

LOS FINES QUE ESTABLECE LA LEY 49/2002 PUEDEN CUMPLIRSE DE FORMA DIRECTA O INDIRECTA

Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 769/2015)

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Doctorando. Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

EXTRACTO

En el presente trabajo se analiza la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 769/2015), en la que se ponen de manifiesto dos disyuntivas: la primera, si los fines que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, pueden realizarse de forma directa o indirecta y, consecuentemente, si de no realizar el obligado tributario los fines de manera directa, queda excluida la posibilidad de acogerse al régimen de entidades parcialmente exentas de los artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; y la segunda, con relación al derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, si constituye un acto interruptivo de la prescripción una comunicación al obligado tributario *de facto* que no reúna los requisitos que establece el artículo 68.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, que sea una comunicación «formal» al obligado tributario.

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes puestos de manifiesto en la resolución objeto de análisis, al obligado tributario, fundación sin ánimo de lucro acogida al régimen de entidades parcialmente exentas (en adelante, EPE) de los artículos 120 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente recogido en los arts. 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se le inician actuaciones inspectoras el 12 de abril de 2013, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2011, y como consecuencia de dicha comprobación, fueron incoadas actas de disconformidad.

El motivo de dichas actuaciones, a juicio de la inspección, fue que consideró incumplidos los requisitos primero y cuarto del artículo 3¹ de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), *condictio sine qua non* para beneficiarse del régimen fiscal de EPE².

En fecha de 16 de diciembre de 2014 fueron dictados sendos acuerdos de liquidación confirmando las propuestas contenidas en las actas, notificados en fecha de 9 de enero de 2015, correspondientes a los ejercicios de 2009 y 2010, y el 18 de marzo de 2015, correspondiente al ejercicio de 2011.

Como resultado de las actuaciones realizadas, se iniciaron expedientes sancionadores que finalizaron con acuerdos de imposición de sanción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria *ex* artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT 58/2003)³.

Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) sendas reclamaciones económico-administrativas en fechas de 5 de febrero de 2015, en referencia a las liquidaciones y sanciones de los ejercicios 2009 y 2010, y de 31 de marzo de 2015, referente a la liquidación y sanción del ejercicio 2011, fundando la reclamante su pretensión en lo siguiente.

Primero, la prescripción de la acción administrativa para liquidar el ejercicio 2009 por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, manifestando su disconformidad con los efectos interruptivos alegados por la inspección basados en la puesta de

¹ *Vid.* artículo 3 de la Ley 49/2002, apartados requisitos primero y cuarto: «1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial [...] 4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios...».

² *Vid.* artículo 9.3 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³ *Vid.* artículo 191.1 de la LGT: «Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley. También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes. La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción».

manifiesto del expediente previa a la firma de las actas de disconformidad. Por otra parte, alega el transcurso del periodo de tiempo de seis meses sin actuaciones referentes al ejercicio 2009.

Segundo, el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supone, respecto a los ejercicios 2010 y 2011, que no se deban exigir intereses de demora desde el incumplimiento.

Tercero, la entidad sí cumple los requisitos exigidos por la Ley 49/2002.

Y cuarto, respecto a las sanciones, alega la reclamante ausencia de responsabilidad, falta de motivación, inexistencia de culpabilidad y tipicidad, así como vulneración de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

El TEAC estima el recurso contencioso-administrativo, sentando como tal la doctrina que a continuación se analiza.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La presente resolución objeto de análisis plantea cuatro cuestiones a resolver por el TEAC: en primer lugar, si ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009⁴; en segundo lugar, si ese incumplimiento del plazo máximo de seis meses *ex* artículo 150 de la Ley 49/2002 implica, respecto de los ejercicios 2010 y 2011, que no se deban exigir intereses de demora desde su incumplimiento; en tercer lugar, si la fundación cumple, a efectos de la Ley 49/2002, los requisitos para ser beneficiaria del régimen fiscal de EPE; y en cuarto lugar, si hay falta de motivación en la imposición de sanciones y vulneración de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

⁴ No debemos olvidar que el artículo 150 de la LGT ha sido reformado por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Rezaba dicho artículo del siguiente modo: «1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo máximo 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 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:

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 periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Para responder a la primera de las cuestiones, la parte actora alega la prescripción de la acción administrativa para liquidar el ejercicio de 2009, a lo que la inspección del Estado sostiene que, aun habiéndose excedido el plazo del artículo 150 de la LGT 58/2003, se ha interrumpido la prescripción con la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario previa a la firma de las actas de disconformidad, es decir, equiparando dicha acción a lo contenido en el artículo 68.1 a) bajo la dicción «conocimiento formal del obligado tributario [...]».

Así, trayendo a colación lo descrito en los artículos 66, 67.1 y 68.1 a) de la LGT 58/2003, el TEAC aclara que si bien ha reconocido los argumentos de la inspección en diversas resoluciones, llegando a argumentar que la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 4074/2013 [NFJ064068]) –que declaraba prescrito el derecho de la Administración sin conocimiento «formal» del obligado tributario– constituía un pronunciamiento *obiter dicta*, añade que en la fecha en la que se dicta la presente resolución existen numerosos pronunciamientos que siguen el criterio expuesto y, por tanto, ya no constituye un pronunciamiento *obiter dicta*, como es la reciente STS de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 789/2014 [NFJ063017]) referida a un procedimiento inspector iniciado en 2006, que aclara, en su fundamento de derecho tercero, que:

«La ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de tener 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».

Por ello, el TEAC expone que por acatamiento del criterio jurisprudencial expuesto, no ha tenido lugar la «reanudación formal» tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, por lo que hay que estimar las pretensiones de la actora de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio.

En relación con la segunda de las cuestiones, el TEAC aclara que de conformidad con el artículo 150 de la LGT 58/2003, las actuaciones deberán concluir en el plazo de 12 meses, de modo que, tal y como ocurre en el presente caso, las mismas se prolongan más allá de este periodo temporal, determinando esto, como recoge el apartado tercero del citado artículo, «que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento» y, en este caso, las dilaciones se han computado por 34 días, finalizando el plazo el 16 de abril de 2014, tal y como reconocen los acuerdos de liquidación, por lo que es esta fecha la que determina el fin del periodo de cómputo de los intereses de demora, y no el 16 de diciembre de 2014 ni el 16 de marzo de 2015, como así consideró la inspección en los acuerdos dictados por los ejercicios 2010 y 2011, estimando la pretensión de la actora.

Esto nos conduce a la tercera de las cuestiones, en la que el TEAC resuelve, respecto de las sanciones, que anulados los actos de liquidación sobre los que impugnan las sanciones, procede asimismo a su anulación.

Así, en la cuarta y última de las cuestiones, la inspección considera incumplido el requisito del artículo 3 de la Ley 49/2002, es decir, la no consecución de los fines que promueve la fundación, argumentando que esta realiza donaciones a otras entidades para la consecución de los fines y, por tanto, no los realiza de manera directa, criterio seguido en la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010).

Así, el TEAC advierte que la Resolución de 29 de noviembre de 2012 ha sido anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 [NFJ060014]), manifestando en el fundamento de derecho séptimo, a lo que aquí nos interesa, que:

«[...] se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que esta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002 requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, finales a llevar a cabo por la actora, es decir a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que como ha dejado entreverse en el relato de la normativa reseñada, puede efectuarse a través de explotaciones económicas, concretamente las señaladas a efectos fiscales en el artículo 7 de la Ley 49/2002».

Por ello, el TEAC cambia el criterio contenido en la Resolución de 29 de noviembre de 2012, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta, sin perjuicio, naturalmente, de las circunstancias concretas de cada caso.

Por todo ello, el TEAC estima las reclamaciones anulando las liquidaciones y sanciones impugnadas.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN Y EL CONOCIMIENTO «FORMAL» DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

En el caso objeto de este análisis, la inspección ha considerado que la puesta de manifiesto del expediente ante el obligado tributario previa a la firma de las actas de disconformidad constituye un acto interruptivo de la prescripción⁵.

⁵ Sobre la prescripción, pueden verse estudios doctrinales en FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 70 y ss.; GÉNOVA GALVÁN, A.: «La prescripción tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, págs. 30 y ss.; VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex

Como bien sabemos, y así lo expone el TEAC, el artículo 66 de la LGT 58/2003 dice que «prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria»; el artículo 67.1, que el plazo de prescripción comenzará a contarse, en el caso del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación»; y el artículo 68.1 a) dispone que «el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el apartado a) del artículo 66 de esta ley (derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria) se interrumpe 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».

En este caso, el quid de la cuestión reside en saber cuándo se produce el conocimiento «formal» del obligado tributario y en cómo debe ser esa comunicación.

Por un lado, como bien es sabido, las causas por las que se produce la interrupción de la prescripción, en el caso de la acción para liquidar, son: las actuaciones tendentes a la liquidación, interposición de recursos o reclamaciones, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y cualquier actuación fehaciente del obligado tendente a la liquidación de la obligación. Es por ello por lo que cumplen con la función de actuaciones tendentes a liquidar las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la inspección y las de comprobación limitada y de verificación de datos desarrolladas por los órganos de gestión⁶, como también es cierto que existe el deber *ex* artículo 147.2 de la LGT 58/2003 de comunicar el alcance de las actuaciones, incluyendo los tributos y periodos afectados.

Por otro lado, para que esas actuaciones tengan efectos en el procedimiento es necesario el conocimiento formal del obligado tributario, conocimiento formal que se alcanza por la correcta notificación del inicio de la actuación o de cualquier otro trámite, aunque el obligado no se haya personado a recibir la notificación anunciada⁷. Esta exigencia ha sido reconocida y asentada en diversos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales recientes.

La STS de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 789/2014 [NFJ063017]), en su fundamento de derecho segundo, recoge que «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». En este sentido se pronuncia también la STS de 21 de junio de 2016 (rec. núm. 1591/2015 [NFJ063066]).

Nova, Valladolid, 1990, págs. 22 y ss.; HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 278-280.

⁶ Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 600 y ss.

⁷ *Ibid.* pág. 605.

El TEAC, por su parte, sigue este criterio en su Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 (R. G. 35/2013 [NFJ063212]), fundamento de derecho segundo, al establecer que «no se trata de que una mera actuación sin más reviva un procedimiento ya fenecido [...] sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido [...] No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras».

Por ello, ha de mediar, a tenor de los pronunciamientos expuestos, una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones, criterio seguido en las SSTs de 18 de diciembre de 2013 (rec. núm. 4532/2011 [NFJ053198]), fundamento jurídico cuarto; de 6 de marzo de 2014 (rec. núm. 6287/2011 [NFJ053966]), fundamento jurídico cuarto; de 13 de junio de 2014 (rec. núm. 848/2012 [NFJ064071]), fundamento jurídico cuarto; de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 4074/2013 [NFJ064068]), fundamento jurídico quinto; y de 23 de marzo de 2016 (rec. núm. 789/2014 [NFJ063017]), fundamento jurídico tercero.

Así, 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, el 9 de enero de 2015, fecha 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 *ex* artículos 66 y 67 de la LGT 58/2003 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

A nuestro juicio, la inspección pretendía equiparar los efectos formales de la notificación tributaria a un acto realizado *de facto* en presencia del obligado, es decir, que el traslado de la información al obligado tributario en el transcurso, en este caso, de la firma de las actas de disconformidad con relación a otros periodos y conceptos era suficiente para darse por enterado de la reanudación de un procedimiento ya prescrito. No cabe más que decir que la inspección ha realizado una interpretación extensiva de la dicción «comunicación formal», interpretación que no ha compartido ni el TS en sus pronunciamientos, ni por supuesto el TEAC en sus resoluciones.

Por ello, compartimos plenamente el criterio esgrimido por el TEAC en la resolución objeto de análisis, que no hace más que confirmar los diversos pronunciamientos jurisprudenciales emanados al respecto.

3.2. SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 49/2002 DE FORMA INDIRECTA

El TEAC venía sosteniendo que los fines a los que se refiere el artículo 3 de la Ley 49/2002, necesarios para que una entidad sin fin lucrativo pueda acogerse al régimen de EPE, debían realizarse de forma directa por el ente sujeto a tal régimen. Así lo ha sostenido, entre otras, la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010).

Sin embargo, esta resolución ha sido anulada por la SAN de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 [NFJ060014]), donde en el fundamento de derecho séptimo expone el criterio seguido de manera clarividente, al decir que:

«[...] se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que esta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002 requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, finales a llevar a cabo por la actora, es decir a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que como ha dejado entreverse en el relato de la normativa reseñada, puede efectuarse a través de explotaciones económicas, concretamente las señaladas a efectos fiscales en el artículo 7 de la Ley 49/2002».

Este cambio de criterio del TEAC, a tenor del pronunciamiento de la AN, responde a una cuestión muy sencilla: la inspección exigía un requisito *ex lege* y, además, *condictio sine qua non* para ser beneficiario del régimen de EPE. Es decir, ha sostenido que dicha fundación, suministrando el apoyo económico a otras fundaciones, no cumple el fin social para el cual se enuncia, cuando en modo alguno la Ley 49/2002 alude a la forma de ejecución de esos fines, simplemente establece que han de llevarse a cabo, por lo que la elección del cómo hacerlo corresponde al obligado sin que sea posible negarle un determinado régimen fiscal con base en un requisito no contemplado en la normativa legal aplicable.

En este caso, la fundación se define como una entidad española sin ánimo de lucro que trabaja para la mejora de la calidad de vida de las personas más desfavorecidas desarrollando proyectos en países necesitados de América Latina y de África Subsahariana, y según su memoria de actividades, trabaja en estrecha colaboración con organizaciones benéficas y sin ánimo de lucro en varios países. De este modo, si las entidades colaboradoras reciben el capital de la fundación y cumplen los fines para los que se le ha donado dicho presupuesto, queda a salvaguarda el fin que proclama el artículo 3 de la Ley 49/2002, aunque sea de manera indirecta. Así, cumpliéndose el mencionado fin, no cabe duda de que podrán acogerse al régimen de EPE.

Por ello, coincidimos con el cambio de criterio del TEAC a raíz de la SAN de 1 de octubre de 2015, en el sentido de que la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora, todo ello, evidentemente, pendiente de un análisis caso por caso.

Bibliografía

FALCÓN Y TELLA, R. [1992]: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.

GÉNOVA GALVÁN, A. [1988]: «La prescripción tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. [1995]: *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F. [2012]: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia.

VEGA HERRERO, M. [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

manifiesto del expediente previa a la firma de las actas de disconformidad. Por otra parte, alega el transcurso del periodo de tiempo de seis meses sin actuaciones referentes al ejercicio 2009.

Segundo, el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supone, respecto a los ejercicios 2010 y 2011, que no se deban exigir intereses de demora desde el incumplimiento.

Tercero, la entidad sí cumple los requisitos exigidos por la Ley 49/2002.

Y cuarto, respecto a las sanciones, alega la reclamante ausencia de responsabilidad, falta de motivación, inexistencia de culpabilidad y tipicidad, así como vulneración de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

El TEAC estima el recurso contencioso-administrativo, sentando como tal la doctrina que a continuación se analiza.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La presente resolución objeto de análisis plantea cuatro cuestiones a resolver por el TEAC: en primer lugar, si ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009⁴; en segundo lugar, si ese incumplimiento del plazo máximo de seis meses *ex* artículo 150 de la Ley 49/2002 implica, respecto de los ejercicios 2010 y 2011, que no se deban exigir intereses de demora desde su incumplimiento; en tercer lugar, si la fundación cumple, a efectos de la Ley 49/2002, los requisitos para ser beneficiaria del régimen fiscal de EPE; y en cuarto lugar, si hay falta de motivación en la imposición de sanciones y vulneración de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

⁴ No debemos olvidar que el artículo 150 de la LGT ha sido reformado por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Rezaba dicho artículo del siguiente modo: «1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo máximo 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 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:

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 periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Para responder a la primera de las cuestiones, la parte actora alega la prescripción de la acción administrativa para liquidar el ejercicio de 2009, a lo que la inspección del Estado sostiene que, aun habiéndose excedido el plazo del artículo 150 de la LGT 58/2003, se ha interrumpido la prescripción con la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario previa a la firma de las actas de disconformidad, es decir, equiparando dicha acción a lo contenido en el artículo 68.1 a) bajo la dicción «conocimiento formal del obligado tributario [...]».

Así, trayendo a colación lo descrito en los artículos 66, 67.1 y 68.1 a) de la LGT 58/2003, el TEAC aclara que si bien ha reconocido los argumentos de la inspección en diversas resoluciones, llegando a argumentar que la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 4074/2013 [NFJ064068]) –que declaraba prescrito el derecho de la Administración sin conocimiento «formal» del obligado tributario– constituía un pronunciamiento *obiter dicta*, añade que en la fecha en la que se dicta la presente resolución existen numerosos pronunciamientos que siguen el criterio expuesto y, por tanto, ya no constituye un pronunciamiento *obiter dicta*, como es la reciente STS de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 789/2014 [NFJ063017]) referida a un procedimiento inspector iniciado en 2006, que aclara, en su fundamento de derecho tercero, que:

«La ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de tener 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».

Por ello, el TEAC expone que por acatamiento del criterio jurisprudencial expuesto, no ha tenido lugar la «reanudación formal» tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, por lo que hay que estimar las pretensiones de la actora de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio.

En relación con la segunda de las cuestiones, el TEAC aclara que de conformidad con el artículo 150 de la LGT 58/2003, las actuaciones deberán concluir en el plazo de 12 meses, de modo que, tal y como ocurre en el presente caso, las mismas se prolongan más allá de este periodo temporal, determinando esto, como recoge el apartado tercero del citado artículo, «que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento» y, en este caso, las dilaciones se han computado por 34 días, finalizando el plazo el 16 de abril de 2014, tal y como reconocen los acuerdos de liquidación, por lo que es esta fecha la que determina el fin del periodo de cómputo de los intereses de demora, y no el 16 de diciembre de 2014 ni el 16 de marzo de 2015, como así consideró la inspección en los acuerdos dictados por los ejercicios 2010 y 2011, estimando la pretensión de la actora.

Esto nos conduce a la tercera de las cuestiones, en la que el TEAC resuelve, respecto de las sanciones, que anulados los actos de liquidación sobre los que impugnan las sanciones, procede asimismo a su anulación.

Así, en la cuarta y última de las cuestiones, la inspección considera incumplido el requisito del artículo 3 de la Ley 49/2002, es decir, la no consecución de los fines que promueve la fundación, argumentando que esta realiza donaciones a otras entidades para la consecución de los fines y, por tanto, no los realiza de manera directa, criterio seguido en la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010).

Así, el TEAC advierte que la Resolución de 29 de noviembre de 2012 ha sido anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 [NFJ060014]), manifestando en el fundamento de derecho séptimo, a lo que aquí nos interesa, que:

«[...] se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que esta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002 requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, finales a llevar a cabo por la actora, es decir a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que como ha dejado entreverse en el relato de la normativa reseñada, puede efectuarse a través de explotaciones económicas, concretamente las señaladas a efectos fiscales en el artículo 7 de la Ley 49/2002».

