

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087558

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de julio de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5927/2021

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. *Notificación en mano mediante agente tributario a entidad obligada, por su naturaleza mercantil, a recibir la notificación de tales actos por vía electrónica.* Es claro que la entidad estaba obligada, por su naturaleza mercantil, a recibir las notificaciones por vía electrónica, pero ha de recordarse que la Administración está autorizada a llevar a cabo la notificación por medios no electrónicos para asegurar la eficacia del acto a notificar, teniendo en cuenta que la finalidad esencial de toda notificación es asegurar el conocimiento del acto por el interesado.

Así, a la vista de lo dispuesto en el art. 3.2 b) del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), la Administración puede acudir a la notificación no electrónica por razones de eficacia de la actuación administrativa, como es el caso, ya que el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades estaba muy próximo y aún se debía dar un periodo de alegaciones al obligado tributario. En definitiva, se entiende que ha quedado válidamente interrumpido el plazo de prescripción con la notificación del acto, posterior al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, que sirve como notificación de la reanudación formal de las actuaciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003, arts. 66, 67, 101, 102, 150 y 157.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 188.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 14.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), art. 3.

Constitución Española, arts. 9, 31 y 86.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 124 y Disp. Trans. 16^a.

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 ha visto la presente reclamación promovida por **D. Axy** (NIF: ...) en nombre y representación de **XZ S.L** (NIF: ...) frente al acuerdo de liquidación (A23 ...95) relativo al Impuesto sobre Sociedades 2016 que fue dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictado en fecha 14 de julio de 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 03/08/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 28/07/2021 contra el acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Mediante comunicación de inicio notificada el 30 de octubre de 2018 se inició por la DCTyA de la DCGC un procedimiento inspector de carácter general que tuvo por objeto la comprobación de los siguientes conceptos tributarios:

- Impuesto sobre Sociedades 2016 a 2017
- Impuesto sobre el Valor Añadido 01/2016 a 12/2017
- Retenciones/Ingresos a cuenta capital mobiliario 01/2016 a 12/2017
- Retenciones/Ingresos a cuenta rto. trabajo/profesional 01/2016 a 12/2017

- Retenciones/Ingresos a cuenta arrendamientos inmobiliarios 01/2016 a 12/2017
- Retenciones a cuenta. imposición no residentes 01/2016 a 12/2017
- Declaración anual de operaciones 01/2016 a 12/2017
- Declaración recapitulativa entrega y adquisición intracomunitaria de bienes 01/2016 a 12/2017

En fecha 21 de octubre de 2020 se dictó el acta en disconformidad relativo al Impuesto sobre Sociedades 2016 (A02 ...95) y el 13 de noviembre fueron presentadas alegaciones por la sociedad.

Con fecha 10 de junio de 2021 se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta que se notificó el 11 de junio de 2021. El 12 de julio de 2021 la sociedad presentó alegaciones frente al acuerdo de rectificación.

El procedimiento inspector finalizó mediante la notificación, en fecha 16 de julio de 2021, del acuerdo de liquidación donde se estableció la siguiente liquidación de carácter definitivo:

Concepto	2016
Base imponible declarada	869.000,00
Modificaciones de esta Acta	0,00
Base imponible corregida	869.000,00
Compensación bases imponibles negativas	0,00
Base imponible comprobada	869.000,00
Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	217.250,00
Deducciones doble imposición	0,00
Cuota íntegra ajustada positiva	217.250,00
Deducción art. 42 RDL 4/2004	0,00
Deducciones Capítulo IV RDL 4/2004	0,00
Donaciones sin ánimo de lucro Ley 49/2002	0,00
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37ª.1 LIS	0,00
Cuota líquida positiva	217.250,00
Retenciones e ingresos a cta./Pagos a cta.	18,24
Cuota del ejercicio a ingresar	217.231,76
Pagos fraccionados	0,00
Líquido a ingresar o devolver	217.231,76
Autoliquidado	-18,24
Cuota Acta	217.250,00

Cuota	217.250,00
Recargos	0,00
Intereses de Demora	30.310,29
Deuda a ingresar / a devolver	247.560,29

Tercero.

El 28 de julio de 2021 fue presentada por **XZ S.L** la presente reclamación económico administrativa frente a dicho acuerdo de liquidación ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis:

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2016.
- Inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre.
- Compensación de las bases imponibles en la eventual propuesta de regularización.

