

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081743

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 7414/2020

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. Requisitos para se pueda considerar el acta de inspección incoada como acto de reanudación formal interruptivo de la prescripción. El TEAC, en situaciones como la que aquí se plantea, ha venido manteniendo que tras el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el acta de disconformidad constituía un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción, ya que su concreto contenido evidenciaba que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones, además de habérsele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones.

Pues bien, atendido el tenor de la STS, de 12 de julio de 2017, recurso nº 1564/2016 (NFJ075573), el TEAC procede a cambiar su criterio, recogiendo el del Tribunal Supremo, consistente en esencia en considerar que para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse los siguientes requisitos: dictar un acuerdo formal de reanudación; poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos; e indicar los objetos y periodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes.

El Alto Tribunal, en el caso allí examinado, en que, tras superarse el plazo de duración del procedimiento, la Inspección había notificado al interesado el acta de inspección, concluía que, a pesar de que en el acta se ponía de manifiesto el concepto y periodos comprobados, la misma no constituía un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el IS de determinados ejercicios, por lo que el acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos para desplegar los efectos interruptivos previstos en el art. 150.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT).

En este caso, las mencionadas condiciones no se encuentran en las actas incoadas el 22/07/2016, por lo que ha de rechazarse que éstas supongan el acto de reanudación formal, a estos efectos, como sí concluye el TEAR. No obstante, aun en el supuesto de que no se produjo ningún acto formal de reanudación de las actuaciones inspectoras posterior a la interrupción injustificada acaecida en los términos expuestos, lo que supone, en aplicación del art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT), que ninguna de las actuaciones inspectoras hayan tenido virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2012, lo cierto es que, teniendo en cuenta que el procedimiento inspector, a pesar de que se incumpla su plazo máximo de duración o exista una interrupción injustificada superior a seis meses en su tramitación, no caduca -ha de continuar hasta su terminación con la notificación de la liquidación, tal y como dispone el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT)- en ningún caso cabría reconocer la prescripción del derecho de la Administración a comprobar/liquidar el tributo ya que, al tiempo de la notificación del acuerdo, el 26-09-2016, aun no habrían transcurrido los cuatro años que exige el art. 66.a) de la Ley 58/2003 (LGT) a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, para concluir que se hubiese producido dicha prescripción. Recordemos que nos estamos refiriendo al IS de 2012 cuyo plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación finalizaba transcurridos los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, esto es, el 25/07/2013. Entre esa fecha y el 26/09/2016 no han transcurrido los 4 años del plazo de prescripción, por lo que, en modo alguno, puede admitirse la pretensión del obligado tributario a este respecto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 171.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 25 y 32.

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 **D. Axy (...)** en nombre y representación de **XZ SL (...)** contra Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 28 de julio de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico - administrativas (RG 28/21431/2016 y 28/23738/2016) previamente interpuestas contra sendos acuerdos, liquidatorio y sancionador derivado, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 15/10/2020 contra la Resolución del TEAR de Madrid identificada en el encabezamiento.

Segundo.

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT se desarrollaron actuaciones de comprobación de la situación tributaria de **XZ SL**.

Dichas actuaciones, cuyo inicio se sitúa el 9-06-2014, transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición de la comunicación de inicio en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sin que la entidad hubiera accedido, dándose por efectuado el trámite de notificación según dispone el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, tuvieron carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT) y en el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), teniendo por objeto:

- * el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 a 2012 y

- * el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2011 a 2012.

Tras el desarrollo de dichas actuaciones, el 22-07-2016 se incoa el acta de disconformidad **A02 - ...4** en la que el actuario encargado de las actuaciones recoge la propuesta de regularización que, en relación con el IS del ejercicio 2012, considera procedente. En ella, además, se establece que, a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la LGT se habían producido una serie de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, a los que se refiere el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102 y 103 del RGAT, por un total de 500 días, distribuidos en varios períodos.

En esa misma fecha - 22/07/2016 - se incoa acta de disconformidad **A02 - ...6** en relación al IVA del ejercicio 2012.

