones inspectoras retrotraídas que, de acuerdo con lo expuesto en el anterior FUNDAMENTO DE DERECHO, era de 6 meses (en este caso, el acuerdo liquidatorio resultante, con el que se dan por terminadas las actuaciones, se notifica el 6 de junio de 2023).

Procede, por tanto, analizar ahora las consecuencias derivadas de ese incumplimiento.

Octavo.

Y es que, habiéndose determinado que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones señalado en el artículo 150.7 LGT ha de estarse a las gravosas consecuencias que ello trae consigo, que se encuentran recogidas en el artículo 150.6 de la LGT.

Conforme a este precepto, de ese incumplimiento resulta que no se entiende interrumpida la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación con ninguna de las actuaciones desarrolladas en el marco del procedimiento inspector ni tampoco con los recursos y reclamaciones previos deducidos por el interesado y estimados en parte en los que se ordenó dicha retroacción, pues así resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 24/06/2011, Rec. 1908/2008, STS de 4 de abril de 2013 (rec. casación unificación doctrina 3369/2012)), plenamente asumida por este TEAC en sus resoluciones.

De ello resulta, con claridad, que no existiendo actuaciones interruptivas de la prescripción, al tiempo de que se ha notificado el acuerdo liquidatorio aquí impugnado estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de 2012 y 2013 a cargo de **XZ-QR** SL como sucesora de **NP-XZ** SL, procediendo estimar las presentes reclamaciones y anular los actos impugnados, tanto la liquidación como la sanción, sin necesidad de hacer más pronunciamientos ni entrar a analizar el resto de cuestiones planteadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas