

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ059438

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 2 de julio de 2015

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 4998/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones. Prescripción del derecho a sancionar. Interrupción. Por actos del obligado tributario.** La Administración tributaria considera que la infracción tributaria cometida ha sido la de obtener indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo. En cuanto al *dies a quo*, el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones. En nuestro caso concreto, el 11 de diciembre de 2008 es la fecha en que se entiende cometida la infracción consistente en obtener indebidamente una devolución, puesto que es la fecha en la que la Administración acuerda la devolución derivada de la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007. No obstante, con fecha 25 de junio de 2009 el obligado tributario presenta una solicitud de rectificación de autoliquidación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007 y solicita también la devolución de 70.302,43 euros que son devueltos mediante acuerdo de 8 de febrero de 2010. Lo que se trata de dilucidar es si la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario o el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, interrumpen el derecho a sancionar de la Administración. Pues bien, por lo que respecta a la solicitud de rectificación de la declaración-liquidación la normativa es clara, al no contemplar el art. 189.3 de la Ley 58/2003 (LGT), como supuesto de interrupción del plazo de prescripción, el que debiera ser correlativo de aquel otro contemplado por el art. 68.1 c) de la misma norma, donde sí cabría situar tal solicitud de rectificación. Por tanto, debemos concluir que la solicitud de rectificación presentada por el obligado tributario en fecha 25 de junio de 2009 no interrumpe el derecho a sancionar. **Por actos de la Administración.** En cuanto a las posteriores actuaciones administrativas, debe tenerse presente lo recogido por el segundo párrafo del art. 189.3 a) de la Ley 58/2003 (LGT). Sólo las actuaciones inspectoras de las que derivan las sanciones objeto de la presente reclamación, interrumpen el plazo de prescripción de la acción de la Administración para sancionar. Por tanto, no podríamos considerar la fecha del 8 de febrero de 2010 como fecha interruptiva del derecho a sancionar puesto que la conducta sancionada por la Inspección no es la que da lugar a la regularizada mediante la rectificación de la autoliquidación. De ahí que quepa concluir que, aquellas actuaciones llevadas a cabo por la Administración en el seno de aquel procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación no interrumpen el plazo de prescripción de la acción de la Administración para imponer la sanción que ahora nos ocupa. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30 y 134.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 36 ter.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 68, 156, 187, 188, 189 y 193.

En la Villa de Madrid, a fecha 2 de julio de 2015, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por Don Ignacio M... R..., con NIF ..., actuando en nombre y representación de la entidad **GRUPO ACS.L.**, con NIF ....., y domicilio a efectos de notificaciones en S..., , AVENIDA ....., contra el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 16 de julio de 2014, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2007.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Con fecha 16 de julio de 2014 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. dictó Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador por el Impuesto y el ejercicio de referencia, derivado del acta de conformidad A01-.... a la entidad **GRUPO ACS.L.**

El motivo de regularización consistió en que la Inspección consideró que el obligado tributario había realizado una conducta tipificada en el artículo 193 de la LGT, ley 58/2003 de 17 de diciembre, al haber obtenido una devolución indebida por 1) la incorrecta aplicación de la deducción por doble imposición interna consignada en la declaración del impuesto correspondiente a 2007 y 2) la adquisición de bienes con rentas no declaradas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLIS) .

La sanción se calificó como grave dado que la base de la sanción era superior a 3.000 euros y existía ocultación. Se incrementó en un 20% al existir perjuicio económico y posteriormente se redujo en un 30% por conformidad con la liquidación.

Dicho acuerdo fue notificado el día 16 de julio de 2014.

### **Segundo:**

Disconforme el interesado con la anterior resolución de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de julio de 2014, formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera: Prescripción del derecho de la Administración Tributaria para dictar sanción tributaria por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007.

Segunda: Ausencia de culpabilidad en la comisión de la infracción.

Tercera: Inexistencia de ocultación.

Cuarta: Error en la cuantificación de la sanción.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico administrativa en el que la cuestión a resolver consiste en 1) Analizar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para sancionar por el Impuesto sobre Sociedades 2007, 2) si se aprecia culpabilidad en la comisión de la infracción, 3) si existe ocultación y 4) si la sanción ha sido correctamente calculada.

### **Segundo:**

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se iniciaron el día 05 de abril de 2013 mediante comunicación de inicio dirigida a la entidad **GRUPO ACSL**, con NIF ..... El 29 de mayo de 2013 se produce una Orden de modificación de actuaciones ampliándose la comprobación al Impuesto de Sociedades, ejercicio 2007, objeto de la presente reclamación. El 07 de junio de 2013 se produjo la comunicación al contribuyente de la ampliación de actuaciones.

Como consecuencia de las citadas actuaciones se formalizó Acta modelo A01 con fecha 18 de febrero de 2014, número de referencia .....

En esta acta se determina una cuota de 313.682,90 euros que resulta de la:

· Aplicación incorrecta de la deducción por doble imposición interna de dividendos del artículo 30.2 del TRLIS. Como consecuencia de lo anterior se minoró el importe de la deducción por doble imposición del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 en 260.204,39 euros.

· Obtención de un derecho de crédito con cargo a rentas no declaradas derivado de la liquidación de la entidad GRUPO EG, SL, de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del TRLIS. Lo anterior supuso que se incrementara la base imponible del impuesto en 164.549,27 euros y, por tanto, aumentara la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 en 53.478,51 euros.

El 18 de febrero de 2014 se acordó el inicio de dos Expedientes Sancionadores, que se comunicaron al obligado tributario el mismo día 18.

El obligado tributario prestó su conformidad a uno de los citados expedientes sancionadores A51-....., en el que se sancionaba la existencia del derecho de crédito obtenido a partir de una renta presunta (artículo 134 del TRLIS), motivo por el cual, en los términos previstos en el artículo 25.6 del Reglamento General del Régimen

Sancionador Tributario (en adelante RGRST), aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, se consideró impuesta la sanción por el transcurso del plazo de un mes desde la manifestación de la citada conformidad, por importe de 22.460,98 euros.

	<b>PERIODO 2007</b>
	<b>ARTICULO 193</b>
BASE SANCION	53.478,51
CALIFICACION INFRACCIÓN	GRAVE
% SANCIÓN	60%
IMPORTE SANCIÓN	32.087,11
REDUCCIÓN CONFORMIDAD	9.626,13
SANCIÓN REDUCIDA	22.460,98
SANCIÓN EFECTIVA	22.460,98

El segundo expediente sancionador : A51-..... que también trae causa de la liquidación derivada del acta de conformidad antes referenciada, es el que da lugar al presente acuerdo.

2. En relación con este segundo expediente sancionador, son hechos relevantes:

- El 13 de febrero de 2007, la entidad **GRUPO ACSL** adquirió acciones representativas del 49% del capital social de la entidad I..... E....., SA (en adelante IESA), a la entidad "P.. P... CORPORATION", entidad residente en Estados Unidos y no vinculada con la entidad recurrente. De esta forma la entidad pasó a ostentar el 100% de las acciones de IESA, convirtiéndose en socio único de la misma, puesto que con anterioridad a la operación de compraventa ya poseía el 51% de las acciones de la misma.

- En fecha 5 de diciembre de 2007, tiene lugar acuerdo de distribución de dividendos, en virtud del cual la entidad IESA distribuye sus reservas voluntarias de libre disposición. Como consecuencia del reparto de dividendos, se produjo un deterioro de valor de acciones de IESA en sede de la recurrente, deterioro que la recurrente contabilizó y se dedujo en concepto de provisión por deterioro de valores. De acuerdo con lo anterior, procedió a practicar la deducción por doble imposición del artículo 30.2 TRLIS sobre la diferencia positiva existente entre el importe del dividendo y el gasto deducido por el deterioro de valor de las acciones de IESA por 1.415.303,14 euros.

- Atendiendo a lo dispuesto en la letra e) del apartado 4 del artículo 30 del TRLIS, con respecto a los dividendos cuyo reparto originaron la depreciación, la recurrente procedió a practicar una deducción por doble imposición equivalente al 18%, considerando dicho porcentaje como la carga fiscal que hubiera debido soportar en territorio español el anterior propietario de las participaciones, residente en EEUU. No obstante, para compatibilizar la deducción por dividendos de fuente interna con la depreciación de la participación motivada por la distribución de beneficios, es preciso que haya existido una efectiva doble imposición previa que debe probarse por el obligado tributario por cualquier medio admitido en Derecho, extremo que no ha sido acreditado por la entidad pese a haber sido requerida para ello. En consecuencia, la Inspección procede a minorar las deducciones por doble imposición consignadas en la declaración por importe de 260.204,39 euros.

**Tercero:**

Por otra parte, hemos de tener en cuenta:

- El obligado tributario presentó declaración-documento de ingreso por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007:

- Ø Importe solicitado a devolver 453.756,63
- Ø Importe efectivo devuelto 453.756,63
- Ø Fecha de devolución 11/12/2008

- Con fecha 25 de junio de 2009 el obligado tributario presentó escrito en el que solicitaba la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, modelos 200 y 220 así como la devolución de 70.302,43 euros, junto con sus correspondientes intereses de demora. Mediante acuerdo de fecha 08 de febrero

de 2010, se accede a lo solicitado por el interesado, fijando como base imponible corregida diferencial a favor del contribuyente de 524.059,06 euros.

· La entidad alega que tiene derecho a la rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, modelo 220, como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación del período impositivo 2003-2006 llevadas a cabo por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y que finalizaron con la firma del Acta de conformidad A01-..... Los efectos fueron los siguientes y así los recogemos del Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación:

“1. En relación con **GRUPO ACSL**: Durante los ejercicios 2003 a 2006 incluyó como gasto por amortización la parte correspondiente a la adquisición del suelo por importe de 5.860,09 euros que no resulta deducible. En el ejercicio 2007 ocurre la misma circunstancia por lo que se realiza un ajuste positivo al resultado contable por importe de 5.860,09 euros.

2. En relación con **ACA, SL**: En el ejercicio 2006 la entidad Grupo AC, SL contabilizó como gasto la cantidad de 118.920,47 euros en concepto de gastos de publicidad y marketing que no se corresponden con gastos del ejercicio 2006. Es decir, se contabilizó un gasto contra una cuenta de provisión, y dicho gasto no se corresponde con gastos de dicho ejercicio.

Con fecha 1 de diciembre de 2006, la entidad **GRUPO AC, SL** realizó una operación de aportación de rama de actividad de la totalidad de su actividad industrial a una sociedad filial **ACA, SL**. Entre otros activos y pasivos, **GRUPO AC, SL** aportó a su filial el saldo de la citada provisión.

Durante el año 2007, **ACA, SL** registró los importes de las correspondientes facturas recibidas por publicidad y marketing en el citado ejercicio contra el saldo de dicha provisión (no como un gasto) quedando saldada dicha provisión en el propio año 2007.

Por tanto, dado que en el ejercicio 2006 la Inspección ha realizado un ajuste positivo en **GRUPO AC, SL** por importe de 118.920,47 euros, dado que no se trata de gastos deducibles en dicho ejercicio, en el año 2007 correspondería realizar un ajuste por el mismo importe pero de signo negativo en **ACA, SL**, ya que en dicho ejercicio 2007 si resultaría deducible el gasto y no se ha contabilizado como tal (sino contra la cuenta de provisión), al estar ya contabilizado el mismo en el año 2006.

En el ejercicio 2006 contabilizó en dos ocasiones un gasto por importe de 96.987.00 euros. En el ejercicio 2007 contabilizó un ingreso por dicho importe con el objeto de no duplicar en gasto registrado. El Acta aumentó la base imponible del ejercicio 2006 por dicho gasto, en consecuencia no procede el ingreso del ejercicio 2007 y por tanto corresponde realizar un ajuste negativo por importe de 96.987.00 euros.

En el ejercicio 2005 contabilizó pérdidas por venta de maquinaria por importe de 57.544 euros, sin practicar ningún otro ajuste en el Impuesto de Sociedades, por lo que procede incrementar la base imponible en dicho importe y disminuir la base imponible consolidada del ejercicio 2006 en 6.267,78 euros correspondientes a la amortización de esa maquinaria dejada de practicar ese año.

· A raíz de la regularización practicada por la Inspección con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas el 7 de junio de 2013 se procede a minorar la devolución obtenida en 313.682,90 euros, de los que 260.204,39 euros corresponden al ajuste de la deducción por doble imposición consignada en la declaración del impuesto correspondiente a 2007, y 53.478,51 euros corresponden a la falta de registro de parte de un derecho de crédito originado en 2007.

CUOTA DIFERENCIAL	- 210.376,16
LIQUIDO A INGRESAR/DEVOLVER	- 210.376,16
AUTOLIQUIDACION	- 524.059,06
CUOTA DEL ACTA	- 313.682,90

**Cuarto:**

En cuanto a la calificación y la cuantificación de sanción, la Inspección la calificó unitariamente como GRAVE, al ser la base de la sanción superior a 3.000 euros y existir ocultación.

Además, la Inspección graduó la sanción incrementando el porcentaje mínimo del 50% conforme al criterio de perjuicio económico, en aplicación del artículo 187 de LGT, en 20 puntos porcentuales.

Posteriormente, al haber manifestado el obligado tributario su conformidad con la propuesta de regularización formulada por la Inspección, se aplica la reducción del 30% sobre la sanción resultante, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 156.4 y 188.1 b) de la LGT.

Además, esta sanción se minorra en el importe de la sanción derivada del expediente A51-..... firmado en conformidad.

Por todo lo anterior, se acuerda imponer a la entidad recurrente la siguiente sanción, por la comisión de infracción tributaria GRAVE, del artículo 193 de la LGT, consistente en haber obtenido indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo:

	<b>PERIODO 2007</b>
	<b>ARTÍCULO 193 LGT</b>
BASE SANCIÓN	313.682,90
CALIFICACIÓN INFRACCIÓN	GRAVE
SANCIÓN 70%	219.578,03
REDUCCIÓN CONFORMIDAD	65.873,49
DIFERENCIA	153.704,54
SANCIÓN IMPUESTA CONFORMIDAD	22.460,98
SANCIÓN PRESENTE EXPEDIENTE	131.243,56
SANCIÓN EFECTIVA	131.243,56

**Quinto:**

Comenzaremos en primer lugar analizando la primera de las alegaciones planteadas por la entidad recurrente: prescripción del plazo para imponer sanción tributaria.

A este respecto dispone el artículo 189 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe ‘Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias’, que:

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.
2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.
3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

4. La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado”.

Son hitos relevantes a tener en cuenta en la presente resolución, los siguientes:

- La entidad recurrente presentó dentro del plazo establecido autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007, resultando un importe a devolver de 453.756,63 euros. Dicha cuantía fue devuelta el 11 de diciembre de 2008.
- El 25 de junio de 2009 el obligado tributario presentó un escrito en el que solicitaba la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2007, modelos 200 y 220 del grupo fiscal, así como la devolución de 70.302,43 euros junto con los correspondientes intereses de demora.
- Mediante acuerdo de fecha de 8 de febrero de 2010 se procede a la devolución de los 70.302,43 euros.
- El 7 de junio de 2013 se notifica al interesado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación en relación al ejercicio 2007.



- En fecha 16 de julio de 2014 se notifica el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el que se impone a la recurrente sanción por comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 193 de la LGT.

La Administración tributaria considera que la infracción tributaria cometida ha sido la de obtener indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo.

El artículo 193 de la LGT establece:

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción

En cuanto al “dies a quo”, conforme lo señalado en el apartado segundo del artículo 189 de la LGT, el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

En nuestro caso concreto, el 11 de diciembre de 2008 es la fecha en que se entiende cometida la infracción consistente en obtener indebidamente una devolución, puesto que es la fecha en la que la Administración acuerda la devolución derivada de la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007.

Por tanto, el derecho a sancionar prescribiría el 11 de diciembre de 2012, cuatro años después.

No obstante, como con fecha 25 de junio de 2009 el obligado tributario presenta una solicitud de rectificación de autoliquidación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007 y solicita también la devolución de 70.302,43 euros que son devueltos mediante acuerdo de 8 de febrero de 2010, según la Inspección, este último acuerdo interrumpe la prescripción, por lo que el derecho a sancionar no prescribiría hasta el 8 de febrero de 2014.

En base a ello la Inspección está por tanto facultada para sancionar al obligado tributario ya que no han transcurrido los 4 años que estipula el artículo 189.3 a) y b) de la LGT, desde ese 8 de febrero de 2010 hasta el 7 de junio de 2013, fecha en que se produce la comunicación al contribuyente del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación relativas al ejercicio 2007.

El obligado tributario, por su parte, considera que:

“...no puede considerarse que la fecha en que se entiende cometida la infracción de obtener indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo sea el 8 de febrero de 2010 ya que como puede comprobar ese Tribunal, la devolución obtenida en esta fecha deriva de una rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, modelo 220 Régimen de consolidación fiscal, en la que las distintas circunstancias que motivan una devolución mayor por este Impuesto y período 2007 son completamente ajustadas en derecho y no tienen nada que ver con la deducción por doble imposición que la Inspección consideró improcedente. Es decir, la devolución acordada en fecha 8 de febrero de 2010 no puede en ningún caso considerarse indebida...”

...hasta la fecha de 7 de junio de 2013 no se produjo interrupción del periodo de prescripción para la imposición de sanción, puesto que ni la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 del grupo fiscal 78/03 instada por mi representada en fecha 25 de junio de 2009, ni el Acuerdo de resolución de la solicitud de rectificación se referían en ningún momento a la aplicación de la deducción por doble imposición por lo que ni la solicitud de rectificación ni la resolución son motivos de interrupción del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para imponer sanción.

En definitiva, queda constatado en el expediente que, desde la fecha en la que se obtuvo indebidamente la devolución derivada de la normativa del tributo (11 de diciembre de 2008) y hasta la notificación de la comunicación de ampliación de la extensión de las actuaciones de comprobación e investigación al período impositivo 2007 en fecha 7 de junio de 2013, no se ha producido ninguna acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del interesado conducente a la imposición de la sanción tributaria (artículo 189.3 a) LGT)”

De ahí que considere el interesado que habiéndose cometido las infracciones tributarias relativas al ejercicio 2007 el día 11 de diciembre de 2008 (fecha en la que se obtuvo indebidamente la devolución), y habiéndose iniciado el procedimiento sancionador que nos ocupa el 7 de junio de 2013, han transcurrido más de cuatro años entre una y otra fecha por lo que habría prescrito la acción sancionadora respecto de dicho ejercicio.

Por tanto, lo que se trata de dilucidar en este caso es si la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario o el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación por el que se devuelven 70.302,43 euros interrumpen el derecho a sancionar de la Administración.

Por lo que respecta a la solicitud de rectificación de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007, la normativa es clara, al no contemplar el artículo 189.3 de la LGT, como supuesto de interrupción del plazo de prescripción, el que debiera ser correlativo de aquel otro contemplado por el artículo 68.1.c) de la LGT, donde sí cabría situar tal solicitud de rectificación.

Así, según el citado artículo 68.1 c):

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

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

Mientras que el artículo 189 de la LGT establece que :

4. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

Por tanto, debemos concluir que la solicitud de rectificación presentada por el obligado tributario en fecha 25 de junio de 2009 no interrumpe el derecho a sancionar.

En cuanto a las posteriores actuaciones administrativas, debe tenerse presente lo recogido por el segundo párrafo de aquel artículo 189.3.a) de la LGT, según el cual:

“El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización”.

Párrafo éste que ha sido objeto de análisis por este Tribunal en distintas resoluciones, como la de 5 de noviembre de 2013 (RG.1948/2011), donde, tras analizar la evolución normativa en este campo, y, respecto de un supuesto en el que con carácter previo a las actuaciones inspectoras de las que deriva la sanción en cuestión, se habían llevado a cabo por la Gestora unas actuaciones de comprobación limitada (en ambos casos, para la comprobación de las deducciones del artículo 36.ter de la LIS, inicialmente comprobación limitada meramente formal y, posteriormente, actuaciones inspectoras para su comprobación material), se señala en su Fundamento Noveno, que: “... podemos concluir que si bien cualquier acción administrativa conducente a la regularización de un tributo y ejercicio (así como los avatares de los recursos que puedan interponerse frente a la liquidación derivada de la misma) interrumpe la prescripción respecto de la acción liquidatoria de dicho tributo y ejercicio, no ocurre así con la prescripción de la acción sancionadora, la cual, si bien puede verse interrumpida por las acciones administrativas tendentes a la regularización del tributo y ejercicio de que se trate, únicamente se verá interrumpida por aquéllas de las que derive la sanción cuya prescripción se está analizando”.