No constando que el obligado tributario presentase alegaciones frente a la propuesta recogida en dicha acta, el 15-09-2016 se dicta, por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Madrid en la AEAT, el correspondiente acuerdo liquidatorio practicando liquidación a cargo de la entidad por el IS de 2012, en los términos siguientes:

CUOTA A INGRESAR: 280.219,58 EUR
INTERESES DE DEMORA: 39.810,15 EUR
TOTAL A INGRESAR: 320.029,73 EUR.

Puesto dicho acuerdo a disposición de la entidad en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la AEAT el mismo día 15-06-2016, y habiendo transcurrido diez días naturales sin que **XZ SL** hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entendió que la notificación fue rechazada con fecha 26-09-2016, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.

Tercero.

Paralelamente a las actuaciones descritas, y considerando la Inspección que, por los hechos objeto de regularización, la entidad podría ser responsable de la comisión de infracción tributaria, se procedió a incoar el correspondiente expediente sancionador el cual culminó mediante resolución de 19/10/2016, del propio Inspector Coordinador en la que, efectivamente, se concluye que la entidad es responsable de la comisión de varias infracciones tributarias en cuanto a su IS de 2012; en concreto, se la considera responsable de la infracción tipificada en el artículo 191 LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria que hubiera debido resultar de la correcta autoliquidación del tributo), de la infracción tipificada en el artículo 195.1,1º (por acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) y de la infracción tipificada en el artículo 195.1,2º (por declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales del período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado, en un procedimiento de comprobación o investigación, cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación).

Cuarto.

Contra ambos actos - acuerdo liquidatorio y acuerdo sancionador por el IS de 2012 - se interponen, por la entidad, sendas reclamaciones económico - administrativas ante el TEAR de Madrid - el 21/10/2016 la dirigida contra el acuerdo liquidatorio y el 24/11/2016 la dirigida contra el acuerdo sancionador - el cual las tramita de forma acumulada y decide resolverlas el 28/07/2020 acordando su desestimación.

Quinto.

Contra dicha resolución es contra la que la entidad promueve, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada el 15/10/2020, realizando las siguientes alegaciones.

En primer lugar, remarca que en la revisión, por el TEAR, de la liquidación girada sobre el IVA en el marco y como resultado de las mismas actuaciones de comprobación de las que resultó la liquidación del IS origen del presente expediente, ha resultado una resolución (de 28/07/2020, RG 28/21515/2016) por la que se acordó considerar prescrito el derecho de la Administración a comprobar/liquidar los dos primeros trimestres del IVA 2012; en cuanto a los otros dos trimestres del ejercicio 2012, se acuerda por el TEAR la anulación de la liquidación ordenando la retroacción de las actuaciones por haber apreciado falta de motivación en el acuerdo liquidatorio. En este sentido, considera que *"Si la comprobación del impuesto sobre el valor añadido del año 2012 ha resultado anulada por el TEAR, bien por prescripción en el caso de lo generado en los dos primeros trimestres del ejercicio 2012, bien por falta de motivación en la imputación de cuotas en el resto de trimestre, la comprobación e inspección del impuesto de sociedades de ese mismo período, debe anularse al se la base principal para su liquidación los ingresos, gastos y otros conceptos contables derivados de las facturas recibidas y emitidas"*.

También aluden a que las actuaciones inspectoras de las que resultó el acto administrativo origen del expediente se excedieron e incumplieron su plazo máximo de duración legalmente establecido en el artículo 150.1 LGT.

Y, en cuanto al fondo, reitera, como ya hiciese ante el TEAR, que no puede admitirse la conclusión que alcanza el órgano de inspección sobre la no acreditación de las operaciones comerciales y la realidad de los trabajos efectuados en las que sustenta la regularización que practica, a cargo de la entidad, por su IS.

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, lo que obliga a pronunciarse sobre los argumentos en base a los cuales la entidad recurrente defiende su impugnación, como son:

* Que, en base al principio de seguridad jurídica, y habiendo anulado el TEAR la liquidación girada a la entidad por el IVA de 2012 - de forma simultánea a la del IS de 2012 que origina el presente expediente - debería también acordarse la anulación de esta regularización y paralizarse la actuación inspectora hasta, cuanto menos, se proceda a acordar una nueva regularización por el IVA de ese ejercicio;

* Que las actuaciones inspectoras, de las que resultó la liquidación del IS de 2012 a la que se refiere el expediente, se excedieron de su duración máxima legalmente establecida, con las consecuencias que de ello se derivan, particularmente en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio.

* También se opone, en cuanto al fondo, al criterio de la Inspección para sustentar la regularización en lo que se refiere a que se haya considerado como no acreditadas determinadas operaciones comerciales y la realidad de determinados trabajos a efectos de admitir la deducibilidad de los gastos incurridos vinculados a los mismos.

Tercero.

Comenzando por la cuestión referida a la duración de las actuaciones inspectoras que, por ser de índole formal, debe analizarse antes de entrar a estudiar el resto de cuestiones que pudieran derivarse del expediente, partimos de que el interesado alega, como ya hiciese ante el TEAR en primera instancia, que, habiéndose notificado el inicio del procedimiento inspector del que resultó la liquidación en fecha 09/06/2014 - así consta en el expediente y así ha quedado recogido en los ANTECEDENTES DE HECHO - la notificación del acto que puso fin al mismo, en este caso, el acuerdo de liquidación, debería haberse producido antes del 09/06/2015, puesto que, de acuerdo con el artículo 150.1 LGT, aplicable "ratione temporis", la duración máxima del procedimiento inspector no podía superar los 12 meses desde su inicio. No habiendo sido así, puesto que la notificación del citado acuerdo de liquidación tuvo lugar, como también ha quedado acreditado, en fecha 26/09/2016, se habría superado, por causas imputables a la Administración, el citado plazo, habiéndose producido, a su juicio, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS 2012.

Sobre esta cuestión concluye el TEAR en su resolución:

...la Oficina Técnica sostiene que durante la tramitación del procedimiento, se han documentado en las respectivas diligencias, 500 días de dilaciones no imputables a la Administración, en los términos del artículo 104 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Por ello, y a pesar de haberse producido así mismo la interrupción no justificada de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a 6 meses, habiéndose reanudado las mismas dentro del citado plazo de prescripción, el procedimiento ha concluido en plazo, no produciéndose las circunstancias del artículo 150.2 LGT.

La normativa controvertida, cuya contravención señala el interesado, se recoge en el artículo 150.1 LGT, ratione temporis, a cuyo tenor:

(...)

Por su parte, el artículo 184.7 del RGAT dispone que:

"La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento."

Respecto a las dilaciones no imputables a la Administración, señala el artículo 104.2 de la LGT lo siguiente:

"Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Dicha remisión reglamentaria la encontramos en el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (En adelante RGAT), según el cual:

(...)

Pues bien, en primer lugar, la Inspección detalla 500 días de dilaciones, no imputables a la Administración, por causas diversas, que pueden sintetizarse en las siguientes:

- *Incomparecencia del Interesado a las oficinas de la Administración, habiéndole sido requerido su comparecencia.*
- *Solicitudes de aplazamiento de comparecencias, o ampliaciones del plazo inicialmente concedido para aportar documentación, por parte del interesado.*
- *Falta o retraso en la aportación de la Información.*

Centrando el análisis en la conformidad a derecho de tales dilaciones, y teniendo en cuenta, al respecto, la doctrina vinculante emanada de este Tribunal Central - se apoya el TEAR expresamente en nuestra resolución de fecha 21 de marzo de 2018, RG 4957-14), en la que asumió lo expuesto en la sentencia del Tribunal Supremo (TS), de fecha 11 de diciembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3175/2016), - el TEAR llega a la conclusión de que:

cabe confirmar las dilaciones determinadas por la inspección que se refieren a retrasos en comparecencias o incomparecencias del interesado, las cuales no necesitan una motivación específica sobre las cuales que han llevado al interesado a no presentarse ante las oficinas de la Administración.

Asimismo, en cuanto a las dilaciones imputadas por falta o retraso en la aportación de la información previamente requerida, y también apoyándose en doctrina de este Tribunal Central - se cita la resolución 00/04668/2014, de 16/07/2018 - concluye que:

Como consecuencia de todo lo expuesto, en el presente caso, teniendo en cuenta la sentencia del TS transcrita y la doctrina del TEAC, así como las circunstancias acaecidas a lo largo del procedimiento inspector, descritas en los párrafos anteriores, este TEAR considera que la Inspección ha motivado de forma suficiente la dilación imputada por no aportar la documentación solicitada (la acreditación de la pérdida fiscal declarada en el ejercicio 2010 por un importe de 398.332,74 euros), indicando que la misma era imprescindible y sin que se pudiera realizar actuación alguna hasta su aportación, como se afirma en el informe de disconformidad, y que este Tribunal también entiende como imprescindible para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, por lo que debe desestimarse la pretensión de la reclamante y considerarse la dilación no imputable a la Administración Tributaria, es decir 500 días.

Por tanto, este TEAR determina que las dilaciones por retrasos en la aportación de información se encuentran perfectamente motivadas y especificadas tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, de conformidad con lo dispuesto por el TS en la sentencia anteriormente transcrita.

De lo expuesto, cabe confirmar las dilaciones determinadas por la inspección, por lo que, en conclusión, no se ha producido la prescripción alegada, desestimando la pretensión de anulación del acuerdo impugnado en cuanto al presente punto.

Cuarto.

Sin embargo, a continuación el TEAR señala lo siguiente en el FD SEXTO de su resolución:

SEXTO.- No obstante, figura en el expediente que desde la fecha en la que se firma la Diligencia Nº 10, 30/10/2015 (de trámite de audiencia y puesta de manifiesto de expediente electrónico), hasta la siguiente actuación, de fecha 28/06/2016, en la cual se le notifica una comunicación de reanudación de actuaciones inspectoras, sin más contenido que el que se establece en el siguiente extracto:

"Al objeto de continuar las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas mediante comunicación notificada el 9 de junio de 2014, relativas al Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Valor Añadido, ejercicio 2012, por la presente se le requiere para que comparezca en las oficinas de la Inspección sitas en ..., el próximo día 28 de junio a las 10:00 horas."

Examinado el expediente, se plantea esta cuestión que no ha sido alegada expresamente por el interesado, pero hay que tener en cuenta que el artículo 237.1 de la Ley 58/2003 (LGT) establece:

"Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

Pues bien, de acuerdo con dicha comunicación de reanudación formal de actuaciones tras un periodo de interrupción injustificada por parte de la Administración, la Sentencia dictada en Casación del Tribunal Supremo de

16/04/2009 (Nº Rec. 1627/2003) sienta criterio reiterativo del establecido en otras Sentencias anteriores, valgan por todas la STS 6/04/2009; 22/12/2008 y 26/11/2008.

En su Fundamento de Derecho Segundo, establece la Sentencia de referencia lo siguiente (el subrayado es añadido por este TEAR):

"La calificación de una diligencia como interruptora o no interruptora no responde a un concepto general, sino que requiere del análisis de la misma a fin de llegar, según los casos, a la conclusión de si efectivamente tienen o no dicha naturaleza (Sentencias de 13 de febrero de 2007, 17 de marzo, 28 de abril y de 23 de junio de 2008). Aunque no exista una definición de las denominadas "diligencias argucia", es decir, diligencias dictadas con el único objetivo de interrumpir el plazo de prescripción, esta Sala ha señalado cuales son las características que debe reunir un acto de la Administración para que pueda tener eficacia interruptiva. Así, "sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas:

1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria;

2ª) que sea jurídicamente válida;

3ª) notificada al sujeto pasivo;

4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata" (Sentencias de 11 de febrero de 2002, 17 de marzo, 13 y 26 de noviembre, y de 22 de diciembre de 2008 y de 6 de abril de 2009).

Esto significa, como señalan las Sentencias de esta Sala de 11 de Febrero y 29 de Junio de 2002, 17 de marzo, 28 de abril y 23 de junio de 2008 , que

"no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en el mismo se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco de Impuesto controvertido (...) Debe, por lo tanto, prescindirse de aquellas actuaciones que resultan puramente dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente".

Por lo tanto, "sólo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos" (Sentencia de 13 de noviembre de 2008)."

Una vez sentados los criterios anteriores, de aplicación de carácter vinculante al presente Tribunal, y en general, a todo el ordenamiento jurídico español, este TEAR ha de establecer que la comunicación analizada al principio de este apartado cumple todos los requisitos para ser considerada como una diligencia argucia, que no tiene por objeto la continuación de las actuaciones interrumpidas injustificadamente, sino que, por el contrario, únicamente tiene por objeto interrumpir el plazo de prescripción.

De manera que, negando este Tribunal eficacia interruptiva a la citada comunicación, entendemos que los efectos derivados de la interrupción injustificada del presente procedimiento por un periodo superior a 3 meses deben aplicarse al caso concreto, previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 150 LGT, entre otros, que no se entenderá interrumpido el plazo de prescripción respecto a la obligación tributaria y periodo objeto de comprobación, por el mero inicio del procedimiento, interrumpiéndose dicho plazo por la reanudación de las actuaciones tras dicha interrupción injustificada con conocimiento formal del interesado.

Para valorar, por tanto, el efecto de la prescripción, hemos de determinar el primer acto que supone, con carácter fehaciente, dicha reanudación formal de actuaciones, una vez descartada la comunicación de fecha 28/06/2016 a la que alude la Inspección en su acuerdo de liquidación.

Este acto está constituido por la firma de Actas de IVA e IS del ejercicio 2012, la cual se produce en fecha 22/07/2015.

Pues bien, dado que a dicha fecha no había prescrito el derecho a liquidar los periodos comprobados, procede desestimar la pretensión del reclamante referente a declarar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

Procede por tanto, desestimar la presente alegación, pasando a examinar el fondo del asunto.

Es decir, el TEAR considera, acertadamente a juicio de este Tribunal Central, que se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras desde la fecha en la que se firmó la Diligencia Nº 10

extendida en el curso de las actuaciones 30/10/2015 superior a los seis meses que establece el artículo 150.2 LGT aplicable "ratione temporis", con las consecuencias que de ello se derivan, establecidos en el mismo precepto:

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario (...) 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

(...).

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada (...). el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Este TEAC, como señalamos, comparte dicha conclusión. En el caso al que se refiere el presente expediente, efectivamente, se produjo un período de interrupción injustificada (al menos, producido por causas no imputables al obligado tributario) de las actuaciones superior a seis meses, con las consecuencias que de ello se derivarían, en los términos establecidos en el precepto transcrito, particularmente en cuanto a la pérdida de la virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio.

Cuestión diferente es valorar qué acto posterior a dicha interrupción es el que, suponiendo la reanudación formal de las actuaciones, implica la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio.

El TEAR, tras negar tal efecto a la comunicación de "reanudación" de las actuaciones de 28/06/2016 - nuevamente, con un criterio que este Tribunal Central comparte - concluye que dicha eficacia interruptiva debe predicarse de las actas incoadas el 22/07/2016 (por un mero error material, que debe corregirse, en la resolución consta el 22/07/2015). Y este es el criterio que, entendemos, debemos corregir.

Si bien es cierto que era doctrina de este Tribunal Central admitir las actas como actos de reanudación formal de las actuaciones a los efectos previstos en el artículo 150.2.a) LGT, a la vista de la sentencia de la Audiencia Nacional de 28-12-2017 (recurso nº 123/2014), y así nos expresamos en nuestra resolución de 05-04-2018 (RG 676/15), lo cierto es que deviene necesario atender a lo resuelto, al respecto, por el Tribunal Supremo que, en su Sentencia de 12 de julio de 2017 (Rec. Casación 1564/2016) dispuso, al respecto de esta cuestión, lo siguiente:

Por lo que respecta a la interpretación del artículo 150.2 de la LGT (RCL 2003, 2945) (...)

La Sala se ha pronunciado reiteradamente de manera contraria a la tesis defendida por el recurrente en su recurso de casación, destacando, entre otras, sus sentencias de 17 (RJ 2016, 2485) , 23 de mayo y 23 de junio de 2016 (RJ 2016, 4312) , existiendo una evidente identidad sustancial entre los supuestos analizados en las sentencias que acabamos de enunciar y el que es objeto del presente recurso.

La Sala, en su Sentencia de 23 de mayo de 2016 , ha interpretado el citado artículo como sigue:

El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento.

Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse». Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción.

Con posterioridad, en la Sentencia de 23 de junio de 2016 (RJ 2016, 4312) , la Sala concluyó como sigue:

De la referida sentencia se deduce que era necesario en este caso un acuerdo formal de reanudación de actuaciones para poder interrumpir la prescripción relativa al concepto impositivo examinado, acuerdo formal que no tuvo lugar...

Por último, mención especial merece la Sentencia de 17 de mayo de 2016 (RJ 2016, 2485) , en la que la Sala resolvió que:

En cualquier caso, el motivo no puede prosperar, ante el criterio de la Sala de que 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.

Es decir, para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse una serie de requisitos: 1) dictar un acuerdo formal de reanudación 2) poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos y 3) indicar los objetos y periodos a los que irá referido el nuevo procedimiento.

Es evidente que, a pesar de que en el Acta se pone de manifiesto el concepto y periodos comprobados, la misma no constituye un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad, ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

Es decir, el Acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos por la Sala para desplegar los efectos interruptivos previstos en el artículo 150.2 de la LGT (RCL 2003, 2945).

Asumiendo el criterio expuesto, que supone un cambio con respecto al que este Tribunal Central venía defendiendo, debemos confirmar que un acta que no cumpla con las condiciones expresamente señaladas por el Alto Tribunal no puede admitirse como "acto de reanudación formal de las actuaciones" a los efectos de producir la interrupción de la prescripción en virtud de lo recogido en el artículo 150.2 LGT, siendo dichas condiciones:

a) que recoja expresamente que procede a la "reanudación formal de las actuaciones" que, bien se han excedido de su duración máxima legalmente establecida o bien se habían interrumpido de forma injustificada por un período superior a seis meses;

b) que ponga de manifiesto expresamente que el procedimiento inspector en curso, por las circunstancias referidas (incumplimiento del plazo máximo o interrupción injustificada superior a seis meses), ha dejado de producir efectos interruptivos;

c) indicar el tributo o tributos y el ejercicio o ejercicios a los que va referido el procedimiento que se reanuda tras dicha reanudación.

Evidentemente, son condiciones que no se encuentran en las actas incoadas, en este caso, el 22/07/2016, por lo que ha de rechazarse que éstas supongan el acto de reanudación formal, a estos efectos, como sí concluye el TEAR. Debe corregirse, en este punto, la resolución impugnada.

No obstante, aun en el supuesto de que no se produjo ningún acto formal de reanudación de las actuaciones inspectoras posterior a la interrupción injustificada acaecida en los términos expuestos, lo que supone, en aplicación del artículo 150.2 LGT, que ninguna de las actuaciones inspectoras hayan tenido virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2012, lo cierto es que, teniendo en cuenta que el procedimiento inspector, a pesar de que se incumpla su plazo máximo de duración o exista una interrupción injustificada superior a seis meses en su tramitación, no caduca - ha de continuar hasta su terminación con la notificación de la liquidación, tal y como dispone el artículo 150 LGT - en ningún caso cabría reconocer la prescripción del derecho de la Administración a comprobar / liquidar el tributo ya que, al tiempo de la notificación del acuerdo, el 26-09-2016, aun no habrían transcurrido los cuatro años que exige el artículo 66.a) LGT, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, para concluir que se hubiese producido dicha prescripción. Recordemos que nos estamos refiriendo al IS de 2012 cuyo plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación finalizaba transcurridos los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, esto es, el 25/07/2013. Entre esa fecha y el 26/09/2016 no han transcurrido los 4 años del plazo de prescripción, por lo que, en modo alguno, puede admitirse la pretensión del obligado tributario a este respecto.

Se mantiene, por tanto, la validez del acuerdo liquidatorio girado por la Dependencia Regional de Inspección en cuanto al IS de 2012 a cargo de la entidad recurrente, si bien cabe rectificar el criterio del TEAR sobre la validez del acta como acto de reanudación formal de las actuaciones inspectoras, en los términos expuestos en el presente FUNDAMENTO DE DERECHO.

Quinto.

Otra de las cuestiones planteadas por la entidad recurrente, para discutir la resolución del TEAR que impugna, es que si la regularización que se le ha practicado por el IVA referida al mismo ejercicio ha sido anulada por el propio TEAR, también debería haberse acordado la anulación de la regularización practicada por el IS "al ser la base principal para su liquidación los ingresos, gastos y otros conceptos contables derivados de las facturas recibidas y emitidas". Incluso, enfatiza que, teniendo en cuenta la orden de retroacción dada por el TEAR en cuanto a la comprobación del IVA de 2012, para que el órgano competente de la AEAT practique nueva liquidación por ese tributo una vez corregidos los defectos procedimentales apreciados, debería ser una vez finalizada dicha comprobación, con la motivación e imputación de cuotas a cada trimestre, excluyendo los períodos prescritos - el TEAR ha concluido prescrito el derecho a regularizar 1T y 2T de 2012 en el IVA - cuando debería "iniciarse un nuevo procedimiento de inspección del impuesto de sociedades de 2012".

Sirva anticipar que procede desestimar la pretensión que plantea la entidad recurrente.

Para ser partidas computables, como ingresos, o deducibles, como gastos, en el IS, ha de estarse, con particular relevancia, a las normas contables, teniendo en cuenta que, tal y como recoge el artículo 10.1 RD

Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Particularmente importante es tener en cuenta que todo gasto, para poder ser deducible, ha de ser objeto de la pertinente inscripción contable, atendiendo a lo que disponía el artículo 19.3 TRLIS y ahora, con idéntica redacción, dispone el art. 11.3.1º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

Y, por ello, como este TEAC tiene dicho en resoluciones de unificación de criterio de 18/12/2008 (RG.470/2007) y de 3/10/2013 (RG.6195/11), el efecto de que unas cuotas de IVA no deducibles en sede de dicho impuesto -el I.V.A.- puedan ser deducidas en el IS de la entidad que las hubiera soportado, debe quedar condicionado a esa inexcusable "inscripción contable" de tales gastos.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que la contabilidad tiene que ser llevada por el empresario de que se trate o por las personas por él autorizadas bajo su autorización y su responsabilidad (artículo 25.2 Código de Comercio), hasta el punto de que en principio, sólo él -el empresario- tiene derecho a conocerla, pues como recoge el art. 32.1 del Código de comercio:

"1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes."

La Inspección, es cierto, está autorizada para examinar la contabilidad de los obligados tributarios con carácter general por el artículo 142.1 LGT:

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias."

Y en el mismo sentido en el art. 171.1.b) del Real Decreto 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 (RGAT).

Con lo que, a lo que la Inspección está autorizada es a examinar la contabilidad de los obligados tributarios, y como consecuencia de ello podrá dictaminar que lo contabilizado es correcto o incorrecto, e incluso podrá instar a un obligado a que practique las rectificaciones contables que subsanen lo indebidamente contabilizado; pero, lo que la Inspección no puede venir a hacer es intervenir directa y materialmente en la contabilidad de los obligados para hacer unos asientos rectificativos, ni ningún otro tipo de anotación contable, pues ello no está previsto ni en la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), ni en el Reglamento General (R.D. 1065/2007) ni en la normativa del IS, y el hacerlo supondría, además, invadir un ámbito que es propio y exclusivo de los empresarios (art. 25 del Código de comercio).

