

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079925

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de junio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 4880/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Con conocimiento formal del obligado tributario. Ineficacia interruptiva de la prescripción de la liquidación provisional. En el caso analizado, estamos ante un procedimiento de inspección con alcance general, en el seno del cual se dictan en dos momentos distintos, dos liquidaciones referidas al mismo impuesto y ejercicio: una liquidación provisional a cuenta de la definitiva derivada de un acta previa y una posterior liquidación definitiva.

Ante un incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, según la interpretación jurisprudencial del art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT), se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal, "sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción".

En definitiva, asumiendo tal criterio, como de forma reiterada ya ha hecho el Tribunal Central, ha de concluirse que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio objeto del mismo, puesto que sólo se producirá tal interrupción mediante un acto de reanudación formal del procedimiento posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Dicho esto, en el caso analizado, se trata de una liquidación provisional derivada de un acta previa practicada en relación a algunos de los elementos de la obligación tributaria principal, esto es, el Impuesto sobre Sociedades de 2009, objeto del procedimiento inspector de alcance general iniciado en relación al sujeto pasivo, siempre a cuenta de la que, con carácter definitivo, debiera practicarse en un momento posterior; es, por tanto, una regularización "previa", dictada y notificada, ciertamente, en el curso de ese mismo procedimiento inspector una vez excedido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, pero que, en modo alguno, puede producir un efecto interruptivo del cómputo del plazo de prescripción a los efectos de que la liquidación "final" que se dicte posteriormente, regularizando el resto de los elementos de dicha obligación tributaria, pero asimismo derivada de ese mismo procedimiento inspector excedido de plazo, se considere notificada dentro del plazo de prescripción que se ha excedido como consecuencia del incumplimiento procedimental.

Sostiene el Tribunal, que este criterio no se opone a la doctrina jurisprudencial porque, en este caso, no nos encontramos ante el mismo supuesto de hecho; no han existido unas previas actuaciones de comprobación (de inspección o de gestión en un procedimiento distinto y ya finalizado) de alcance parcial dirigidas a la investigación de solo parte de los elementos de la obligación tributaria (Impuesto sobre Sociedades de 2009) finalizadas con una liquidación provisional cuyo posible efecto interruptivo de la prescripción se analiza, sino que sólo consta, y entiende el Tribunal que es lo relevante, la realización de una inspección con carácter general, iniciada para con el sujeto pasivo el 2 de noviembre de 2011, por lo que no puede hablarse de que se produjera una actuación administrativa de comprobación meramente parcial del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2009 con sustantividad propia y diferenciada del ulterior procedimiento inspector. Por tanto, en este caso nos encontramos ante un procedimiento único en el seno del cual se dictan, en dos momentos distintos, dos liquidaciones referidas al mismo impuesto y ejercicio.

Defender lo contrario, supondría admitir que, una vez iniciado un procedimiento de inspección con alcance general al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar una determinada obligación tributaria y una vez excedida su duración máxima legalmente establecida en el art. 150.1 de la Ley 58/2003 (LGT), bastaría la incoación de un acta previa incluyendo determinados aspectos o elementos de dicha obligación, para luego dictar y notificar la liquidación previa correspondiente y así producir el efecto interruptivo que reconoce el art. 68.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT) a cualquier actuación administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto, suponiendo, en la práctica, un vaciado de contenido

a la precisión que recoge el art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT) sobre cuándo debe entenderse nuevamente interrumpida la prescripción una vez que el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha ocasionado que todas las realizadas han perdido tal virtualidad interruptiva; pues reconocer dicho efecto interruptivo "independiente" de la prescripción supondría que no fuera necesaria reanudación formal de las actuaciones y que, en el dictado de esa segunda liquidación, la inspección no estuviera sometida a plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras sino únicamente al de cuatro años de prescripción. **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 101, 148, 150, 178, 179, 183, 191, 195 y 241.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 190.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 136.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes nº. 37, 28020-Madrid, contra Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Catalunya, de 15 de diciembre de 2016, por la que se resuelven las reclamaciones (RG 08/107/2014 y acumuladas) previamente interpuestas por la mercantil X, S.L contra acuerdos, liquidatorios y sancionadores, dictados por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios de 2007 a 2010

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 21/09/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada interpuesto el 17/02/2017 por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Catalunya, de 15 de diciembre de 2016 identificada en el encabezamiento.

Segundo.

Dentro del plazo concedido al efecto por la normativa tributaria la entidad X, S.L (X) presentó las autoliquidaciones correspondientes a su Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Tercero.

El 2 de noviembre de 2011 la entidad recibe la notificación de la comunicación por la que la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT dispone iniciar actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2007 a 2010.

Cuarto.

Una vez desarrolladas dichas actuaciones, se incoan las siguientes Actas dictándose los correspondientes acuerdos de liquidación y, asimismo, incoándose los acuerdos sancionadores derivados:

1) el 11 de octubre de 2013 se firma en disconformidad, el Acta previa A02 ...71 en el que el actuario encargado del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2007 de X.

Tras reconocer la existencia de períodos de dilación del procedimiento por causas no imputables a la Administración por un total de 492 días, se expone el motivo por el que se propone la regularización: no considerar fiscalmente deducible la pérdida imputada por el obligado tributario en el ejercicio como consecuencia de la venta, formalizada el 20 de diciembre de 2007, de las acciones que detentaba de la mercantil Z, S.L.

El 18 de noviembre de 2013 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo del sujeto pasivo, practicando liquidación provisional de la que deriva una deuda a ingresar por importe de 438.925,82 euros. El acuerdo se tiene por efectivamente notificado el 30 de noviembre de 2013 al haber

transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de notificaciones Electrónicas (el 19 de noviembre de 2013), sin que la entidad hubiera accedido a su contenido.

La entidad interpone, contra dicha regularización, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 27 de diciembre de 2013, tramitándose con RG 08/107/2014.

Asimismo, habiendo considerado la Inspección que la conducta del sujeto pasivo objeto de regularización pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se incoa el correspondiente expediente sancionador dictándose el 20 de diciembre de 2013 resolución por la que la misma Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT confirma que X es responsable, por los hechos objeto de liquidación en el acuerdo derivado del Acta A02 ...71 de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195.1.2º de la Ley General Tributaria, calificándola como grave e imponiendo una sanción total de 339.071,72 euros. Dicho acuerdo consta efectivamente notificado a la entidad el 26 de diciembre de 2013.

La entidad interpone, contra dicha resolución sancionadora, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 27 de diciembre de 2013, tramitándose con RG 08/116/2014.

2) el 28 de noviembre de 2013 se incoa Acta previa A02 ...81 en la que el actuario encargado del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente en relación al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2008 y 2009 de X.

Tras señalar como períodos de dilación del procedimiento por causas no imputables a la Administración un total de 589 días, se resalta que la entidad es la sucesora de la mercantil K, S.L.U conforme a la operación de fusión por absorción documentada en escritura pública número 1.716, de 27 de mayo de 2009. Así, haciendo referencia al expediente inspector seguido con esta entidad absorbida y sobre su Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009, se remarca que resulta necesario incorporar, para elaborar la propuesta, parte de los hechos que constan en dicho procedimiento referido a K, S.L.U (en unas actuaciones que se entendieron con la propia X como entidad sucesora y a las que nos referiremos más adelante).

Los fundamentos de la propuesta se centran en considerar las consecuencias para el ejercicio 2008 derivadas de la rectificación del importe aplicado como deducción por doble imposición interna en la liquidación del ejercicio 2007 (materializada en el acuerdo liquidatorio derivado del Acta previa A02 ...71 anteriormente referida), en determinar el resultado de explotación realmente obtenido por la entidad en los ejercicios teniendo en cuenta la información obtenida de proveedores y clientes y en haber considerado improcedente la base imponible negativa generada por la entidad K, S.L.U en el ejercicio 2009.

El 14 de marzo de 2014 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo del sujeto pasivo, desestimando sus alegaciones y manteniendo la propuesta previa en todos sus términos, dictando liquidación provisional confirmando una cuantía a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades de 2008/2009 de 142.091,19 euros (Clave Liquidación A08...52). El acuerdo se tiene por efectivamente notificado el 18 de marzo de 2014.

La entidad interpone, contra dicha regularización, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 14 de abril de 2014, tramitándose con RG 08/4796/2014.

Asimismo, habiendo considerado la Inspección que la conducta del sujeto pasivo objeto de regularización en el acuerdo derivado del acta A02 ...81 pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se incoa el correspondiente expediente sancionador dictándose el 7 de abril de 2014 resolución por la que la misma Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT confirma que X es responsable, por los hechos objeto de liquidación en el mencionado acuerdo de las infracciones tipificadas en los artículos 191.2 y 195.1.2º de la Ley General Tributaria, calificándola como grave e imponiendo una sanción total de 86.448,01 euros. Dicho acuerdo consta efectivamente notificado a la entidad el 17 de abril de 2014.

La entidad interpone, contra dicha resolución sancionadora, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 2 de mayo de 2014, tramitándose con RG 08/4970/2014

3) el 14 de abril de 2014 se firma, en disconformidad, el Acta A02 ...23 en la que el actuario encargado del procedimiento recoge una propuesta de regularización a cargo de X por su Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Tras detallar que, por diferentes razones, no deben considerarse a efectos del cómputo de duración de las actuaciones un total de 859 días (dilaciones por causas no imputables a la Administración) y recoger los hechos recogidos y regularizados en las previas Actas previas de disconformidad firmadas con el sujeto pasivo (A02 ...71 relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y A02 ...81 relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009), se procede a exponer los motivos en que se fundamenta la propuesta de regularización que ahora se recoge. En concreto, se alude a las consecuencias tributarias de la información obtenida por la Inspección para los períodos de referencia: se entiende acreditada la existencia de ingresos no declarados y gastos no justificados o sin relación con la actividad del obligado tributario en todos los años indicados. También se rectifican los importes consignados por

el sujeto pasivo como gastos por deterioro del inmovilizado, el resultado derivado de la enajenación de éste y el derivados de otras operaciones comerciales por no haber quedado suficientemente acreditado

El 29 de julio de 2014 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo del sujeto pasivo, atendiendo a alguna de sus alegaciones por lo que se dispone alguna rectificación sobre la propuesta previa. Así, se formula una liquidación provisional por el tributo y ejercicios referidos, por un total de 1.926.456,78 euros (Clave Liquidación 08...85) en los siguientes términos:

2007

2008

2009

2010

BASE IMPONIBLE

3.064.498,41 euros

14.258.935,98 euros

2.621.698,58 euros

881.261,66 euros

Tipo Gravamen

32,5%

30%

30%

30%

Cuota Íntegra

995.961,98 euros

4.227.680,79 euros

786.509,57 euros

264.378,49 euros

Deducción Doble Imposición

325.000,00 euros

3.858.320,87 euros

0,00 euros

0,00 euros

Cuota Íntegra Ajustada

670.961,98 euros

419.359,92 euros

786.509,57 euros

264.378,49 euros

Cuota Líquida

670.961,98 euros

419.359,92 euros

786.519,57 euros

264.378,49 euros

Retenciones/Ingresos a cuenta

3.218,69 euros

15.248,29 euros

22.260,47 euros

0,00 euros

Cuota Ejercicio

667.743,29 euros

404.111,63 euros

764.249,10 euros

264.378,49 euros

Pagos Fraccionados

13.064,53 euros

30.681,93 euros

0,00 euros

22.898,56 euros

Cuota Diferencial

654.678,76 euros

373.429,70 euros
764.249,10 euros
241.479,93 euros
Autoliquidación
-16.283,22 euros
-45.688,44 euros
57.596,99 euros
0,00 euros
Resultado
670.961,98 euros
419.118,14 euros
706.652,11 euros
241.479,93 euros
LIQUIDACIÓN PROVISIONAL
344.230,90 euros
-241,78 euros
120.479,08 euros
0,00 euros
Ingreso extemporáneo
0,00 euros
0,00 euros
6.010,13 euros
0,00 euros
CUOTA ACTA
326.731,08 euros
418.876,36 euros
580.162,90 euros
241.479,93 euros
Intereses de demora
102.629,00 euros
103.985,17 euros
116.271,01 euros
36.321,33 euros
Deuda a ingresar
429.360,08 euros
522.861,53 euros
696.433,91 euros
277.801,26 euros

El acuerdo se tiene por efectivamente notificado el 2 de septiembre de 2014 al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de notificaciones Electrónicas (el 22 de agosto de 2014), sin que la entidad hubiera accedido a su contenido.

La entidad interpone, contra dicha regularización, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 29 de septiembre de 2014, tramitándose con RG 08/10293/2014.

Asimismo, habiendo considerado la Inspección que la conducta del sujeto pasivo objeto de regularización en el acuerdo derivado del acta A02 ...23 pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se incoa el correspondiente expediente sancionador dictándose el 7 de octubre de 2014 resolución por la que la misma Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT confirma que X SL es responsable, por los hechos objeto de liquidación en el mencionado acuerdo de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195.1 de la Ley General Tributaria, calificándola como grave e imponiendo una sanción total de 1.115.693,09 euros.

La entidad interpone, contra dicha resolución sancionadora, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 11 de noviembre de 2014, tramitándose con RG 08/12302/2014.

Quinto.

La mercantil K, S.L.U fue absorbida por X conforme a la operación de fusión por absorción documentada en escritura pública número ..., de 27 de mayo de 2009. Por tanto, las actuaciones inspectoras dispuestas por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT en

relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios de 2008 a 2009 de dicha entidad K se entienden con X como entidad sucesora. La fecha de inicio de dichas actuaciones es el 9 de noviembre de 2011.

Una vez desarrolladas dichas actuaciones, el 28 de noviembre de 2013 se firma, en disconformidad, el Acta A02 ...12 en la que el actuario encargado del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente por el tributo y ejercicio referidos.

En concreto, tras considerar un total de 484 días de dilaciones del procedimiento por causas no imputables a la Administración, se formula una propuesta de regularización basada en rectificar el resultado fiscal de la entidad en los ejercicios objeto de comprobación, en los siguientes términos:

EJERCICIO 2008
EJERCICIO 2009
BASE IMPONIBLE
7.857.332,34 euros
0,00 euros
Tipo Gravamen
30 %

Cuota Íntegra
2.357.199,70 euros
0,00 euros
Cuota Líquida
2.357.199,70 euros
0,00 euros
Retenciones/Ingresos a cuenta
36,33 euros
0,00 euros
Cuota Ejercicio
2.357.163,37 euros
0,00 euros
Cuota Diferencial
2.357.163,37 euros
0,00 euros
Autoliquidación
1.646.856,28 euros
-9.316,66 euros
CUOTA ACTA
710.307,09 euros
9.316,66 euros
Intereses Demora
157.172,47 euros
Deuda a ingresar
876.796,22 euros

El 3 de febrero de 2014 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo del sujeto pasivo, desestimando sus alegaciones y manteniendo la propuesta previa en todos sus términos, confirmando una cuantía a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades de 2008/2009 como entidad sucesora de K de 881.626,57 euros (Clave Liquidación A08...02). El acuerdo se tiene por efectivamente notificado el 16 de febrero de 2014

La entidad interpone, contra dicha regularización, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 27 de febrero de 2014, tramitándose con RG 08/2443/2014.

Asimismo, habiendo considerado la Inspección que la conducta del sujeto pasivo objeto de regularización en el acuerdo indicado pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se incoa el correspondiente expediente sancionador dictándose el 3 de febrero de 2014 resolución por la que la misma Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT confirma que X es responsable por los hechos objeto de liquidación en el mencionado acuerdo y en su condición de sucesora de K de las infracciones tipificadas en los artículos 191, 193 y 195.1 de la Ley General Tributaria,

calificándola como grave e imponiendo una sanción total de 403.739,53 euros euros. Dicho acuerdo consta efectivamente notificado a la entidad el 10 de febrero de 2014.

La entidad interpone, contra dicha resolución sancionadora, reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya el 27 de febrero de 2014, tramitándose con RG 08/2455/2014.

Sexto.

Tras la tramitación acumulada de todos los expedientes anteriores, el 15 de diciembre de 2016 el TEAR de Catalunya acuerda resolver dichas reclamaciones disponiendo:

1. ESTIMAR las siguientes reclamaciones, anulando los correspondientes acuerdos administrativos impugnados:

1. La 08/00107/2014, dirigida contra acuerdo liquidatorio A23 ...71 por el Impuesto sobre Sociedades de 2007 de X;

2. La 08/04796/2014, dirigida contra acuerdo liquidatorio A23 ...81 por el Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009 de X;

3. La 08/02443/2014, dirigida contra acuerdo liquidatorio A23 ...12 por el Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009 correspondiente a K, S.L.U.;

2. ESTIMAR EN PARTE la reclamación 08/10293/2014, anulando el Acuerdo de liquidación A23 ...23 por el Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 2010 de X ordenando que respecto del ejercicio 2010 sea sustituido por otro conforme al Fundamento de Derecho 8º anterior en el que se corrige el criterio de la Inspección con respecto a la no admisibilidad de ciertos gastos del ejercicio como deducibles señalando que hay que minorar "la base imponible regularizada en 2010 en 158.777,49 euros".

3. ESTIMAR las reclamaciones 08/00116/2014, 08/04970/2014, 08/02455/2014 y 08/12302/2014, anulando todas las sanciones impuestas.

El criterio del TEAR se sustenta en considerar que no resultan procedentes, a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras desarrolladas, por estar insuficientemente motivadas, las dilaciones del procedimiento que la Inspección ha considerado producidas por causas no imputables a la Administración computadas como "requerimientos a terceros" y que ascienden a:

1. En el expediente propio de X:

* 266 días, recogidos en el Acta previa A02 ...71 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2007;

* 363 días, recogidos en el Acta previa A02 ...81 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009;

* y 441 días, recogidos en el Acta A02 ...23 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del período 2007 a 2010

2. y en cuanto a las actuaciones dirigidas en relación a K, S.LU pero que se entienden con X como entidad sucesora, se excluyen por ester motivo 292 días recogidos como dilaciones según el A02 ...12.

En base a todo ello, la conclusión del TEAR es que se incumplió, por exceso, el plazo de duración de las actuaciones inspectoras (tanto las referidas directamente a X, iniciadas el 2 de noviembre de 2011 como las correspondientes a K, iniciadas el 9 de noviembre de 2011 y que se entendieron con la entidad primera como sucesora), por lo que entiende relevante estudiar la cuestión relativa a la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo habida cuenta de las consecuencias que se derivan de dicho incumplimiento .

El TEAR se centra, en este sentido, en analizar las actuaciones realizadas con posterioridad a que se produjesen dichos incumplimientos teniendo en cuenta cuáles serían sus consecuencias con respecto al plazo prescriptivo, partiendo de una afirmación: la inexistencia, en los procedimientos analizados, de un acto de reanudación formal de las actuaciones que sería necesario para volver a interrumpir la prescripción en el seno de un procedimiento inspector excedido en su plazo. Se citan tanto Sentencias del Tribunal Supremo como Resoluciones del Tribunal Central en las que se reconoce que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no despliega efectos interruptivos del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar un tributo, siendo exigible una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario dicha reanudación de las actuaciones. Así, señala el TEAR al respecto:

"Iniciados por tanto los procedimientos en fechas 2.11.2011 (X) y 9.11.2011 (K), los mismos debieron concluir respectivamente, descontando las restantes dilaciones computadas hasta los Acuerdos de liquidación del I. Sociedades 2007 de X (226 días) y del I. Sociedades 2008-2009 de K (192 días) en fechas sábado 15.6.2013 y lunes 20.5.2013, y dado que los Acuerdos fueron intentados notificar por primera vez el 30.11.2013 y 10.2.2014,

debe declararse excedido el plazo de ambos procedimientos inspectores. A la fecha de la infracción de los plazos había prescrito el Impuesto sobre Sociedades 2007 de X (arts. 66 a) y 189.2 LGT).

Respecto del resto de periodos, una circunstancia nos releva, por convertirlo en baladí, del estudio de las actuaciones posteriores a dichos incumplimientos: la inexistencia en los procedimientos analizados de un acto de reanudación formal de las actuaciones que sería necesario para volver a interrumpir la prescripción en el seno de un procedimiento inspector excedido en su plazo (vid. STS 12.3.2015 (casación nº 4074/2013); 23.5.2016 (casación nº 789/2014); 21.6.2016 (casación nº 1591/2015) y 23.6.2016 (casación nº 2309/2015) y, asumiendo dicha jurisprudencia, FDº 2º RTEAC de 5.7.2016 (RG 35-2013) y FDº 2º RTEAC de 8.9.2016 (RG 769-2015 y acumuladas)). De acuerdo con tal precepto y doctrina jurisprudencial "la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva... Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones".

Siguiendo con esa argumentación, el TEAR considera que, en lo relativo al expediente vinculado a K, S.L.U (Acta A02 ...12), referido al Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009, y ante la falta de una reanudación formal de las actuaciones, el hecho de que el acuerdo de liquidación se notificase el 16 de febrero de 2014 incumpléndose el plazo máximo de duración del procedimiento obliga a concluir su improcedencia puesto que, en dicha fecha, ya estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar a la sociedad tanto su Impuesto sobre Sociedades de 2008 - plazo de prescripción hasta el 25 de julio de 2013 - como el del Impuesto sobre Sociedades de 2009 - plazo de prescripción hasta el 25 de enero de 2014, puesto que la entidad se extinguió el 30 de junio de 2009. Señala el TEAR al respecto:

"Ha de estarse por tanto respecto de K a la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación, el 16.2.2014, fecha en que había prescrito tanto el I. Sociedades 2008 (plazo de prescripción hasta el 25.7.2013) como el 2009 (extinguida la entidad el 30.6.2009 presentó su autoliquidación el 25.1.2010, último día para ello, corriendo el plazo de prescripción hasta el 25.1.2014). Si bien el Acuerdo de liquidación alude respecto del I. Sociedades 2009 (periodo 1.1.2009-30.6.2009 en que, debido a la retroacción contable a 10.11.2008 de la absorción por X, la Inspección se limitó a eliminar todo contenido de la autoliquidación de K para traspasarlo a X) existió una actuación gestora de minoración de la devolución solicitada, no se ha aportado al expediente documento alguno al respecto, por lo cual no puede considerarse acreditada la existencia de causa interruptiva de la prescripción alguna."

En lo que se refiere al expediente vinculado a la propia sujeto pasivo interesada (X), el TEAR dispone que pese a la existencia de la notificación de dos Acuerdos de liquidación previos a cuenta del final, en esta cuestión ha de estarse

"a la fecha de notificación de la liquidación "definitiva" o final (con provisionalidad limitada conforme al art. 101.4 a) y b) LGT) en la que se incluyeron los elementos desagregados y fueron descontados los importes de las liquidaciones anteriores, notificación que se produjo el 2.9.2014, fecha a la que había prescrito el I. Sociedades de 2008 y 2009, quedando únicamente el ejercicio 2010 como susceptible de regularización. Y ello porque la extinción por prescripción se predica de la total obligación tributaria y no de cada uno de sus elementos (salvo que hubiesen sido regularizados por un acto firme), siendo que conforme a la STS de 14.5.2015 (casación nº 2443/2013) "afirmado que el efecto interruptivo de la actuación inspectora tiene lugar también respecto de los elementos no investigados o comprobados, afectando de esta forma a la obligación derivada de un impuesto y ejercicio determinados, la cesación de aquél a consecuencia del incumplimiento del plazo... debe afectar igualmente a la totalidad de la obligación".

En definitiva, entiende el TEAR que debe declararse la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 2007, 2008 y 2009 correspondiente a X pues ya había transcurrido el plazo de 4 años para todos ellos al tiempo de notificarse el acuerdo liquidatorio "final" lo que se produjo el 2 de septiembre de 2014 . En consecuencia, se anulan también las respectivas sanciones.

En lo que se refiere al ejercicio 2010, al margen de las consecuencias que se derivan para el cálculo de los intereses de demora por el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones en virtud del artículo 150.3 de la Ley General Tributaria, el TEAR, como ya se ha dicho, admite algunas de las pretensiones de la entidad reclamante anulando la consideración como no deducibles de determinados gastos por parte de la Inspección. Y en cuanto a la sanción impuesta vinculada a la regularización de dicho ejercicio, el TEAR dispone su anulación puesto que

"nos encontramos que existe una falta de motivación de la culpabilidad concurrente en la conducta derivada de la ausencia de valoración separada de las diversas partidas regularizadas, indicándose en el Acuerdo sancionador, aparte de afirmaciones genéricas sobre la culpa y otros incisos estandarizados aplicables a cualquier caso"

Séptimo.

Contra dicha resolución promueve el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada ordinario el 17 de febrero de 2017.

Según recoge en su escrito el recurrente, el motivo de su discrepancia con la resolución del TEAR se centra en que éste haya declarado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar a X su Impuesto sobre Sociedades de 2009. A este respecto, entiende que debe reconocerse efecto interruptivo al acuerdo liquidatorio derivado del Acta previa A02 ...81, referido a dicho tributo y período - y también al ejercicio 2008 - que le fue notificado al sujeto pasivo el 18 de marzo de 2014, cuando aun no habían transcurrido los 4 años exigidos por la ley desde la finalización del plazo legalmente establecido para la presentación voluntaria de la declaración por dicho tributo y período (esto es, desde el 25 de julio de 2010).

Entiende el Director que es clara "la jurisprudencia a la hora de otorgar plenos efectos interruptivos de la prescripción a la notificación de la liquidación" indicada, notificada el 18 de marzo de 2014, citando "la Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 (RG 35/2013) señalaba, acogiendo diversas sentencias del Tribunal Supremo, lo siguiente:

"De forma tal que analizadas las sentencias de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013), 23-05-2016 (rec. nº. 78912014) y 21 -06-2016 (rec. nº. 159112015), referidas todas ellas a supuestos en los que resultaba aplicable la Ley 58/2003, no cabe duda que las mismas constituyen jurisprudencia acerca de que "la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector' no supone interrupción de la prescripción "si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Por acatamiento al criterio jurisprudencial expuesto, y aplicando lo anterior al presente caso, no teniendo lugar dicha "reanudación formal" tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, habrá que estar, como hito interruptivo de la prescripción, a la notificación del Acuerdo de liquidación con fecha 24-09-2012 fecha ésta en la que habían transcurrido en exceso los cuatro años de prescripción a contar desde la fecha final del plazo de presentación de la autoliquidación (arts. 66 y 67 LGT) relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 (25-07-2008) por lo que no cabrá sino estimar las pretensiones actoras de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio".

Este criterio jurisprudencial, asume los plenos efectos interruptivos de la prescripción de la notificación de la liquidación, por lo que habiéndose notificado la liquidación derivada del acta A02 N° ...81, incoada por Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009, el 18 de marzo de 2014 hay que concluir necesariamente que el ejercicio 2009 no se hallaba prescrito, pues desde la finalización del plazo de presentación voluntaria de declaraciones el 25 de julio de 2010, no habían transcurrido cuatro años, siendo como es que la interrupción de la prescripción afecta en su integridad al concepto y ejercicio al que aquella interrupción se refiere.

Así las cosas, resulta que interrumpe la prescripción el 18-3-2014, procede la confirmación no sólo del acuerdo de liquidación notificado el 18-3-2014 (en lo que se refiere a 2009), sino igualmente del acuerdo de liquidación notificado el 2-9-2014 (en lo que se refiere a 2009) una vez ya interrumpida en marzo la prescripción, así como de las correspondientes sanciones".

Octavo.

Habiéndose dado traslado del referido recurso de alzada al sujeto pasivo, éste presenta escrito de contestación el 25 de agosto de 2017, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1. Posible extemporaneidad de la impugnación cursada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT;

2. Prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009. Considera que la tesis del Director hace de peor condición al contribuyente que en el curso de las actuaciones se le incoan varias actas previas, incluso de conformidad, frente al que se le levanta una única acta definitiva. A mayor abundamiento, mantiene que no existe justificación alguna al levantamiento por separado de dos actas, una previa y otra "final", siendo que entre una y otra no han transcurrido más que tres meses y esta última bien se hubiera podido levantar en la misma fecha que la previa, puesto que ninguna actuación realizada en ese periodo de tiempo ha resultado determinante para la formalización del acta definitiva;

3. Subsidiariamente, improcedencia de los acuerdos de liquidación y sancionadores referidos al Impuesto sobre Sociedades de 2009 cuya confirmación pretende el recurso de alzada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad a derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

Concurren los requisitos de legitimación, cuantía e interposición en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, en los términos que recoge el artículo 241 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT), promovido contra Resolución del Tribunal TEAR de Catalunya, de 15 de diciembre de 2016.

Cuarto.

Plantea la entidad X, al contestar al recurso promovido por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la posibilidad de que dicho recurso hubiera sido presentado fuera del plazo previsto en el artículo 241 LGT.

A este respecto, existe constancia en el expediente que la resolución dictada por el TEAR el 15 de diciembre de 2016, contra la que se dirige la presente alzada, tuvo entrada en la AEAT el 27 de enero de 2017, según sello del Registro General en el oficio de notificación firmado por la Secretaria del TEAR, por lo que la interposición del recurso el 17 de febrero de 2017 respeta el plazo máximo de interposición del recurso de alzada señalado en el artículo 241.1 LGT "Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones".

Constando, asimismo, notificada la puesta de manifiesto del expediente al recurrente el 22 de marzo de 2017, es el 20 de abril del mismo año, dentro del plazo de un mes concedido al efecto, cuando se presentan las correspondientes alegaciones con las que el Director del Departamento sustenta su impugnación.

No existen, por tanto, motivos para atender las alegaciones planteadas por la entidad interesada en relación a la posible extemporaneidad del presente recurso de alzada.

Quinto.

La controversia planteada por el Director se centra, únicamente, en que se haya concluido, por el TEAR, la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades 2009 correspondiente a X.

El artículo 150 LGT, en su versión aplicable a las actuaciones a las que se refiere el presente expediente, disponía en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.(...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o 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 hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o) la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

Ante un incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, según la interpretación jurisprudencial del art. 150.2 LGT (Sentencias de 12 de marzo de 2015 (Rec. Cas. 4074/2013), 3 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 240/2014), 23 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 789/2014) , 21 de junio de 2016 (Rec. Nº 159/2015) y 24 de marzo de 2017,(Rec. núm. 213/2016)), se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal, "sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción"; " decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido"; "la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse»".

En definitiva, asumiendo tal criterio, como de forma reiterada ya ha hecho este Tribunal Central, ha de concluirse que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio objeto del mismo, puesto que sólo se producirá tal interrupción mediante un acto de reanudación formal del procedimiento posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

En el presente supuesto, las actuaciones inspectoras realizadas en relación a X al objeto de comprobar su IS de 2007 a 2010, se iniciaron, tal y como consta en el expediente, en 2 de noviembre de 2011. El TEAR, una vez considera no conformes a derecho determinadas dilaciones computadas por la Inspección a efectos del plazo de duración del procedimiento, que, por tanto, dejan de ser consideradas como tales, concluye que existió un exceso en la duración de las actuaciones y, en base a ello, considerando las consecuencias que para eso determina el anteriormente referido artículo 150.2 LGT, declara la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, a X, su IS de 2007, 2008 y 2009, anulando, incluso, las liquidaciones derivadas de las actas previas suscritas o incoadas en el marco de dicho procedimiento por el IS 2007 (A02 ...71, de 11 octubre 2013, acuerdo liquidatorio notificado el 30 de noviembre de 2013) e IS 2008 y 2009 (A02 ...81 de 28 de noviembre de 2013, acuerdo liquidatorio notificado el 18 de marzo de 2014). Y todo ello en base a que "ha de estarse a la fecha de notificación de la liquidación "definitiva" o final (con provisionalidad limitada conforme al art. 101.4 a) y b) LGT) en la que se incluyeron los elementos desagregados y fueron descontados los importes de las liquidaciones anteriores, notificación que se produjo el 2.9.2014, fecha a la que había prescrito el I. Sociedades de 2008 y 2009, quedando únicamente el ejercicio 2010 como susceptible de regularización. Y ello porque la extinción por prescripción se predica de la total obligación tributaria y no de cada uno de sus elementos (salvo que hubiesen sido regularizados por un acto firme), siendo que conforme a la STS de 14.5.2015 (casación nº 2443/2013) "afirmado que el efecto interruptivo de la actuación inspectora tiene lugar también respecto de los elementos no investigados o comprobados, afectando de esta forma a la obligación derivada de un impuesto y ejercicio determinados, la cesación de aquél a consecuencia del incumplimiento del plazo... debe afectar igualmente a la totalidad de la obligación".

No se plantea controversia por el Director recurrente sobre la declaración por el Tribunal Regional que considera improcedentes determinadas dilaciones que la inspección consideró como no imputables a la Administración, ni sobre la afirmación del Tribunal Regional de inexistencia de un acto de reanudación formal de las actuaciones. Su oposición se centra en la declaración de prescripción del IS 2009 dado el efecto interruptivo de la prescripción del acuerdo de liquidación derivado del acta previa por el IS 2009, notificado en fecha en la que aún no había transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicho impuesto y periodo. Considera el Director que la notificación de dicho acuerdo determina no sólo que se debe confirmar el acuerdo de liquidación notificado en la referida fecha de 18 de marzo de 2014, sino también, que el acuerdo de liquidación dictado posteriormente, en 2 de septiembre de 2014, se dictara dentro del plazo de prescripción, así como las correspondientes sanciones.

Sexto.

Pues bien, para analizar esta cuestión y resolver la controversia que aquí se nos plantea, conviene partir de la premisa de que, en el caso de X, nos encontramos con un único procedimiento inspector en el cual se producen, al margen del acta definitiva que se refiere al tributo y ejercicios considerados (IS de 2007/2008/2009/2010), dos actas previas con los que se insta la regularización provisional de algunos aspectos concretos de, a su vez, algunos de los ejercicios o períodos impositivos del IS objeto de comprobación. Ha de señalarse, a este respecto, que en el marco de un procedimiento de inspección con alcance general, como fue el que aquí se inició en relación a X el 2

de noviembre de 2011, la Inspección está facultada para incoar actas previas y practicar, en consecuencia, liquidaciones provisionales a cuenta de la definitiva con la que se culminen las actuaciones. Así lo reconoce el artículo 101.4 LGT y el artículo 190 RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAIT) en el que se señala, expresamente, que "las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización".

Como hemos señalado, no se plantea controversia por el Director ni sobre la declaración por el Tribunal Regional que considera improcedentes determinadas dilaciones que la inspección consideró como no imputables a la Administración, ni sobre la afirmación del Tribunal Regional acerca de la inexistencia de un acto de reanudación formal de las actuaciones. Ha de considerarse, por tanto, como una cuestión no sometida a consideración, a través de la presente alzada, que el procedimiento iniciado el 2 de noviembre de 2011 se excedió de su duración máxima, lo cual implica, como primera consecuencia, también no discutida, que ninguna de las actuaciones realizadas por la Inspección en el marco del procedimiento inspector seguido para con X produce efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo, en tanto en cuanto no se produzca una que reúna las condiciones que, administrativa y jurisprudencialmente, se vienen exigiendo para calificarla como de "reanudación formal de las actuaciones" y que, como ya se ha señalado anteriormente, pueden sintetizarse en que se trate de una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento por haber transcurrido el plazo máximo de duración, y que pueda considerarse como la materialización o expresión de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido, debiendo en ella informar expresamente, al obligado tributario, de los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que, a partir de ese momento, vayan a practicarse. Este criterio, consagrado en nuestra resolución de 5 de abril de 2018 (RG 676/2015), viene a confirmar que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, y que sólo se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal en la que habrán de apreciarse las condiciones o características señaladas.

Conviene recordar, al respecto, que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe transcurridos 4 años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, según lo recogen los artículos 66 y 67 LGT, salvo que hubiesen existido actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción en ese período. A este respecto, el artículo 68.1 LGT dispone que el aludido plazo de prescripción se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

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

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

Séptimo.

Centrándonos en la controversia que aquí nos ocupa, esto es, si ha de confirmarse la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2009 a cargo de X, es preciso destacar que el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del tributo en cuestión (IS 2009), se cumpliría, en principio, a partir del 26 de julio de 2014, una vez transcurridos 4 años desde el día siguiente a aquel en el que concluyó el plazo que la normativa del tributo concede al sujeto pasivo para presentar la correspondiente autoliquidación (según el 136 TRLIS, este plazo es de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, lo que se produjo, para el IS de 2009 de X, el 31 de diciembre de 2009).

Por tanto, la cuestión es determinar si entre el 26 de julio de 2010 y antes de transcurridos 4 años, puede confirmarse algún acto interruptivo de la prescripción en los términos como los refiere el antedicho artículo 68.1 LGT, pues en caso de no existir ese acto, es evidente que, una vez superado el 26 de julio de 2014 estaría prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho tributo y ejercicio.

Siendo concisos, en cuanto a esa cuestión - existencia de posibles actos interruptivos - únicamente cabe valorar la liquidación derivada del acta previa que, en relación a ese tributo y ejercicio, se extendió a X (A02 ...81 de 28 de noviembre de 2013), y que se entendió notificada el 18 de marzo de 2014. El propio Director recurrente basa

su alegación en ese acto, defendiendo que el mismo desplegó efectos interruptivos del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2009 a X, lo cual, en caso de confirmarse, conllevaría, al margen de la confirmación del mismo, que el acuerdo liquidatorio derivado del acta final (A02 ...23: el 14 de abril de 2014), notificado el 2 de septiembre de 2014 también se habría notificado antes de que prescribiese el derecho de la Administración a liquidarlo, lo que obligaría a rectificar el criterio del TEAR.

Octavo.

Analicemos, en primer lugar, la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades de 2009 derivada del Acta previa incoada el 28 de noviembre de 2013, mediante la que se regularizan sólo parte los elementos del hecho imponible, y que le fue notificada a X, como ya se ha señalado, el 18 de marzo de 2014.

Este Tribunal Central entiende que dicha liquidación tributaria es válida y conforme a derecho en cuanto recoge una regularización parcial del Impuesto sobre Sociedades de 2009 cuya notificación se produce dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar, procediendo, por tanto, en este punto, la rectificación del criterio del Tribunal Regional y la estimación de la pretensión del Director recurrente. Ha de tenerse en cuenta el criterio que ya quedó expuesto: ante un incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y ante la falta de un acto formal de reanudación de las actuaciones inspectoras, habrá que atender al acto de regularización y a la fecha de su notificación para verificar si se ha notificado antes de transcurrir el plazo prescriptivo. Nada hay que objetar, a juicio de este Tribunal, por tanto, a que el 18 de marzo de 2014 se regularizase una parte del Impuesto sobre Sociedades de 2009 a la entidad X, pues a esa fecha no estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho tributo y período.

La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2015 (rec. Casación 2443-2013) en la que el Tribunal Regional se apoya para negar validez a la liquidación derivada del acta previa, considera este Tribunal Central que no es aplicable al presente, y ello porque el supuesto de hecho que en ella fue objeto de estudio es diferente. A través del recurso de casación señalado, que da lugar a esa Sentencia de 14 de mayo de 2015, se recurre la sentencia dictada por la Audiencia Nacional que, ante la impugnación de un único acuerdo de liquidación dictado consecuencia de una retroacción ordenada por este Tribunal Central habiéndose producido la ejecución con incumplimiento del plazo establecido en el artículo 150.5 LGT, lo anuló "exclusivamente en el particular que afecta al ajuste que fue objeto de retroacción." Frente a ello, la entidad interpone recurso de casación alegando que "sólo es posible una solución: o toda la deuda tributaria contenida en el acuerdo de ejecución está prescrita o ninguna parte de la deuda", estimando el Tribunal Supremo el recurso de casación y anulando la liquidación impugnada.

Frente a ello, en el caso de X, nos encontramos ante dos acuerdos de liquidación por el mismo impuesto y periodo dictados en el curso de unas mismas actuaciones inspectoras, y ello dada la "desagregación" que, en ejercicio de sus facultades, se produce por la inspección en relación con determinados elementos de la obligación tributaria, al referirse el acuerdo derivado del acta previa únicamente a la comprobación de los hechos y elementos de la obligación tributaria acreditados en las actuaciones realizadas a la entidad K, desagregación que encuentra amparo, como ya se señaló, en los artículos 101.4 de la LGT y 190 del RGAT.

Por lo expuesto, también procede la recuperación, a estos efectos, del acuerdo sancionador correspondiente (acuerdo A23 ...22).

Noveno.

Debe analizarse, ahora, si el acuerdo liquidatorio con el que culminaron las actuaciones inspectoras seguidas con X, notificado el 2 de septiembre de 2014, podía dictarse en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2009 teniendo en cuenta todo lo expuesto hasta ahora. A este respecto, y tratando de no reiterar todos los fundamentos expuestos, conviene centrar la cuestión en si debe otorgarse fuerza interruptiva - de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar dicho tributo y período - al acuerdo liquidatorio provisional notificado el 18 de marzo de 2014, tal y como defiende el Director del Departamento recurrente.

Este Tribunal Central ha de anticipar que no comparte tal criterio. Partimos del exceso del plazo máximo de duración de un procedimiento inspector cuya terminación, en este caso, ha de producirse con la notificación del acuerdo de liquidación que recoge la liquidación del resto de conceptos aún no liquidados. De forma que, si excedido el plazo de duración de actuaciones inspectoras cuyo efecto esencial es la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones realizadas en el mismo, únicamente puede desplegar tal efecto interruptivo una reanudación formal de las actuaciones (que, como ya se ha dicho, el TEAR considera que no se ha producido sin que el Director plantee controversia al respecto) o, en último término, con la notificación del acuerdo liquidatorio que pone fin a las mismas, la notificación el 18 de marzo de 2014 de la liquidación provisional del impuesto derivada del acta previa no puede ser considerado ni uno (reanudación formal de las actuaciones) ni otro (acuerdo liquidatorio que pone fin al procedimiento de inspección con carácter general).

Se trata de una liquidación provisional derivada de un acta previa practicada en relación a algunos de los elementos de la obligación tributaria principal, esto es, el Impuesto sobre Sociedades de 2009, objeto del

procedimiento inspector de alcance general iniciado en relación al sujeto pasivo, siempre a cuenta de la que, con carácter definitivo, debiera practicarse en un momento posterior; es, por tanto, una regularización "previa", dictada y notificada, ciertamente, en el curso de ese mismo procedimiento inspector una vez excedido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, pero que, en modo alguno, puede producir un efecto interruptivo del cómputo del plazo de prescripción a los efectos de que la liquidación "final" que se dicte posteriormente, regularizando el resto de los elementos de dicha obligación tributaria, pero asimismo derivada de ese mismo procedimiento inspector excedido de plazo, se considere notificada dentro del plazo de prescripción que se ha excedido como consecuencia del incumplimiento procedimental.

Debe tenerse presente que, para ejercer el derecho de la Administración a comprobar y liquidar el tributo, el órgano competente dispuso la actuación de aplicación de los tributos que consideró más conveniente: una actuación inspectora con alcance general cuya única terminación posible es con un acuerdo liquidatorio final en los términos que lo establece su normativa reguladora. Sin perjuicio, tal y como se ha expuesto en el fundamento anterior, de que la liquidación previa deba ser confirmada al haberse dictado dentro del plazo de prescripción.

Este criterio, estima este Tribunal, no se opone a la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre el efecto que una liquidación tributaria de carácter parcial tiene sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el mismo tributo y período con carácter general. Como bien recoge la Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (Rec. Casación Unificación de Doctrina Nº 346/2008) es doctrina de la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Alto Tribunal que:

"(...) las actuaciones parciales interrumpen la prescripción en relación con la totalidad de los elementos del hecho imponible investigado, sentencias de 6 de noviembre de 2008 (rec. de casación núm. 1012/2006), 16 de julio de 2009, dos, (rec. de casación números 1015 y 1019/2006) y de 4 de enero de 2011 (rec. casación unificación de doctrina 168/2007).

En la primera de dichas sentencias declaramos lo siguiente:

"Pues bien, no siendo el dato que acabamos de señalar determinante, es evidente que la tesis de la entidad demandante no puede ser estimada a la luz de la literalidad de los arts. 64 y 66, ambos de la L.G.T., y de la propia finalidad del instituto de la prescripción. En efecto, como es sabido, (...) constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades «la obtención de la renta por el sujeto pasivo»; por su parte, el art. 64 L.G.T. disponía que prescribía a los cinco años «[e]l derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»; y el art. 66 L.G.T. señalaba que los plazos de prescripción se interrumpían «[p]or cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible». Como puede apreciarse, del examen conjunto de los citados preceptos se infiere que, conforme a la normativa vigente en el momento de autos, cualquier actuación administrativa que tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria (en este caso, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993) interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la obligación tributaria [por emplear la expresión que aparece ahora en el art. 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre], y no únicamente en relación con aquellos que han sido objeto de investigación y, por ende, plasmados en el acta previa.

La misma conclusión se extrae, como hemos adelantado, del análisis del instituto de la prescripción. Efectivamente, no debe olvidarse que, en el ámbito que nos ocupa, la prescripción no es más que la consecuencia del transcurso del plazo establecido en la Ley sin que la Administración realice las actuaciones de comprobación dirigidas a la liquidación de la deuda tributaria, inactividad de la Administración, connatural a la prescripción [Sentencia de esta Sala y Sección de 23 de mayo de 2006 (rec. cas. núm. 18/2001), FD Quinto], que equivale materialmente a una verdadera renuncia del poder público a investigar y regularizar la obligación tributaria de que se trate. Pues bien, en la medida en que el ordenamiento jurídico permitía la posibilidad, en determinados supuestos, de realizar comprobaciones parciales (art. 11 R.G.I.T.) e incoar actas previas (art. 50 R.G.I.T.) - dando lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se pudieran practicar-, siempre que tales actuaciones parciales cumplieran con los requisitos establecidos en la norma, ante la inexistencia de previsión en contra en el citado art. 66 L.G.T. o en cualquier otro precepto, tales actuaciones debían entenderse como la expresión de la voluntad inequívoca de la Administración tributaria de comprobar la totalidad de la deuda tributaria -o, si se prefiere, de no renunciar a la determinación de todos los elementos de la obligación tributaria-, y, por consiguiente, producían el efecto de interrumpir la prescripción, en relación con el mismo impuesto y ejercicio, respecto de los aspectos comprobados y los no comprobados. (...)"

Este Tribunal Central no alberga dudas, ni discute el criterio del Tribunal Supremo (que, de hecho, ha sido asumido y aplicado en no pocas de nuestras resoluciones), sobre los efectos que una liquidación provisional derivada de la comprobación parcial de una obligación tributaria tiene en relación a la prescripción del derecho de la Administración a comprobar y liquidar el mismo tributo y período con carácter general. Sostenemos, sin embargo, que el criterio que hemos expuesto en la presente resolución no se opone a la doctrina jurisprudencial recogida

porque, en este caso de X, no nos encontramos ante el mismo supuesto de hecho; no han existido unas previas actuaciones de comprobación (de inspección o de gestión en un procedimiento distinto y ya finalizado) de alcance parcial dirigidas a la investigación de solo parte de los elementos de la obligación tributaria (Impuesto sobre Sociedades de 2009) finalizadas con una liquidación provisional cuyo posible efecto interruptivo de la prescripción se analiza, sino que sólo consta, y entendemos que es lo relevante, la realización de una inspección con carácter general, iniciada para con el sujeto pasivo el 2 de noviembre de 2011, por lo que no puede hablarse de que se produjera una actuación administrativa de comprobación meramente parcial del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2009 con sustantividad propia y diferenciada del ulterior procedimiento inspector.

Las actuaciones inspectoras (Capítulo IV del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de la que nos referiremos a su redacción vigente en el período en que se llevaron a cabo las actuaciones, y por tanto de la anterior a su reforma por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) son el procedimiento jurídico tributario mediante el que la Inspección tributaria comprueba lo declarado por los obligados tributarios, investiga lo que no hayan declarado, y regulariza lo no correctamente declarado y/o lo no declarado; actuaciones inspectoras que, con arreglo a lo dispuesto en el art. 148.2 LGT, pueden tener carácter "general" o "parcial", siendo las de carácter parcial las que no alcanzan a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación. Además unas actuaciones pueden alcanzar sólo a una obligación tributaria y período, o a varias obligaciones tributarias en uno o varios períodos, extremo al que técnicamente se le conoce como "extensión de las actuaciones", pudiendo tener, respecto de cada obligación y período, el carácter o alcance ya dichos de general o parcial; y por ello el apartado 4 de ese artículo 148 LGT exige que:

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

Pero, cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, ello no supone que estemos ante tantos procedimientos y actuaciones como obligaciones y períodos de que se trate. El procedimiento es único, y lo es aunque sean varias las obligaciones y los períodos a los que alcancen; algo que hoy en día está pacíficamente aceptado, cuando resultan de aplicación, como ocurre en este caso, la LGT y el RGAIT que la desarrolla en estos temas; y como así lo ha declarado el T.S. en numerosas sentencias, entre otras, las de 29/10/2014 (Rec. casación núm. 4033/2011) 16/06/2011 (Rec. casación núm. 3331/2006), 13/01/2011 (Rec. casación núm. 164/2007), 04/03/2009 (Rec. ordinario 185/2007), y es criterio reiterado por este T.E.A.C., por ejemplo en sus resoluciones de 20/12/2010 (R.G.'s: 5940/2009 y 2961/2010, acumuladas) y de 20/12/2010 (R.G.'s: 5913/2009 y 2956/2010, acumuladas).

Por tanto, en el caso de X nos encontramos ante un procedimiento único en el seno del cual se dictan, en dos momentos distintos, dos liquidaciones referidas al mismo impuesto y ejercicio. Considerándose procedente, en el marco de la única actuación que se venía desarrollando (actuaciones inspectoras de carácter general con el objeto de comprobar el Impuesto sobre Sociedades de la entidad de los años 2007, 2008, 2009 y 2010) lo que se produjo fue una "desagregación", procediéndose a incoar un acta previa en la que se incluyeron determinados elementos de la obligación tributaria del ejercicio 2009, lo que dio lugar, a su vez, a la práctica de una liquidación provisional previa o a cuenta de la que, irremediablemente, se tendría que producir, con posterioridad, en el seno de ese mismo procedimiento, una vez comprobados e investigados la totalidad de los elementos de las obligaciones tributarias objeto de la actuación inspectora. Ha de reiterarse que la normativa tributaria reguladora del procedimiento inspector admite que, bajo determinadas circunstancias, puedan dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección con carácter general.

Defender lo contrario, atendiendo y estimando las pretensiones del Director recurrente en este punto, supondría admitir que, una vez iniciado un procedimiento de inspección con alcance general al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar una determinada obligación tributaria y una vez excedida su duración máxima legalmente establecida en el artículo 150.1 LGT, bastaría la incoación de un acta previa incluyendo determinados aspectos o elementos de dicha obligación, para luego dictar y notificar la liquidación previa correspondiente y así producir el efecto interruptivo que reconoce el artículo 68.1.a) LGT a cualquier actuación administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto, suponiendo, en la práctica, un vaciado de contenido a la precisión que recoge el ya señalado artículo 150.2 LGT sobre cuándo debe entenderse nuevamente interrumpida la prescripción una vez que el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha ocasionado que todas las realizadas han perdido tal virtualidad interruptiva; pues reconocer dicho efecto interruptivo "independiente" de la prescripción supondría que no fuera necesaria reanudación formal de las actuaciones y que, en el dictado de esa segunda liquidación, la inspección no estuviera sometida a plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras sino únicamente al de cuatro años de prescripción.

Esta conclusión, entendemos, es acorde con la jurisprudencia relativa a la no interrupción de la prescripción por las actas de conformidad respecto a las de disconformidad dictadas en el seno de un mismo procedimiento, cuyas motivaciones y argumentos sí entendemos trasladables al caso que nos ocupa. Así, el Tribunal Supremo en la ya mencionada anteriormente Sentencia de 4 de enero de 2011 dictada en Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 168/2007, tras reconocer la eficacia interruptiva de la prescripción por actuaciones de comprobación de carácter parcial en relación con la totalidad de los elementos del hecho imponible, señala a continuación lo siguiente:

"(...)La conclusión a la que acabamos de llegar no contradice la doctrina -que permanece inalterada- de esta Sección y Sala, en virtud de la cual, «cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación con un mismo tributo y período impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto, como la tramitación en los dos casos es distinta, desarrollándose también en plazos diferentes, las incidencias de esa tramitación, a efectos de la prescripción, afectan de forma independiente a cada tipo de actas». Y es que, como hemos señalado en numerosas ocasiones, carece de base jurídica mantener la «interrupción del plazo de prescripción de la deuda, contenida en el Acta de disconformidad, como consecuencia de la simultánea firma de una Acta de Conformidad para otra parte de la deuda tributaria inspeccionada del mismo ejercicio», porque la regularización «no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó sólo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber transcurrido más de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda» [entre las últimas, Sentencias de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3467/2002), FD Quinto ; de 16 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 4131/2002), FD Cuarto ; de 30 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3494/2002), FD Quinto ; de 11 de febrero de 2008 (rec. cas. 5360/2002), FD Cuarto ; de 18 de febrero de 2008 (rec. cas. núm. 5567/2002), FD Cuarto ; y de 25 de febrero de 2008 (rec. cas. núm. 5575/2002), FD Cuarto].

Como puede apreciarse, afirmar que la extensión de un acta previa, firmada en disconformidad, interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la obligación tributaria, no contradice la doctrina que acabamos de transcribir porque esta última niega exclusivamente efectos interruptivos a las actas firmadas en conformidad (también, naturalmente, cuando sean previas) en relación a la deuda tributaria que, por el mismo tributo y ejercicio, se contiene en un acta de disconformidad; y lo hace con fundamento en que la tramitación de las actas de conformidad y de disconformidad es distinta, desarrollándose también en plazos diferentes. Como señalamos en la citada Sentencia de 11 de febrero de 2008 , «no cabe olvidar que estamos ante un único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites»; por lo que «así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase» (FD Quinto). (...)"

Y como señalaba la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2008 (recurso de casación nº 5575/2002): (el subrayado es nuestro)

"QUINTO. Esta doctrina debe ser reiterada, pues aunque es cierto que en estos casos la Liquidación resultante del acta previa de conformidad, es un acto parcial determinante de una deuda provisional y a cuenta de la que resulte en su día de la tramitada en disconformidad, siendo asimismo cierto, como alega el Abogado del Estado, que no estamos ante hechos desagregables o ante diversidad de fuentes de renta gravable, porque el sujeto pasivo con ocasión de una inspección se limita únicamente a aceptar determinadas partidas, de donde surge la disconformidad, no cabe olvidar que estamos ante un único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a diversos trámites.

Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase.

Como hemos señalado, en el acta de conformidad, si en el plazo de un mes desde su extensión, el Inspector Jefe no las rectifica u ordena ampliar actuaciones, se entiende confirmada y la propuesta se convierte en liquidación, con la consiguiente obligación de pago. En cambio, el acta de disconformidad requiere que exista un pronunciamiento expreso del Inspector Jefe, a la vista del informe que redacta el Inspector Actuario y de las alegaciones que pueda presentar el sujeto, y hasta que no se produce este acuerdo y se notifica al interesado no hay liquidación ni, por tanto, obligación de ingresarla, debiendo producirse estas actuaciones en plazo, de tal forma que si en algún momento se produce una interrupción injustificada de las mismas, y la liquidación se produce transcurridos los seis meses desde el escrito de alegaciones de la Entidad Inspeccionada, ni el acto de iniciación de las actuaciones inspectoras, ni la liquidación derivada del acta de conformidad pueden surtir efectos interruptivos, ante lo que señala el art. 31.4 del Reglamento General de Inspección, por encontrarnos en el marco de la misma actuación inspectora, quedando sólo exigible entonces la liquidación del acta previa, en cuanto no se ve afectada por la prescripción.

Desde otra perspectiva, y más en un plano de principios constitucionales, debe tenerse en consideración que, de aceptarse la tesis del Abogado del Estado, siempre que hubiese un procedimiento inspector, en el cual se firmase acta en conformidad parcial y acta de disconformidad por el resto, se estaría situando al obligado tributario, a efectos de la prescripción, en peor situación que aquel que rechaza la conformidad y firme en disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace."

Por ello, el Tribunal Supremo rechaza la tesis del Abogado del Estado de que "dado el carácter inescindible de la obligación tributaria, cabe comunicación de efectos entre ambos tipos de actas, de tal forma que la notificación de la liquidación del acta de conformidad puede servir para interrumpir la prescripción de la liquidación del acta de disconformidad, haciéndose inaplicable el art. 31.4 del reglamento de la Inspección" (art. 31.4 RGIT que establecía "que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causa no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción consecuencia del inicio de tales actuaciones").

Por todo ello, procede confirmar la anulación de la liquidación por el impuesto sobre Sociedades 2009 dictada en fecha 29 de julio de 2014 y desestimar en este punto la pretensión del Director recurrente.

Décimo.

Teniendo en cuenta lo resuelto anteriormente, que supone rectificar la conclusión alcanzada por el TEAR en relación con el acuerdo de liquidación A23 - ...81 de fecha 14 de marzo de 2014 derivado del acta previa y notificado el 18 de marzo de 2014, que como se ha dicho se debe considerar como no prescrito en cuanto al ejercicio 2009, es preciso que, por razones de economía procesal, entremos a analizar las cuestiones por las que éste se sometió a revisión en vía económico - administrativa por el sujeto pasivo. Sucede lo mismo en relación con el acuerdo sancionador derivado de la liquidación anterior que, en lo que respecta a ese IS de 2009 liquidado conforme a lo señalado en el acta previa A02 ...81, procede ser analizado en cuanto a su conformidad a derecho.

Teniendo en cuenta las cuestiones que fueron objeto de regularización en ese acuerdo de liquidación A23 - ...81, derivado del acta previa, en cuanto al IS de 2009, las cuestiones a resolver se centran en la determinación del coste de la obra "...", que el sujeto pasivo no comparte, así como en una serie de gastos financieros no admitidos, como tales, por la Inspección.

En cuanto al coste de la obra "...", el obligado entiende que no se han tenido en cuenta una serie de gastos para la determinación del referido coste lo que tiene un efecto directo en la determinación del beneficio derivado de la venta de los inmuebles en 2008 y 2009 pertenecientes a dicha obra. En primer lugar afirma que, a tales efectos, no se han tenido en cuenta el importe de 760.144,00 euros correspondiente a la obra ejecutada por el contratista "W, SL" en el periodo transcurrido entre el 30 de abril 2008 hasta el fin de la obra en noviembre de 2008, adjuntado al efecto certificaciones de obra desde marzo de 2008 a septiembre/octubre de 2008.

En relación con dichos gastos la Inspección manifestaba lo siguiente en el acuerdo de liquidación:

"Facturas emitidas por W, SL, ya se indicó en el acuerdo de liquidación correspondiente a K que son gastos en facturas emitidas a nombre de Q. No conociendo si en momento de la creación de K por escisión de Q, ya traspasó ésta última el coste reflejado en esas facturas. Siendo éste otro motivo más para denegar la deducción de dichos gastos en el obligado tributario, puesto que son facturas que no están a su nombre y por tanto no son gastos propios. No pudiendo deducirse el obligado tributario unos gastos en los que ni siquiera ha incurrido".

Procede confirmar lo manifestado por la Inspección ya que no consta acreditado que los referidos costes incurridos antes de la constitución de K el 4 noviembre de 2008 y facturados a Q SL, no estén incorporados ya a los costes de construcción que asume K con la escisión, sin que por tanto se pueda admitir el incurrir en una duplicidad de costes.

En segundo lugar afirma el obligado que se debe tener en cuenta los gastos financieros por importe de 107.288,07 euros derivados del préstamo hipotecario concedido el 28 de julio de 2005 a Q SL, por los intereses devengados desde el 29 de mayo de 2008 al 29 de octubre de 2008.

En relación con la referida alegación hay que señalar lo mismo que en relación con las facturas emitidas por W, SL, al tratarse de unos gastos devengados a nombre de Q SL antes de la creación de K sin que se haya acreditado que dichos intereses no estén incorporados ya como gasto/coste en K como consecuencia de la escisión de Q, SL.

Asimismo alega que se debe tener en cuenta las facturas emitidas por Axy, Bzk, D SCP e F por importe total de 69.226, 90 euros que fueron admitidos por la Inspección como mayor coste de la obra pero que, sin embargo, entiende que por error, no se tienen en cuenta en el cálculo del beneficio de ventas que se produce en el periodo comprendido entre el 11 de noviembre de 2008 y el 30 de junio de 2009.

En relación con las referidas facturas la Inspección manifestaba lo siguiente en el acuerdo de liquidación en el apartado dedicado a la contestación de las alegaciones al acta:

"Facturas emitidas por Axy, Bzk, D SCP e F se indica lo mismo que lo ya expuesto a la entidad K. En este caso la decisión adoptada sobre los mismos es admitirlos, considerándolos suficientemente probados pero la esencia, el carácter de éstos es de coste de producción, ya que todos ellos están estrechamente relacionados con la obra "...", son coste directo de la misma y tal como establece el Plan General Contable se sumarán a su coste de producción.

Todas estas facturas contenidas en los documentos antes citados, se refieren a adquisiciones efectuadas por K de bienes o servicios comprendidos en conceptos, que ponen de manifiesto la actividad desarrollada por el proveedor que emite la factura y, que por el tipo de bienes y servicios y por las fechas de su adquisición no hay duda que esos bienes y servicios se han empleado en la construcción del edificio "...", y forman parte de su coste de construcción. En consecuencia se entiende que las operaciones de gastos de K son reales, pero están incorrectamente imputadas por razón de una mala aplicación de la imputación temporal de gastos, ya que éstos no se consideran gasto del ejercicio sino un coste que incrementará el valor de producción de la obra. El importe de estos gastos jugará fiscalmente y cumplirá con su idea de deducir, en el momento de la venta de los pisos a cuyo coste se suma (periodo 2010). Siguiendo este criterio de venta y atendiendo a la fecha de la escritura pública, se llega a la conclusión de que puesto las ventas son todas posteriores al 09/11/2008, es en X donde surten efecto y deben considerarse fiscalmente y no en K. Y a la hora de imputarse a X jugarán como gasto / coste en el momento de la venta de los citados pisos y puesto que ésta no tiene lugar en 2009, no surtirán efecto hasta el periodo impositivo en el que se efectúe.

(...)

En consecuencia, cabe concluir con la admisión únicamente de los gastos justificados en factura a nombre del obligado tributario que se incorporan como mayor coste de construcción, surtiendo efecto fiscal en la sucesora de K, es decir X y en el periodo impositivo en que se produzca la venta de los pisos, es decir a partir del año 2010".

Sin embargo de lo que resulta en el acuerdo de liquidación, en 2008 y 2009 se produjo ya la venta de varias viviendas y parkings de el edificio Así, en el acuerdo de liquidación se manifiesta lo siguiente:

"2) VENTAS Y OTROS INGRESOS (excepto los ingresos financieros):

Dado que las operaciones efectuadas por K a partir de 10-11-2008 tienen efectos contables y fiscales para X, a continuación se detallan las ventas y otros ingresos de cada período, teniendo en cuenta que:

Las ventas e ingresos efectuados hasta el 09-11-2008 se imputan fiscalmente a K.

