

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 27 de mayo de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 7441/2022

**SUMARIO:****Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción del derecho a exigir el pago.**

**Cómputo.** *Dies a quo.* La fecha que debe tomarse como referencia para el inicio del cómputo del plazo no es la de entrada de la resolución en la Oficina de Recaudación Tributaria (ORT), sino la fecha de notificación al órgano competente para su ejecución. El TEAC considera que no existe una dilación desproporcionada en las notificaciones que pudiera interpretarse como una maniobra de la Administración para prolongar indebidamente el procedimiento. La Inspección intentó notificar el nuevo acuerdo de liquidación el 29 de octubre de 2021. Dado que el plazo máximo establecido en el art.150.7 de la LGT era de 6 meses y 9 días (según la Inspección) o 6 meses (según la recurrente), el TEAC concluye que la liquidación se realizó dentro del plazo legalmente previsto. A la vista de lo anterior, el TEAC desestima la alegación de la contribuyente sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IRPF 2012. En consecuencia, se confirma que la Administración actuó dentro del plazo establecido en el art.150.7 de la LGT, es válida la liquidación practicada por la Inspección y se rechaza la prescripción invocada por la recurrente.

**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.**

**Aportación no dineraria.** *Defectos formales.* De acuerdo con el criterio establecido en la resolución TEAC de 15-10-2018, RG 6763/2015: "En los casos en que no exista constancia de la existencia de un acto administrativo de exclusión de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento respecto de la entidad que decidió acogerse al mismo, no procede realizar a los socios transmitentes liquidaciones fundamentadas en la inaplicación de dicho régimen especial." En el presente caso, dicha comprobación sí se ha llevado a cabo en sede de la entidad habiéndose dictado a la citada entidad un acto de exclusión de la aplicación del citado régimen. Cuestión distinta es que dicho acuerdo se haya anulado con orden de retroacción de actuaciones por motivos formales, y no sustantivos. A juicio de este TEAC, a los efectos de aplicar el criterio anterior (exigencia de existencia de acto de exclusión en sede de la entidad ejercitante), dicha anulación no puede entenderse como que no exista acto exigido. Es decir, la anulación del acuerdo dictado a la sociedad con orden de retroacción por motivos formales no puede entenderse como inexistencia de acto.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación

F. Inter

F. Entra.

00-07441-2022

31/08/2022

01/09/2022

00-09182-2022

Síguenos en...



12/09/2022

13/09/2022

Los anteriores recursos se han acumulado por este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y se considera que la acumulación implica que a partir de ese momento existe un único procedimiento económico-administrativo de recurso, por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existían varios recursos independientes.

SEGUNDO.- El 31-08-2022 se interpone por Doña Bts recurso de alzada contra resolución de 27-07-2022 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, por la que se estima la reclamación económico-administrativa, 28-23384-2021, formulada frente al acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el concepto del IRPF, ejercicio 2012 y del que resulta una cuantía a ingresar de 241.637,67 euros. El citado recurso de alzada se registra con el número 00-07441-2022.

TERCERO.- El 12-09-2022 se interpone por el Director de Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ante este TEAC recurso de alzada contra la citada resolución del TEAR de Madrid, registrado en este TEAC con el número 00-09182-2022, siendo acumulado al citado en el Antecedente de Hecho anterior.

CUARTO.- Previamente, con fecha 23-06-2016 se notifica a la obligada tributaria comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el concepto IRPF, ejercicio 2012 y siendo las mismas de alcance parcial, limitándose a la comprobación de la alteración patrimonial generada en la escisión realizada en 2012 por la sociedad XZ SL de la que era partícipe.

Fruto de dichas actuaciones, el 20-12-2017 se dicta acuerdo de liquidación (A23...3) por el concepto y período comprobado, del que resultó una deuda a ingresar de 215.533,41 euros (180.712,26 euros de cuota y 34.821,15 euros de intereses de demora).

En la citada liquidación se regularizan las ganancias patrimoniales obtenidas en la operación de escisión de XZ SL, al entender que a la citada operación de escisión no le era aplicable el régimen especial (régimen FEAC) de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea a una Sociedad Corporativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, 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).

QUINTO.- No conforme con el acuerdo de liquidación, interpone contra el mismo "solicitud de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho", que se recalificó por la Oficina Técnica de Inspección como recurso de reposición y que es desestimado en acuerdo de 18-04-2018.

No se acordó la suspensión de la ejecución mientras durase la vía económico-administrativa, por lo que la deuda resultante de la liquidación se abonó el 17-04-2018.

SEXTO.- Disconforme la interesada con el acuerdo desestimatorio, se interpuso contra el mismo ante el TEAR de Madrid reclamación económico-administrativa (28-11585-2018). Asimismo, también solicitó tasación pericial contradictoria (TPC) que fue denegada por haberse interpuesto fuera de plazo (un mes desde la notificación del acuerdo de liquidación).

El TEAR de Madrid dictó resolución de fecha 30-03-2021, estimando en parte la pretensión de la interesada y ordenando la retroacción de actuaciones, por advertirse falta de motivación en la valoración de una serie de inmuebles. La citada resolución se notificó a la interesada el 12-04-2021.

SÉPTIMO.- No obstante lo anterior, transcurrido el plazo de un año desde la interposición de la reclamación y, ante la falta de resolución expresa por el TEAR, el 26/02/2020 se interpuso ante este TEAC

Síguenos en...



recurso de alzada (00-01771-2020) frente a la desestimación por silencio administrativo en primera instancia.

OCTAVO.- Frente la resolución del TEAR de Madrid de 30-03-2021, se interpuso recurso de alzada (00-05656-2021), acumulándose este al previamente interpuesto contra la desestimación presunta (00-01771-2020). Ambos recursos de alzada fueron desestimados por este TEAC en resolución de fecha 29-05-2023

NOVENO.- En lo que se refiere a la ejecución de la resolución del TEAR de Madrid de 30-03-2021 (la liquidación no se encontraba suspendida), la citada resolución tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) el día 15-04-2021 y en la Dependencia Regional de Inspección (órgano competente para su ejecución) el 22-06-2021.

En cumplimiento de la citada resolución, previo acuerdo de ejecución de 20-06-2022 acordando anular la liquidación y reponer las actuaciones, el 27-10-2021 se dicta por el Inspector Coordinador un nuevo acuerdo de liquidación del IRPF 2012 (A23-...1) del que resulta una deuda a ingresar de 241.637,67 euros (180.712,26 euros de cuota y 60.925,41 euros de intereses de demora). Dicho acuerdo, tras un intento de notificación con resultado infructuoso el 29-10-2021, se notificó el 04-11-2021.

La regularización contenida en el acuerdo dictado tras la ejecución, salvo en lo que se refiere a la valoración de los inmuebles, coincide en todo punto con la incluida en el acuerdo de liquidación inicialmente impugnado que fue anulado por el TEAR en la resolución de 30-03-2021. La nueva valoración obtenida tras la retroacción de actuaciones resulta superior a la calculada inicialmente y, por prohibición expresa de la reformatio in peius, se mantiene la cuota regularizada inicialmente.

DÉCIMO.- No conforme con el nuevo acuerdo de liquidación, se interpuso contra el mismo ante el TEAR de Madrid reclamación económico-administrativa (28-23384-2021), la cual ha sido estimada en resolución de 27-07-2022.

En concreto, establece en su Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

<SEXTO.- A continuación, la interesada aduce que la Inspección, en buena lógica, debió retrotraer y dictar nueva liquidación en concepto de IS 2012 a la entidad escindida XZ, SL, y, posteriormente, proceder a dictar las liquidaciones por IRPF de los socios personas físicas.

(...)

Pues bien, tal y como indica la parte reclamante, sobre esta cuestión se ha pronunciado el TEAC en su resolución de 15/10/2018 (RG. 00-06763-2015), en la que reitera el criterio adoptado en su resolución de 05/10/2017 (RG. 00-03345- 2014), estableciendo lo siguiente:

(...)

Atendiendo al caso que nos ocupa, aun tratándose de un supuesto de escisión, considera este Tribunal que resulta plenamente aplicable la doctrina fijada por el TEAC en la resolución transcrita, ya que ésta analiza la forma correcta del ejercicio de la opción por el régimen especial contenido 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), así como su comprobación por parte de la Administración, sin que resulte relevante cuál sea la operación sujeta al régimen

En este sentido, tratándose de una operación de escisión y a tenor de lo señalado en el artículo 96.1.a) del TRLIS, la opción debe de ejercitarse por las entidades transmitentes y adquirentes con residencia fiscal en España. Esto es, la aplicación del régimen especial de diferimiento precisa del ejercicio de una opción que corresponde a la entidad XZ, SL, de tal forma que, una vez efectuada, vinculará a todos

Síguenos en...



los sujetos intervinientes en la operación, incluyendo a sus socios en su IRPF. Por tanto, la comprobación de los requisitos para acogerse al beneficio fiscal debe llevarse a cabo en sede de la sociedad que opta por la aplicación del diferimiento.

En el presente expediente, la comprobación de los requisitos de aplicación del régimen fiscal especial se ha llevado a cabo en la entidad XZ, SL, mediante un procedimiento inspector iniciado el 14/06/2016 y finalizado el 13/12/2017. No obstante, el acuerdo de liquidación por el que finalizó este procedimiento ha sido anulado por este Tribunal mediante resolución de fecha 30/03/2021, del procedimiento 28-11588-2018, sin que conste que se haya dictado con posterioridad acto de liquidación alguno en relación con el IS del ejercicio 2012.

(...)

Si bien el acuerdo de liquidación indicado por la Inspección ha sido anulado por este Tribunal en fecha 30/03/2021. Por tanto, al no existir acto administrativo de exclusión de la aplicación del mencionado régimen respecto de la entidad acogida al mismo, no es posible practicar liquidación por IRPF a la parte reclamante, por lo que se estiman las pretensiones actoras.>

La resolución del TEAR, objeto de impugnación en los presentes recursos, se notifica a la AEAT el 11-08-2022 y a la obligada tributaria el 08-08-2022.

DÉCIMO PRIMERO.- Por otro lado, de forma simultánea a las actuaciones inspectoras seguidas con la interesada, se realizaron actuaciones de comprobación, además de con el resto de los socios, con la propia sociedad escindida XZ SL (dado que esta sociedad se escindió en su totalidad las actuaciones se siguieron con las dos sucesoras: XZ S.L beneficiaria y TW S.L) en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2012, que finalizaron con acuerdo de liquidación de fecha 13-12-2017 en el que se recoge que la citada operación de escisión no puede acogerse al régimen especial de diferimiento, por no cumplir con el requisito de proporcionalidad cualitativa y, a más, se precisa que no existe motivo económico válido que sustente la operación.

Contra el acuerdo dictado a XZ sucesora por el IS 2012, se interpuso recurso de reposición que fue desestimado en acuerdo de 18-04-2018. Si bien, la ejecución de la liquidación inicial (por derivación de responsabilidad) habiéndose solicitado la suspensión el 22-05-2018, se encuentra suspendida.

Asimismo, disconforme con el citado acuerdo desestimatorio, el 19-02-2020 se promovió por parte de las dos sucesoras la correspondiente reclamación económico-administrativa (28-11588-2018). Ante la falta de resolución expresa por el TEAR, el 10-05-2021 las sucesoras interpusieron ante este TEAC recurso de alzada (00-02708-2020) frente a la desestimación por silencio administrativo en primera instancia.

En fecha 30-03-2021, el TEAR de Madrid dictó resolución estimando en parte la reclamación y acordando la retroacción de actuaciones por falta de motivación de la valoración de los inmuebles transmitidos en la operación de escisión.

Frente a dicha resolución estimatoria en parte, el 10-05-2021 se interpuso ante este TEAC recurso de alzada (00-05658-2021). El citado recurso, junto con el recurso interpuesto contra la presunta (00-02708-2020) se desestimaron, de forma acumulada, en resolución de 29-05-2023.

## 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.

Síguenos en...



SEGUNDO.- Los recursos de alzada arriba señalados 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 a Derecho de la resolución de 27-07-2022 del TEAR de Madrid impugnada en los presentes recursos.

CUARTO.- Comenzando con el recurso 00-07441-2022, interpuesto por Doña Bts, se alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IRPF 2012, en tanto se ha excedido del plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT para los supuestos en los que se ordena la retroacción de actuaciones.

La citada alegación se centra en que como fecha de inicio del plazo de retroacción (dies a quo) debe computarse la fecha de entrada de la resolución en la ORT. Y señala que esta cuestión a día de hoy no admite discusión pues ha sido resuelta con absoluta claridad y contundencia por el Tribunal Supremo (TS) en varias sentencias (sentencia n.º 872/2021 de 17-06-2021 (rec. n.º 6123/2019); sentencia n.º 885/2021 de 21-06-2021 (rec n.º 6194/2019) con remisión a su sentencia anterior n.º 1558/2020 de 19-11-2020 (rec n.º 4911/2018).

Y a la consideración anterior añade que no está de acuerdo con que la Inspección disponía tras la retroacción un plazo de 6 meses y 9 días como consideró ésta en la ejecución, en tanto el defecto formal no tuvo lugar el 13-06-2017 como se consideró, sino el día de la puesta de manifiesto del expediente, esto es, el 27-10-2017. En consecuencia, el plazo que disponía tras la retroacción era de 6 meses.

El citado artículo 150.7 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece:

"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".

Por tanto, la cuestión principal a determinar es el dies a quo del plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT para la finalización de las actuaciones inspectoras en los casos de retroacción por defectos formales ordenada por una resolución judicial o administrativa.

Este TEAC se ha pronunciado sobre dicha cuestión en resolución de 23-04-2019 dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (00-1280-2019), fijando el siguiente criterio:

<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 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).>

Asimismo, en lo que respecta a las sentencias del TS citadas por la interesada, procede rechazar su argumentación en tanto se trata de supuestos de hecho distinto al que ahora nos ocupa. Dichas sentencias se refieren al cómputo del plazo del mes para la interposición del recurso de alzada por parte del Director del Departamento de Inspección de la AEAT, pero en ningún caso a un supuesto de retroacción por motivos formales.

Por otro lado, este TEAC es conocedor de las diversas sentencias del Tribunal Supremo que contienen varios pronunciamientos sobre la cuestión que ahora se plantean. Así, entre otras, se puede citar la sentencia de 05-12-2017 (rec. n.º 1727-2016), sentencia de 18-12-2019 (rec. n.º 4442/2018), sentencia de 23-07-2020 recurso n.º 7483-2018 y sentencia de 14-03-2024 recurso n.º 14-03-2024.

Síguenos en...



No obstante lo anterior, es de reseñar que ninguna de las citadas Sentencias señala o fija un criterio concreto sobre que se puede entender o se debe entender como dilación desproporcionada o diferimiento significativo, sino que dicha apreciación debe realizarse atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso.

Así, por ejemplo, la sentencia de 18-12-2019, concluye no apreciando la existencia dilación desproporcionada en los siguientes términos:

<OCTAVO.- Cumple ahora examinar las singulares circunstancias del caso que nos ocupa. Un examen del expediente, sobre cuyos hitos fundamentales no existe controversia, nos permite constatar que el principal motivo del retraso en la ejecución ha sido la errónea remisión del expediente para ejecución a un órgano administrativo que no era el competente en ningún caso, ya que el TEAR, erróneamente decimos, remitió para su ejecución la resolución dictada al Director del Departamento de Inspección de la AEAT el 3 de octubre de 2012, siendo así que dicho órgano, que es tan sólo un órgano administrativo legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC, no puede considerarse en ningún caso como órgano competente para la ejecución.

Ahora bien, lo cierto es que por parte de dicho órgano no se demoró en absoluto la subsanación de este error, ya que recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicando al mismo, que él no era el "órgano competente para ejecutar la resolución", al que se refiere el artículo 150.5 de la LGT/2003, ni siquiera su "superior jerárquico" sino simplemente un legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC. El órgano competente para la ejecución era claramente a la Dependencia Regional de Inspección dependiente de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, a la que se dirigió ya el TEAR trasladándole la resolución el 29 de octubre de 2012. Y seguidamente se produjo, sin ninguna otra dilación, la ejecución de la resolución el 27 de noviembre de 2012.>

En la misma línea, la sentencia de 23-07-2020 tampoco se aprecia la existencia de un diferimiento significativo (habiendo un lapso de 3 meses, superior al caso que nos ocupa), analizando el caso concreto de la forma siguiente:

<QUINTO. Cuestión de interés casacional.

Procede ahora examinar si desde la perspectiva de la cuestión sobre la que se ha apreciado interés casacional objetivo, la Administración ha diferido significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración, pues en tal caso se vulneraría el principio de buena administración.

El examen del expediente permite constatar que la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 fue notificada a la recurrente el 30 de julio de 2013; a su vez, el TEAC, al tratarse de un recurso de alzada, remitió la resolución al TEARCV el 3 de octubre de 2013, y éste lo envió a la Delegación Especial de la AEAT en Valencia -ORT- para su posterior traslado a la Dependencia Regional de Inspección el 14 de octubre de 2013, teniendo entrada en la citada Dependencia Regional el 22 de octubre de 2013, como certifica oficialmente el 11 de diciembre de 2014 la indicada ORT, cuyo certificado, conforme indica la sentencia impugnada, tiene la consideración de documento público, siendo esta una apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

No puede, pues, admitirse que los Tribunales económico administrativos -TEAC y TEARCV- o la Administración tributaria -AEAT y ORT-, hayan diferido significativamente, en este caso, la remisión del expediente con la resolución dictada, al órgano competente para ejecutar la resolución ni, por tanto, puede afirmarse que se haya vulnerado el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 CE.

En efecto, no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación "desproporcionada", ni que se haya diferido "significativamente" la remisión del expediente al órgano

Síguenos en...



competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo, tal y como se nos pregunta".

En consecuencia, en aplicación de este principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria que el Tribunal Supremo patrocina, la apreciación de la eventual existencia de un diferimiento significativo que vulnere dicho principio ha de apreciarse caso por caso, atendiendo a las circunstancias concurrentes. Así, en el caso planteado en la última de las sentencias citadas se concluye que "no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación "desproporcionada", ni que se haya diferido "significativamente" la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar ...".

En consecuencia, en aplicación de este principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria que el Tribunal Supremo patrocina, la apreciación de la eventual existencia de un diferimiento significativo que vulnere dicho principio ha de apreciarse caso por caso, atendiendo a las circunstancias concurrentes. Así, en el caso planteado en la última de las sentencias citadas se concluye que "no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación "desproporcionada", ni que se haya diferido "significativamente" la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar ...>

Por último, la reciente sentencia de 14-03-2024, recogía lo siguiente:

<Ciertamente el art. 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 art. 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.>

En el caso que ahora nos ocupa, teniendo en cuenta expuesto y atendiendo a las circunstancias concretas del caso, a juicio de este TEAC, no existe una desproporción en el lapso temporal de las

Síguenos en...



notificaciones, que nos lleve a apreciar la existencia de una dilación injustificada, dirigida a beneficiar y facilitar la actuación de la Administración.

Por todo, lo anterior, a los efectos de determinar el cómputo del plazo del artículo 150.7 de la LGT, en este caso concreto, debe atenderse a la fecha de notificación del órgano competente para su ejecución, el 22-06-2021, y no a la fecha de recepción de la resolución por parte de la ORT, y que no ha existido una dilación imputable a la Administración desde la fecha de las notificaciones de la resolución del TEAR a la interesada y al órgano competente para su ejecución.

En consecuencia, siendo la fecha del día a quo el 22-06-2021 y habiéndose realizado el primer intento de notificación del nuevo acuerdo de liquidación el 29-10-2021, se concluye que se cumplió con el plazo máximo previsto en el ya citado artículo 150.7 LGT, y ello con independencia que se considere que restaba 6 meses y 9 días como entendió la Inspección o 6 meses como defendía la interesada.