IVA e IS son tributos diferentes, sujetos a normas diversas, particularmente en cuanto a la determinación de los elementos que configuran las respectivas Bases Imponibles y también en lo que suponen los restantes elementos en base a los que configurar la correspondiente cuota tributaria (deducciones, bonificaciones, etc). Por tanto, el hecho de que se hayan apreciado unas circunstancias en relación al IVA no determina, necesariamente, que la regularización practicada por el IS resulte ya, de forma automática, errónea o que deba ser corregida, como parece aludir la entidad reclamante. El TEAR, en este caso en concreto, ha apreciado prescripción en cuanto a unos trimestres del IVA - ya hemos visto, en el FD anterior, que no cabe hablar de prescripción en el IVA - y ha concluido que era insuficiente la motivación de los ajustes practicados en cuanto al resto de trimestres de 2012, ordenando por ello la retroacción de las actuaciones. No ha considerado improcedente la regularización del IVA, simplemente ha considerado que, en los términos en que se realizó, adolecía de la suficiente justificación.

No son circunstancias que, por sí mismas, hayan de trasladarse, de forma automática, a la liquidación del IS, cuyos fundamentos son diferentes y que, como de hecho ha hecho el TEAR, pueden ser suficientes a efectos de la necesaria motivación de toda regularización tributaria. De hecho, en este caso, el motivo que aprecia el TEAR y por el que anula la regularización del IVA no tiene que ver con la falta de explicación sobre la realidad o veracidad de las facturas recibidas o emitidas, como parece querer mostrar el recurrente a través del presente recurso de alzada, sino que lo que el TEAR dispone es que la liquidación que se hizo del IVA se diseñó en términos anuales, por todo el ejercicio, sin tener en cuenta que aquél es un tributo que, en el caso del contribuyente, tiene períodos impositivos trimestrales, por lo que entendió falta de motivación en cuanto a que no se podía conocer el criterio a

través del cual la Administración realiza tal imputación y distribución por trimestres de las cuotas comprobadas. Pero nada que ver sobre cuestiones que podrían incidir o afectar a aspectos esenciales del Impuesto sobre Sociedades (realidad de ingresos, deducibilidad de gastos, etc).

Procede, por todo ello, desestimar las pretensiones formuladas al respecto por la entidad recurrente.

Sexto.

En cuanto al fondo, la entidad, a través de su recurso, no desvirtúa, en modo alguno, las conclusiones alcanzadas por el TEAR acerca de la realidad y validez de los servicios prestados o recibidos, y de las entregas de bienes que se habían facturado y documentado entre la reclamante y las entidades vinculadas por la misma, las cuales, además, como bien remarca el TEAR, habían sido objeto, también, de sendos procedimientos de inspección por parte de la Administración, con los resultados documentados en el propio acuerdo del liquidación.

Siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio; esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría tratar de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna.

Es doctrina de este Tribunal Central que la mera reiteración en alzada de las mismas argumentaciones ya formuladas en primera instancia, sin someter a examen crítico la resolución impugnada, conducirían a un pronunciamiento desestimatorio por la simple remisión a las argumentaciones del Tribunal de instancia, si éstas se consideran ajustadas a Derecho. Así se ha establecido entre otras en resoluciones de 3 de marzo de 2010 (RG. 7736/2008), 28 de septiembre de 2009 (RG. 8264/2008) o de 30 de junio de 2011 (RG 1188/2010).

A estos efectos, como sostuvo este Tribunal en su resolución de 28 de septiembre de 2009 (RG.8264/08),

"cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar <<todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente>>, pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991): <<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala (...), en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998>>".

En esta tesitura, atendiendo a lo anteriormente fundamentado y considerando correctas las argumentaciones recogidas en la resolución dictada por el Tribunal Regional en respuesta a las alegaciones planteadas por el reclamante en primera instancia, no podemos sino reiterarnos en las argumentaciones vertidas en su Resolución, argumentaciones que este Tribunal comparte plenamente y hace suyas, desestimando pues las pretensiones de la interesada al respecto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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