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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho o no del acuerdo de liquidación (A23 ...95) dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Tercero.

En su PRIMERA ALEGACIÓN se defiende la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2016 habida cuenta de las vicisitudes acaecidas en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria seguido con ella.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron, como ha quedado recogido en los ANTECEDENTES DE HECHO, mediante comunicación notificada en fecha 30/10/2018 mediante el acceso del obligado tributario al buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, habida cuenta que la entidad se encontraba incluida entre las entidades obligadas a recibir notificaciones electrónicas de acuerdo con los artículos 14.2 y 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Se acuerdo con el artículo 150 de la LGT, según la redacción del mismo aplicable al caso:

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 comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios de la entidad sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que la entidad esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

(...)

Es claro que, conforme a ese precepto, y habida cuenta de las características del sujeto pasivo, el procedimiento inspector en cuestión tendría una duración máxima de 27 meses, al cumplirse, en este caso, con los requisitos previstos en la letra b) del apartado 2º del mencionado artículo 150 LGT, teniendo en cuenta que éste debe contarse "*desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo*" de acuerdo con el 150.2 LGT que, a su vez, señala que:

A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Como resultado de esas actuaciones de comprobación e investigación, el 21/10/2020 se incoa, en relación al IS de 2016, el acta A02 Num. Acta: ...95 en la que se contiene una propuesta de regularización, a cargo de la entidad, por su IS de 2016, frente a la que la entidad presentó las alegaciones que creyó convenientes el 13/11/2020 según consta en el expediente.

Sin embargo, consta en el expediente que, mediante acuerdo de 10/06/2021, la Jefa de la Oficina Técnica de la DCTyA de la DCGC dispuso una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el aludida Acta de Disconformidad A02 - ...95, incorporando al expediente cierta documentación relativa a hechos relacionados con el procedimiento de comprobación desarrollado ante el Grupo fiscal ... por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2015, en los que **XZ** (entonces denominada **XZ**) estaba integrada como sociedad dependiente y efectuando una nueva propuesta de liquidación respecto del SI de 2016 de la entidad, por lo que se abre " a la entidad un trámite de alegaciones, por plazo de quince días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, a fin de que -dentro del mismo- pueda manifestar lo que convenga a su derecho, respecto a la presente propuesta de liquidación, efectuando las alegaciones que considere oportunas y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación". Dicho

acuerdo de rectificación es objeto de notificación a la entidad el 11/06/2021 por medio de agente tributario, que lo entrega en el domicilio fiscal de la entidad según el acuse de recibo que figura en el expediente.

En dicho acuerdo de rectificación se recoge, en cuanto al plazo de duración de las actuaciones, que:

En el presente caso, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1.b), apartado 2º, de la LGT, dado que en el ejercicio 2017 el obligado tributario está integrado, como sociedad dependiente, en el Grupo fiscal ..., que tributa en el régimen de consolidación fiscal, y ha sido objeto de comprobación en las presentes actuaciones inspectoras.

En la comunicación de inicio de actuaciones se informó de este plazo de 27 meses al obligado tributario.

En relación con el cómputo del plazo señalado, la tramitación del procedimiento inspector se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (...)

...

Respecto a lo anterior, el Real Decreto-ley 15/2020 que entró en vigor el 23/4/2020, en su disposición adicional primera, modifica la referencia temporal de 30/4/2020 por la de 30/5/2020, de manera que el período comprendido desde 18/3/2020 hasta 30/5/2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos.»

En consecuencia, el plazo máximo de duración de las actuaciones finalizó el pasado 14 de abril de 2021, produciéndose los efectos previstos en el artículo 150.6 de la LGT:

«6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.»

De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 150.6.a) de la LGT, el presente acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta A02, con número de referencia ...95, produce efectos interruptivos de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades, período impositivo 2016.

Finalmente, tras las alegaciones presentadas por la entidad, finalmente el 14/07/2021 se dicta el acuerdo liquidatorio A23 ...95, que incluye exclusivamente los ajustes que se entiende procedente practicar a cargo de la entidad interesada por su IS de 2016 y que es el acto contra el que se dirige la presente impugnación, y que se puso a disposición de la entidad, en su buzón electrónico, en esa misma fecha 14/07/2021, accediendo ésta efectivamente al contenido del mismo el 16/07/2021.

Cuarto.

A pesar de que la entidad plantea la improcedencia del acuerdo por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de 2016 habida cuenta de las vicisitudes acaecidas en el procedimiento de comprobación e investigación, haciendo referencia a lo que ella considera esas irregularidades (por ejemplo, se discute la notificación del acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta de octubre de 2020 notificada el 11/06/2021 mediante agente tributario) lo cierto es que, siendo el objeto del presente expediente la regularización relativa al IS 2016 y no habiendo transcurrido, en la fecha en que se notificó el acuerdo (14/07/2021 que fue cuando se puso a disposición de la entidad en su dirección electrónica habilitada) el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar ese tributo y ejercicio, resulta improcedente cualquier pretensión tendente a lograr que se declare ganada tal prescripción.

Sirva recordar que estamos analizando la posible prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (IS 2016) que es de 4 años - artículo 66 LGT - a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizase el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación - artículo 67.1 LGT - el cual, tratándose del IS, era de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo - artículo 124 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, LIS - lo que, en este caso, para una entidad cuyo período impositivo finaliza el 31/12, sitúa la fecha de inicio del plazo de prescripción en el 26/07/2017.

Quinto.

Es cierto que la entidad plantea, en sus alegaciones, que el acuerdo liquidatorio aquí impugnado no cumple los requisitos para ser considerado como apto para interrumpir la prescripción del derecho a comprobar el IS del ejercicio 2016 por cuanto no se puede estimar que con su emisión se pueda considerar como terminado el procedimiento inspector *"por lo que, habiéndose superado el plazo de 4 años previsto en el artículo 66 LGT una vez pasada la fecha de 25 de julio de 2021 la prescripción respecto del Impuesto sobre Sociedades del período 2016 se ha visto consumada"*. Y, para sustentar esa consideración, hace referencia al principio de buena administración y a la vulneración que la actuación administrativa supone de lo previsto en los art. 101, 102 y 157 LGT.

Su principal argumento al respecto es que las alegaciones a la última propuesta de regularización notificada en junio de 2021 fueron presentadas con fecha 12/07/2021, por lo que no puede admitirse que en el marco de un acuerdo dictado el 14/07/2021 se pudieran analizar y dar debida respuesta a todas aquellas alegaciones *"habida cuenta la complejidad de los asuntos tratados durante el procedimiento de comprobación"*.

Sirva anticipar que no procede estimar la pretensión que plantea la entidad. El artículo 157.5 LGT, tratando de la terminación de las actuaciones inspectoras en los casos en los que se haya suscrito un acta de disconformidad, como ha sido el caso, y sin perjuicio de que se haya producido un acuerdo de rectificación de una propuesta de regularización previa - algo previsto y regulado en el artículo 188.3 RGAT - únicamente señala que:

5.Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

Ni el obligado tributario alega, ni se desprende del expediente que haya existido alguna irregularidad formal en las actuaciones inspectoras. Se suscribió el acta, de disconformidad, en octubre de 2020, se concedió el trámite de audiencia y se abrió el plazo para formular alegaciones preceptivo por los tiempos obligados en la normativa y se acordó, también ajustándose a la normativa, la rectificación de la propuesta, en los términos expuestos, cumpliendo también con la obligación de conceder, al efecto, nuevo plazo para la presentación de alegaciones. Hecho esto, poco reproche puede hacerse a la actuación administrativa, siendo totalmente irrelevante, desde el punto de vista formal o procedimental, cuantos días hayan transcurrido entre la presentación de alegaciones y que se dicte el acuerdo liquidatorio y se ponga éste a disposición del obligado tributario, ya que no existe ninguna obligación ni limitación legal al respecto.

Cuestión distinta es que en ese acuerdo no se de debida respuesta a las alegaciones presentadas por el sujeto pasivo, en cuyo caso estaríamos hablando de un supuesto de indefensión que, en caso de apreciarse, y según su naturaleza, sí podría tener consecuencias de cara a confirmar la validez y procedencia a derecho del acuerdo o acuerdos objeto de revisión. Pero no parece ser ésta la situación acaecida en este caso. Ni la entidad plantea ni, desde luego, se deriva del expediente que la Inspección - la DCTyA de la DCGC de la AEAT - al dictar el acuerdo liquidatorio no haya considerado ni tenido en cuenta las alegaciones planteadas por la entidad, habiendo dado cumplida y plena respuesta a todas las cuestiones que se le plantearon, sin perjuicio de que éstas no satisfagan a la entidad por no ser acordes a los intereses que viene defendiendo. Pero eso no puede dar lugar a apreciar una situación de indefensión que, recordemos, es una situación que implica que (STC 154/1991):

...como consecuencia de ella se haya entorpecido o dificultado de manera sustancial la defensa de los derechos o intereses de una de las partes en el proceso»;

Sexto.

Asimismo, como último argumento para defender su pretensión acerca de haber ganado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2016, dice la entidad que *"la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de la prescripción de la potestad de la Administración Tributaria para determinar la deuda relativa al ejercicio 2016 no es la de la notificación del acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento inspector, sino la de la interposición de la posterior reclamación económico-administrativa en los casos en que se hubiera incurrido en un exceso del plazo máximo previsto legalmente para culminar el procedimiento inspector"* apoyándose en las Sentencias dictadas por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso-administrativo nº 941/2017 (de fecha 11 de

diciembre de 2019) y por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso-administrativo nº 424/2019 (de fecha 27 de mayo de 2020).

No comparte este Tribunal esa apreciación de la entidad reclamante.

Es claro, y así lo ha admitido la propia AEAT en su acuerdo de 10/06/2021 por el que se rectificaba la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad A02 - ...95, que el procedimiento se excedió de su duración máxima, por lo que debía tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 150.6 LGT:

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Del precepto citado cabe señalar que, una vez incumplido el plazo de un procedimiento inspector, éste ha de continuar hasta su terminación - no caduca - si bien, respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, la consecuencia esencial derivada del incumplimiento es que las actuaciones desarrolladas, en el curso de ese procedimiento excedido, no interrumpen la prescripción del derecho de la administración a liquidar el concepto tributario que constituya su objeto, circunstancia que acaecerá con la actuación que, cumpliendo las condiciones, se realice con posterioridad a la finalización del plazo. Y, al respecto, siguiendo lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de julio de 2017 (Rec. Casación 1564/2016) para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse los siguientes requisitos: 1) Dictar un acuerdo formal de reanudación; 2) Poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos; y 3) Indicar los objetos y períodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes.

Pues bien, es claro que esas condiciones se cumplieron con las previsiones realizadas en ese acuerdo de 10/06/2021, en la que se recogió:

De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 150.6.a) de la LGT, el presente acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta A02, con número de referencia ...95, produce efectos interruptivos de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades, período impositivo 2016.

Se desestima, por tanto, también esta última alegación de la entidad con la que pretendía sustentar su pretensión en relación a la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2016.

Pero es que, además de lo expuesto, debemos señalar que el TS ha dictado muy recientemente una Sentencia (Sentencia núm. 921/2022) de 6 de julio de 2022, en el marco del Rec. Casación Nº 631/2020 en la que se resuelve la siguiente cuestión de interés casacional:

Determinar la fecha a la que ha de estarse para comprobar si la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria ha prescrito una vez constatada la inexistencia de interrupción de la prescripción por el exceso del plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector. En particular, ha de discernirse si ha de fijarse ese momento en la notificación de la liquidación o en la ulterior interposición de un recurso o reclamación frente a este acto por parte del interesado.

Pues bien, dice el Alto Tribunal en la Sentencia:

*Como pone de manifiesto el auto de admisión sobre la cuestión seleccionada se ha pronunciado en diversas ocasiones este Tribunal, valga al efecto la sentencia de 23 de marzo de 2018, rec. cas. 76/2017, en la que se concluía que **la notificación del acuerdo de liquidación en los procedimientos de inspección en los que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras del artº 150 LGT, interrumpe la prescripción.***

Más recientemente se ha abordado y resuelto la misma cuestión, así recordar la sentencia de 30 de junio de 2021, rec. cas. 1060/2020, baste recordar lo dicho para resolver el presente recurso de casación. Se dijo en dicha sentencia que: **"En consecuencia compartimos con la recurrente que, una adecuada exégesis del artículo 150.1 de la LGT/2003, en su redacción originaria, en relación con el artículo 68.1. a) del mismo Cuerpo legal, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, lleva sin problema a entender, en los casos de superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector legalmente establecido, la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de una posible prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria es la de notificación del acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento inspector y no la ulterior fecha de interposición de un recurso o reclamación.**

Por lo que como respuesta a la cuestión suscitada por el auto e admisión procede la siguiente respuesta: **"Que, interpretando los artículos 150.1 y 68.1.a) LGT/2003 la fecha a la que ha de estarse para comprobar la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez superado el plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector, con la consiguiente pérdida del efecto interruptivo de la prescripción derivado del inicio de las actuaciones inspectoras, es, en todo caso, la de notificación del acuerdo de liquidación".** Todo lo cual ha de llevarnos a estimar el recurso de casación, y en su consecuencia desestimar el recurso contencioso administrativo.

Es decir, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo no cabe más que reiterar la desestimación de la pretensión de la entidad reclamante que hemos analizado en el presente FUNDAMENTO DE DERECHO.

Séptimo.

A pesar de no tener trascendencia de cara a considerar ganada la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2016, pues ya hemos admitido que el acuerdo liquidatorio se notificó antes de esa circunstancia se produjese, plantea la entidad la incorrecta, y por ello ineficaz, notificación del acuerdo de rectificación de la propuesta de rectificación del acta de octubre de 2020, que se le notificó "en mano" por agente tributario el 11/06/2021. Dice, al respecto, que:

la notificación efectuada en formato papel del Acuerdo de rectificación del Acta, practicada el 11 de junio de 2021 mediante agente tributario, contraviene frontalmente lo previsto en los artículos 14.2 y 41.1 de la LPA ya que, encontrándose obligada esta parte a recibir notificaciones electrónicas (circunstancia que, por cierto, obra acreditada en el expediente remitido a este Tribunal al haberse incluido en el sistema a esta parte en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias), dicha notificación en formato papel fue manifiestamente ilegal y si se realizó de esa manera fue, precisamente, para evitar los eventuales efectos que, sobre la prescripción del ejercicio 2016, podría tener no haber notificado la rectificación del Acta a tiempo ante la cercanía de la fecha del 25 de julio de 2021 (fecha en la que prescribió el ejercicio 2016 del Impuesto sobre Sociedades de mi representada). Notificación que, insistimos, debería haber sido, exclusivamente, en formato electrónico, sin que sea válido siquiera combinar ambos sistemas de notificación (tradicional o en papel y electrónico) ya que, legalmente, mi representada sólo podía recibir notificaciones por medios electrónicos, no siendo válida la notificación presencial practicada por el agente tributario el 11 de junio de 2021.

...

la Administración no puede optar libremente por practicar la notificación electrónicamente o en papel, sino que se encuentra obligada a notificar por vía electrónica ex lege. Por ello la notificación efectuada en formato papel no es válida a los efectos de interrumpir la prescripción del ejercicio 2016.

No siendo necesario analizar la normativa por la que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que entró en vigor el 01/01/2011, ya que es claro que la entidad estaba obligada, por su naturaleza mercantil, a recibir la notificación de tales actos por vía electrónica, ha de recordarse que la Administración está autorizada a llevar a cabo la notificación por medios no electrónicos para asegurar la eficacia del acto a notificar, teniendo en cuenta que la finalidad esencial de toda notificación es asegurar el conocimiento del acto por el interesado.

A la vista de lo dispuesto en el artículo 3.2 b) del citado RD 1363/2010, la Administración puede acudir a la notificación no electrónica por razones de eficacia de la actuación administrativa, como es el caso, ya que el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades estaba muy próximo (25 de julio de 2021) y aún se debía dar un periodo de alegaciones al obligado tributario. En definitiva, y a pesar de no ser relevante de cara a considerar si a la fecha de notificación del acuerdo liquidatorio estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo en cuestión (IS de 2016), como ya se ha concluido en anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO, se entiende que el 11/06/2021 ya había quedado válidamente interrumpido ese plazo de prescripción con la notificación de un acto,

posterior al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, que sirve como notificación de la reanudación formal de las actuaciones.

Octavo.

Ya pasando a cuestiones relativas al fondo de la regularización practicada, la entidad sostiene la inconstitucionalidad de la Disposición Transitoria Decimosexta de la LIS introducida por el Real Decreto 3/2016 de 2 de diciembre, en base a la cual se ha dictado aquella.