Por ello, se desestima la alegación sobre la superación del plazo máximo establecido en el artículo 150.7 de la LGT, y la consecuente prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

QUINTO.- Y por otro lado, en lo que respecta al recurso 00-09182-22, interpuesto por el Director del Departamento de Inspección, entre otros aspectos, se alega que no procede aplicar al caso que nos ocupa el criterio de este TEAC recogido en resolución de 15-10-2018 00-06763-2015.

Dicha resolución de 15-10-2018, recogía la siguiente consideración en su Fundamento de Derecho Segundo:

<De la lectura del artículo 96.1 se desprende que la aplicación del régimen fiscal especial precisa del ejercicio de una opción que, en el caso de aportaciones no dinerarias se incluirá en el correspondiente acuerdo social o escritura pública en que se documente el acto o contrato. Pero además, cuando la entidad adquirente tenga su residencia fiscal en España, se señala expresamente que la opción se ejercerá por la entidad adquirente, en el caso que nos ocupa, en la escritura de ampliación de capital de ... de fecha ... de ... de 2006, en la que se señala que la aportación de la rama de actividad reúne los requisitos para aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo, 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS

Esto es, la aplicación del régimen fiscal de diferimiento precisa del ejercicio de una opción que corresponde a la entidad adquirente ..., de tal forma que, que una vez efectuada, vinculará a todos los sujetos intervinientes en la operación (incluyendo a su socios en su IRPF) y se aplicará a todos los aspectos de la misma. Evidentemente, para que la opción sea válida, la operación debe cumplir con todos los requisitos impuestos en el TRLIS, pero en todo caso, al tratarse de una cuestión que afecta a la entidad acogida al régimen, la comprobación de los requisitos para acogerse al beneficio fiscal debe llevarse a cabo en sede de la sociedad que opta por la aplicación del diferimiento. En definitiva, se trata de una cuestión que afecta a la entidad acogida al régimen, en nuestro caso ... , siendo en sede de la misma donde se debe verificar el correcto cumplimiento de requisitos.

En el presente expediente, la comprobación de los requisitos de aplicación del régimen fiscal especial (en especial, de la existencia de motivación económica válida en la realización de la operación) se ha llevado a cabo en sede del socio aportante, en su condición de sujeto pasivo de IRPF, regularizándose dicho impuesto a consecuencia de la negativa inspectora a aplicar el régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS a la operación societaria realizada.

Sin embargo, no existe ninguna constancia de que la entidad adquirente, que ejerció la opción, haya quedado excluida de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento.

Por tanto, no procede la liquidación practicada en sede del socio transmitente, fundamentada en la inaplicación del régimen fiscal especial de diferimiento, al no existir acto administrativo de exclusión de

Síguenos en...



la aplicación del mencionado régimen respecto de la entidad acogida al mismo. Con ello, sin necesidad de entrar a valorar las cuestiones planteadas por el interesado, debemos declarar, en este punto, la anulación de la Resolución del Tribunal Regional impugnada así como del acuerdo de liquidación subyacente.>

Es decir, se concluyó que la aplicación del régimen fiscal especial precisa del ejercicio de una opción, debiéndose realizarla la comprobación de los requisitos para acogerse a dicho en sede del sujeto o entidad que opta por la aplicación del diferimiento. Así, en los casos en que no exista constancia de la existencia de un acto administrativo de exclusión de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento respecto de la entidad que decidió acogerse al mismo, no procede realizar a los socios transmitentes liquidaciones fundamentadas en la inaplicación de dicho régimen especial.

El TEAR, en la resolución que ahora se impugna, en aplicación del criterio anterior, estimó la reclamación en base a la siguiente consideración:

<En el presente expediente, la comprobación de los requisitos de aplicación del régimen fiscal especial se ha llevado a cabo en la entidad XZ, SL, mediante un procedimiento inspector iniciado el 14/06/2016 y finalizado el 13/12/2017. No obstante, el acuerdo de liquidación por el que finalizó este procedimiento ha sido anulado por este Tribunal mediante resolución de fecha 30/03/2021, del procedimiento 28-11588-2018, sin que conste que se haya dictado con posterioridad acto de liquidación alguno en relación con el IS del ejercicio 2012.

(...