Las ventas e ingresos efectuados a partir de 10-11-2008 se imputan fiscalmente a X.

Se considera como fecha de realización o devengo de cada venta o ingreso:

En el caso de los ingresos por las ventas de fincas del edificio "...", la fecha de venta de dichas fincas.

(...)

a) Resultado por la venta de varias fincas:

Acreditan los siguientes ingresos por las ventas de varias fincas (viviendas y plazas de parking) del edificio "...", todos ellos devengados a partir de 10-11-2008:

Imputable a K		Imputable a X	
Fecha		Fecha	
devengo	Importe	devengo	Importe
18/12/2008	198.210,06		
29/12/2008	199.218,79		
Total 2008		Total 2008 397.428,85	
12/01/2009	199.000,00		
19/01/2009	199.148,43		
06/02/2009	225.131,15		
13/02/2009	192.415,37		
09/03/2009	304.072,40		
16/04/2009	242.931,35		
11/06/2009	321.453,10		
26/06/2009	197.633,55		
Total 2009		Total 2009 1.881.785,35	

Cálculo del resultado de las ventas:

El coste de adquisición del edificio "... " se compone del coste de la obra en curso realizada por Q hasta la escisión (coste del terreno + coste de construcción) que "hereda" K con la escisión, más el coste de construcción efectuado por K a partir de la escisión. Es decir:

(...)"

En consecuencia y como señala el obligado deben tenerse en cuenta los referidos gastos derivados de las facturas como un mayor coste a la hora de determinar el beneficio en la venta de las referidas viviendas y parkings de 2008 y 2009, debiendo la Inspección proceder a recalcular el beneficio obtenido en dichas ventas con los costes que declara haber admitido, trasladando el resultado a la regularización del IS de 2009 que se está analizando.

En cuanto a los gastos financieros el obligado solicita que se admitan los intereses derivados de préstamos originalmente otorgados a Q, SL por las entidades financieras Banco 1, Banco 2, Banco 3 y Banco 4 por importe total de 337.687,70 aportando a tal efecto extractos y certificados bancarios.

Sin embargo, a este respecto, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que varios de los certificados aportados se presentan, a su vez, para tratar de justificar los gastos financieros declarados y deducidos por X en 2009 en relación al acuerdo de liquidación final del Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 2010.

En relación al ejercicio 2009 X dedujo gastos por importe de 544.781,17 euros que finalmente han resultado deducidos efectivamente por el obligado como consecuencia de la prescripción de la liquidación de la liquidación final por el Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 2010. Hay que añadir que no se aportó la contabilidad en relación con los ejercicios 2008 y 2009, por lo que no es posible admitir la deducción de los referidos gastos al no haber acreditado el obligado que se corresponden a gastos financieros diferentes y no deducidos por X.

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado, salvo en lo que se refiere a la alegación relativa a las facturas emitidas por Axy, Bzk, D SCP e F que la Inspección no tiene en cuenta en el cálculo del beneficio de ventas que se produce en el periodo comprendido entre el 11 de noviembre de 2008 y el 30 de junio de 2009, sin que se haya motivado correctamente su exclusión en dicho cálculo.

Decimoprimer.

En lo que respecta al acuerdo sancionador dictado el 7 de abril de 2014 (acuerdo A23 ...22) derivado del acuerdo de liquidación de 14 de marzo de 2014 en el que se confirma que, por los hechos descritos X es responsable de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195.1, párrafo 2º de la LGT, imponiéndole la sanción correspondiente, la estimación de la pretensión del Director recurrente y, por ello, la anulación de la Resolución del TEAR en lo que respecta a ese acuerdo de liquidación, determina que sea asimismo improcedente la anulación de dicho acuerdo sancionador acordada por el Tribunal Regional en base únicamente a la invalidez del acuerdo de liquidación.

Debe por ello analizarse por este Tribunal Central la conformidad a derecho del acuerdo sancionador a la vista de las alegaciones subsidiariamente realizadas por la entidad reclamante. Del mismo modo que el TEAR analizó la sanción impuesta en los mismos términos a la entidad en relación con su Impuesto sobre Sociedades de 2010, anulándola por entender insuficientemente acreditada la apreciación del elemento subjetivo (culpabilidad) en

la conducta del sujeto pasivo, deviene necesario que se valore cómo se realizó, en dicho acuerdo sancionador de 7 de abril de 2014, la motivación de la existencia de culpabilidad en la conducta de la entidad por la que se le realizó la regularización parcial por el Impuesto sobre Sociedades de 2009 y, por la que, en definitiva, le fue impuesta la sanción.

Como reiteradamente recuerdan los órganos económico - administrativos, el artículo 178 LGT establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el artículo 179 LGT. Por lo que se refiere a la concurrencia del citado principio de responsabilidad identificado con el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario, el artículo 183 LGT dispone que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.

El Tribunal Constitucional tiene declarado, en sentencia nº 76 de 26 de abril de 1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias vinculando en numerosas sentencias, entre ellas las de 8 de mayo de 1987, la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 asumió tal doctrina, señalando que la sanción exige carácter doloso o culposo de la conducta de la persona a quien haya de imponerse y que, en particular, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que haya declarado correctamente o haya recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión, materialmente típica, a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entienda vulnerada por el sujeto pasivo.

En tal sentido finalmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 317/2004), recordando la precedente jurisprudencia, expone que si la norma tributaria es de expresión oscura o se presta a una interpretación razonable por parte del contribuyente, frente al parecer sostenido por la Administración, cobra vigor el elemento voluntarista que alienta el derecho sancionador y ha de excluirse la sanción para quien ha obrado con diligencia cumpliendo sus deberes tributarios y actuando al amparo de una interpretación razonable de la norma. Por otra parte, recuerda la citada sentencia que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de mayo de 1987 "... nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción".

Pues bien, aplicando los criterios anteriores a lo acontecido en el presente caso nos encontramos que existe una falta de motivación de la culpabilidad concurrente en la conducta derivada de la ausencia de valoración separada de las diversas partidas regularizadas, indicándose en el Acuerdo sancionador, aparte de afirmaciones genéricas sobre la culpa y otros incisos estandarizados aplicables a cualquier caso ("Considerando que en la conducta del obligado tributario se aprecian los elementos objetivos de antijuridicidad y tipicidad indicados anteriormente, queda por determinar si en nuestro caso concurren con el elemento subjetivo es decir si en la conducta del obligado tributario se aprecia dolo, culpa o simple negligencia).

En este sentido, la profesionalidad del sujeto pasivo le impone el deber de estar más atento al conjunto de normas que rigen su actividad y sus obligaciones fiscales ya que lo contrario supone la vulneración de normas tributarias de obligada observancia respecto de la obligación de declarar e ingresar correctamente la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos establecidos por el Ministro de Economía y Hacienda.

Esta culpabilidad observada en la actuación del contribuyente no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar sino un cierto desprecio de la norma y de los deberes impuestos por la misma, lo que no obsta para considerar que la actuación es contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que en este caso son los intereses de la Hacienda Pública. (Resolución TEAC 16/06/2005"), concluyendo el acuerdo que "X SL obvió su obligación de presentar declaraciones-liquidaciones correctamente toda vez que el obligado tributario en las declaraciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades, de los períodos 2008 y 2009, no consignó todos los hechos y elementos de la obligación tributaria recogidos en la correspondiente liquidación practicada y, conforme a la información de los ingresos y gastos obtenida de los requerimientos a terceros y su imputación temporal, entre la absorbida K y la absorbente X, de acuerdo con la fecha de efectos contables", por lo que se considera que "la conducta del obligado tributario fue negligente, no declarando la totalidad de ingresos obtenidos y no aportando documentación suficiente para justificar el resultado por ellos declarado, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT".

El fundamento de la regularización de la que deriva la sanción impuesta se centra en imputar a la entidad, como absorbente, las operaciones, tanto corrientes o de explotación como extraordinarias y financieras, realizadas por la entidad absorbida desde una determinada fecha amparándose en que así se dispuso en el propio acuerdo de fusión. Obviamente, esas operaciones producen un resultado fiscal que incide directamente en la determinación de la base imponible del ejercicio dando lugar a la regularización practicada. Sin embargo, a la hora de dictar la resolución sancionadora el examen del elemento subjetivo de la culpabilidad adolece de un estudio individualizado de la concurrencia de dicha culpabilidad en la conducta de la entidad interesada, teniendo en cuenta que, siguiendo al Tribunal Supremo, "Lo que tienen que motivar los órganos sancionadores no es el incumplimiento de la obligación tributaria (cuestión normalmente discutida cuando se impugna la liquidación) sino la razón de ser de la sanción, y la infracción de los bienes jurídicos que con su imposición tratan de preservarse" (Sentencia de 10 de febrero de 2010).

Debe añadirse a lo anterior que el Director recurrente no se ha opuesto a la anulación de la sanción del ejercicio 2010 acordada por el Tribunal Regional en base a la falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad. Siendo de destacar que aquella motivación es idéntica a la contenida en el acuerdo sancionador dictado en 7 de abril de 2014 en relación con el ejercicio 2009 ahora analizado.

Procede, en definitiva, anular la sanción impuesta a X en relación a su Impuesto sobre Sociedades de 2009 en virtud del acuerdo A51 ...22.

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.

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