El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, en su artículo tercero introdujo en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) la modificación de la Disposición Transitoria 16ª, "*Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.*"

El obligado tributario considera que dicha medida es inconstitucional por vulnerar el art. 86 CE y el art. 9.3 CE al ser contraria al principio de seguridad jurídica así como contradecir el principio de capacidad económica dispuesto en el art. 31.1 CE. En vía revisora también menciona que el 23 de marzo de 2021, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dentro del procedimiento ordinario nº 575/2017, procedió a dictar auto en virtud del cual se planteó cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con las cuestiones tratadas en esta alegación.

Ante esta misma alegación presentada en el procedimiento inspector, la Administración resolvió contestando que no era competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas.

Este Tribunal ya se ha pronunciado sobre esta cuestión en la resolución de 26 de abril de 2022 (RG 2584/2021):

"Este Tribunal Central, en resolución de 21 de julio de 2020 relativa a la reclamación económico-administrativa con RG 00-00729-2019, señala, en el fundamento de derecho tercero, que:

"A este respecto, únicamente cabe poner de manifiesto que, según viene aplicando este Tribunal Económico-Administrativo Central, en aplicación de sólido criterio jurisprudencial, la competencia de los órganos económico-administrativos se reduce a la revisión de los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, como cabe deducir de los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, y no se extiende a la revisión de la legalidad o de la constitucionalidad de las normas, atribuida por el ordenamiento jurídico a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

En idénticos términos, la resolución de este Tribunal Central de 16 de diciembre de 2020 relativa a la reclamación con RG 00-0972-2019, reiterando lo establecido en la resolución de 27 de octubre de 2020, RG 00-02543-2018, recoge, en el fundamento de derecho tercero:

"Alega la interesada en su reclamación, exclusivamente, la inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se introdujo la Disposición Transitoria 16ª en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que regula el Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Pues bien, se trata esta de una cuestión respecto de la que nada puede decir este Tribunal Central en virtud de su doctrina reiterada recogida, entre otras, en sus resoluciones de fechas 25/07/2013 (RG 4946/12, confirmada por SAN de 16-11- 2015) y 08/05/2014 (RG 5271/12, confirmada por SAN de 01-06-2016), según la cual la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas reglamentarias a la Ley ya que, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado a enjuiciar a los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que en ningún caso incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por medio de la interposición del

oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la Constitución Española).

En consecuencia, dado que en el presente caso la entidad se limita a invocar una serie de causas para deducir la inconstitucionalidad de un precepto reglamentario, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad de las normas reglamentarias que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, hemos de desestimar las alegaciones de la reclamante sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma, debiendo la mercantil, en su caso, plantear la pretendida inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, ante el órgano competente de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

Pues bien, reitera ahora este Tribunal Central que no puede pronunciarse sobre la ilegalidad de las normas que debe aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales. Es por ello, que deben rechazarse, en este punto, las pretensiones de la reclamante, siendo aplicable la Disposición Transitoria 16ª 3 de la LIS y procedente, en consecuencia, el acuerdo de liquidación aquí impugnado.

No desconoce este TEAC el auto de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021, mediante el cual se acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 3 Primero del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade la Disposición Adicional 15ª y se modifica la Disposición Transitoria 16ª de la LIS. En concreto, recoge el auto:

"Plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación al artículo 3 Primero del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre; por la posible vulneración de lo dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española, suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia."

Sin embargo, sirva señalar que, recientemente, el Tribunal Constitucional, ha dictado auto de 26 de enero de 2022 por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 3 Primero del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, y se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por ello, este Tribunal Central no puede sino rechazar las pretensiones de la reclamante"

En definitiva, se DESESTIMA la alegación.

Noveno.

Finalmente, la entidad manifiesta su total y absoluta disconformidad con la postura planteada por la Oficina Técnica en relación con la compensación de las bases imponibles (BIN's), en la medida en que la oficina gestora entiende, incorrectamente a su juicio, que, a 31/12/2015, no quedaba ningún crédito fiscal pendiente de la entidad aquí reclamante.