Por lo tanto, al no existir acto administrativo de exclusión de la aplicación del mencionado régimen respecto de la entidad acogida al mismo, no es posible practicar liquidación por IRPF a la parte reclamante, por lo que se estiman las pretensiones actoras.>

El Director de Inspección, disconforme con el pronunciamiento del TEAR, defiende que la exigencia del citado criterio (existencia de acto de exclusión en sede de la entidad ejercitante de la opción) debe interpretarse en función de las circunstancias. Y defiende que, la anulación por retroacción por defectos formales en sede de la entidad, no puede hacer considerar como inexistente el acto de exclusión, a los efectos del criterio anterior. Más aun cuando, en el caso como en que nos ocupa, la reclamación referida a los socios también se estimó con retroacción, pero estas, en contra de lo sucedido con la entidad, no estaban suspendidas, por lo que debían de ejecutarse antes de que se llevara a cabo la ejecución de la resolución referida a la entidad. Es decir, se argumenta que, en el caso que nos ocupa, no puede considerarse que no se haya cuestionado la aplicación del régimen en sede de la sociedad, pues dicha aplicación se ha discutido, y la estimación fue por motivo formal, por lo que se espera que cuando se reanuden las actuaciones se dicte una nueva liquidación sin defectos formales y que vuelva a cuestionar, por las mismas razones que las señaladas en la primera liquidación, la aplicación del régimen.

A la vista de lo anterior, este TEAC, en línea con lo alegado por el Director, considera que el criterio señalado en la resolución de 15-10-2018 y aplicado por el TEAR en su resolución, no es de aplicación al caso que nos ocupa.

El citado criterio se refiere a un supuesto en el que no se ha realizado comprobación alguna de los requisitos en sede de la entidad que debe ejercitar la opción. Es decir, se requiere, como supuesto de hecho previo, la comprobación de la procedencia de dicho régimen en sede de la entidad que debe ejercitar su aplicación

En el presente caso, dicha comprobación sí se ha llevado a cabo en sede de la entidad habiéndose dictado a la citada entidad un acto de exclusión de la aplicación del citado régimen. Cuestión distinta es que dicho acuerdo se haya anulado con orden de retroacción de actuaciones por motivos formales, y no sustantivos.

A juicio de este TEAC, a los efectos de aplicar el criterio anterior (exigencia de existencia de acto de exclusión en sede de la entidad ejercitante), dicha anulación no puede entenderse como que no exista

Síguenos en...



acto exigido. En este sentido, no sólo la cuestión sobre la procedencia del régimen ha quedado imprejuzgada, sino que la AEAT, una vez que se levante la suspensión, dictará un nuevo acuerdo de liquidación sin defectos formales sustentando la regularización en idéntica motivación a la inicialmente dada, pues como ya se ha dicho, las cuestiones materiales no fueron analizadas.

Además, cabe añadir que la liquidación dictada a la entidad estaba suspendida (no pudiendo en consecuencia ejecutar la resolución del TEAR y dictar un nuevo acto a ésta), situación que no concurría respecto las liquidaciones dictadas a los socios.

Es decir, la anulación del acuerdo dictado a la sociedad con orden de retroacción por motivos formales, no puede entenderse como inexistencia de acto a los efectos de aplicar el criterio recogido en la resolución de este TEAC de 15-10-2018.

La comprobación del cumplimiento de los requisitos si se llevó a cabo en sede de la sociedad ejercitante, sin perjuicio de que el acuerdo de liquidación en que se concluye la no procedencia del régimen deba corregirse por defectos formales. Conclusión distinta se hubiera alcanzado si la estimación del TEAR se hubiese fundamentado en razones sustantivas referidas a la aplicación del régimen FEAC.

En consecuencia, procede anular la resolución del TEAR de Madrid impugnada, para que dicte una nueva resolución que analice las cuestiones que fueron alegadas por la interesada y que quedaron imprejuzgadas.

SEXTO.- Como recapitulación de todo lo expuesto, el recurso 00-07441-2022 se desestima y el recurso 00-09182-2022 se estima, sin perjuicio de que en la posterior decisión o "fallo" se haga mención en singular al recurso, al haberse producido la acumulación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