De acuerdo con lo anterior, sólo las actuaciones inspectoras de las que derivan las sanciones objeto de la presente reclamación, interrumpen el plazo de prescripción de la acción de la Administración para sancionar.

Por tanto, para que las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpan el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias es necesario que dichas sanciones deriven de dicha regularización.

En nuestro supuesto, en el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, la Inspección rectifica la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y la declaración consolidada del Grupo Fiscal N°... en los siguientes términos, ya desarrollados en el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO:

- Los ajustes a realizar sobre la base imponible de ACA, SL:

1. Por la provisión de publicidad y marketing: - 118.920,47 euros
2. Por la duplicidad en el pago de comisiones: - 96.987,00 euros
3. Por la amortización de la maquinaria: - 6.267,78 euros.

- Los ajustes a realizar sobre la base imponible de **GRUPO ACSL**:

1. Por la amortización del suelo: - 5.860, 09 euros

- Por todo ello se modifica la base imponible del **GRUPO ACSL**, modelo 220, dando lugar a una devolución de 70.302,43 euros.

De esta manera, el Acuerdo de rectificación de autoliquidación hace referencia a los siguientes conceptos, con incidencia tanto en la declaración del Impuesto sobre Sociedades individual como del grupo fiscal:

- ajuste positivo por no considerar gasto deducible por amortización del inmovilizado material la parte correspondiente a la adquisición del suelo
- ajuste negativo por gastos deducibles en publicidad y marketing registrados en el año 2006 y que la Administración consideró correspondían al año 2007
- ajuste negativo por gasto de comisiones de ventas
- ajuste negativo por gasto de amortización de maquinaria

Observamos por tanto, que los ajustes realizados en la rectificación de la autoliquidación no están relacionados con los que dieron lugar a la infracción sancionada consistente en la obtención de una devolución indebida:

- Aplicación incorrecta de la deducción por doble imposición interna de dividendos del artículo 30.2 del TRLIS. Como consecuencia de lo anterior se minoró el importe de la deducción por doble imposición del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 en 260.204,39 euros.

- Obtención de un derecho de crédito con cargo a rentas no declaradas derivado de la liquidación de la entidad GRUPO EG, SL, de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del TRLIS. Lo anterior supuso que se incrementara la base imponible del impuesto en 164.549,27 euros y, por tanto, aumentara la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 en 53.478,51 euros.

Por tanto, no podríamos considerar la fecha del 8 de febrero de 2010 como fecha interruptiva del derecho a sancionar puesto que la conducta sancionada por la Inspección no es la que da lugar a la regularizada mediante la rectificación de la autoliquidación. De ahí que quepa concluir que, aquellas actuaciones llevadas a cabo por la Administración en el seno de aquel procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación no interrumpen el plazo de prescripción de la acción de la Administración para imponer la sanción que ahora nos ocupa .

En este mismo sentido se ha manifestado este Tribunal Central en resolución de 9 de abril de 2015 (RG. 3758/12).

Por todo ello, dado que las acciones administrativas tendentes a la regularización de la que deriva la sanción que es objeto de análisis se iniciaron el 7 de junio de 2013, el plazo de 4 años computado desde el 11 de diciembre de 2008 (fecha de comisión de la infracción relativa a la obtención de la devolución) ya había transcurrido, por lo que debemos concluir que el derecho a sancionar relativo a la infracción tipificada en el artículo 193 de la LGT ha prescrito.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA** , en la presente reclamación económico-administrativa,

**ACUERDA:**

**ESTIMARLA**, anulando la sanción impuesta.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.