En el acuerdo de liquidación se detalla lo siguiente:

"El obligado tributario declaró una base imponible positiva, en el ejercicio 2016, de 869.000 euros. En su declaración del Impuesto sobre Sociedades, practicó la compensación de bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 2011, por el importe total de la base imponible positiva del ejercicio 2016. En su declaración consignó los siguientes importes en concepto de bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio 2016, compensadas en dicho ejercicio y pendientes de compensar el final del ejercicio 2016:

EJERCICIO 2016	BIN PENDIENTES INICIO	APLICADAS	BIN PENDIENTES FINAL EJERCICIO
Del Ejercicio 2011	6.977.329,96	869.000,00	6.108.329,96
Del Ejercicio 2012	2.106.029,47		2.106.029,47
Del Ejercicio 2014	5.544.593,89		5.544.593,89
Total BIN's	14.627.953,32	869.000,00	13.758.953,32

Sin embargo, de acuerdo con las actuaciones desarrolladas, no procede la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, dado que, a 31/12/2015 no queda BIN alguna pendiente de compensar:

1º. De acuerdo con el acta de conformidad instruida en 2017, la BIN de 2011 quedó fijada en 6.977.329,96.
2º. En las presentes actuaciones se ha concluido la inexistencia de BIN pendientes a 31/12/2015:

Así, con fecha 22 de septiembre de 2020, se incoaron Actas de disconformidad, nº ...40 previa de operaciones vinculadas, y nº ...93 definitiva del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 a 2015, del grupo fiscal ..., en el que el obligado tributario estaba integrado como sociedad dependiente, por las que se modificaron sustancialmente las magnitudes declaradas por las entidades del Grupo fiscal ...

Estas actas han dado lugar a los siguientes acuerdos de liquidación:

-En el Acuerdo de liquidación de 21/12/2020, relativo al A02-...93, se compensan:

*En 2013 todas las BIN de XZ de 2011 y 2012 por importe de 9.083.359,43 euros.

*LA BIN de 2014 del Grupo se regularizó y se redujo

*En 2015 se compensa, en sede del Grupo, la BIN de 2014 atribuida a XZ.

En consecuencia, derivado de este Acuerdo no restan ya BIN pendientes de XZ a 31/12/2015.

-Finalmente, debe tenerse en cuenta el Acuerdo de liquidación de 14 de julio de 2021 relativo al Grupo fiscal ..., en el que el obligado tributario estaba integrado como sociedad dependiente, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 a 2015, correspondiente al Acta A02, con número de referencia ...55, formalizada el 18 de mayo de 2021, como resultado del complemento de actuaciones ordenado por acuerdo de 18 de diciembre de 2020. Este Acta sustituyó al Acta A02 con número de referencia ...40, la cual quedó sin efecto. En este acuerdo de liquidación:

*Se recoge la regularización previamente efectuada en el acuerdo de liquidación del A02-...93 y tampoco restan BIN pendientes de compensar

*Se aplica el importe de la deducción por reversión de medidas temporales de 9,24 euros,

En consecuencia, a 31 de diciembre de 2015, no quedaban bases imponible negativas pendientes de compensar ni deducciones pendientes de aplicar en sede de XZ, S.L."

El obligado tributario alegó que, dado que en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 había optado por compensar la base imponible positiva con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta su importe total, quería que se realizase la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. También mostró su disconformidad con la no aplicación, en el Impuesto sobre Sociedades 2016, la deducción de 9,24 euros por reversión de medidas temporales.

La Oficina Técnica reiteró que no quedó, a 31 de diciembre de 2015, ningún crédito fiscal pendiente de XZ S.L. así como no quedaban deducciones pendientes de aplicar.

El obligado tributario considera, en vía revisora, incorrecta la valoración realizada por la Administración en la que dispone que a 31 de diciembre de 2015 no existen bases imponibles negativas, idea proveniente del acuerdo de liquidación A23 ...55 que ha sido recurrido ante este mismo Tribunal (RG .../2021).

Entiende la entidad que el proceder correcto por parte de la Administración hubiese sido considerar el importe máximo de la deducción de bases imponibles de conformidad con la opción ejercida en la autoliquidación presentada. Para defender dicho argumento acude, entre otras, a la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013).

El acuerdo de liquidación A23 ...55 fue recurrido en vía económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central. En la resolución (RG .../2021), de ... de 2022, se confirmó íntegramente el acuerdo de liquidación, por lo que no queda más que confirmar, nuevamente y en lo que aquí respecta el acuerdo liquidatorio impugnado: a 31 de diciembre de 2015, XZ S.L. no tenía bases imponibles negativas pendientes de compensar ni deducciones en la cuota, generadas en ejercicios anteriores, pendientes de aplicar en ejercicios futuros, por lo que se DESESTIMA la alegación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.