Por ello, el TEAC cambia el criterio contenido en la Resolución de 29 de noviembre de 2012, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta, sin perjuicio, naturalmente, de las circunstancias concretas de cada caso.

Por todo ello, el TEAC estima las reclamaciones anulando las liquidaciones y sanciones impugnadas.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN Y EL CONOCIMIENTO «FORMAL» DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

En el caso objeto de este análisis, la inspección ha considerado que la puesta de manifiesto del expediente ante el obligado tributario previa a la firma de las actas de disconformidad constituye un acto interruptivo de la prescripción⁵.

⁵ Sobre la prescripción, pueden verse estudios doctrinales en FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 70 y ss.; GÉNOVA GALVÁN, A.: «La prescripción tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, págs. 30 y ss.; VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex

Como bien sabemos, y así lo expone el TEAC, el artículo 66 de la LGT 58/2003 dice que «prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria»; el artículo 67.1, que el plazo de prescripción comenzará a contarse, en el caso del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación»; y el artículo 68.1 a) dispone que «el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el apartado a) del artículo 66 de esta ley (derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria) se interrumpe 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».

En este caso, el quid de la cuestión reside en saber cuándo se produce el conocimiento «formal» del obligado tributario y en cómo debe ser esa comunicación.

Por un lado, como bien es sabido, las causas por las que se produce la interrupción de la prescripción, en el caso de la acción para liquidar, son: las actuaciones tendentes a la liquidación, interposición de recursos o reclamaciones, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y cualquier actuación fehaciente del obligado tendente a la liquidación de la obligación. Es por ello por lo que cumplen con la función de actuaciones tendentes a liquidar las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la inspección y las de comprobación limitada y de verificación de datos desarrolladas por los órganos de gestión⁶, como también es cierto que existe el deber *ex* artículo 147.2 de la LGT 58/2003 de comunicar el alcance de las actuaciones, incluyendo los tributos y periodos afectados.

Por otro lado, para que esas actuaciones tengan efectos en el procedimiento es necesario el conocimiento formal del obligado tributario, conocimiento formal que se alcanza por la correcta notificación del inicio de la actuación o de cualquier otro trámite, aunque el obligado no se haya personado a recibir la notificación anunciada⁷. Esta exigencia ha sido reconocida y asentada en diversos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales recientes.

La STS de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 789/2014 [NFJ063017]), en su fundamento de derecho segundo, recoge que «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». En este sentido se pronuncia también la STS de 21 de junio de 2016 (rec. núm. 1591/2015 [NFJ063066]).

Nova, Valladolid, 1990, págs. 22 y ss.; HINOJOSA TORRALVO, J. J.: *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 278-280.

⁶ Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 600 y ss.

⁷ *Ibid.* pág. 605.

El TEAC, por su parte, sigue este criterio en su Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 (R. G. 35/2013 [NFJ063212]), fundamento de derecho segundo, al establecer que «no se trata de que una mera actuación sin más reviva un procedimiento ya fenecido [...] sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido [...] No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras».

Por ello, ha de mediar, a tenor de los pronunciamientos expuestos, una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones, criterio seguido en las SSTs de 18 de diciembre de 2013 (rec. núm. 4532/2011 [NFJ053198]), fundamento jurídico cuarto; de 6 de marzo de 2014 (rec. núm. 6287/2011 [NFJ053966]), fundamento jurídico cuarto; de 13 de junio de 2014 (rec. núm. 848/2012 [NFJ064071]), fundamento jurídico cuarto; de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 4074/2013 [NFJ064068]), fundamento jurídico quinto; y de 23 de marzo de 2016 (rec. núm. 789/2014 [NFJ063017]), fundamento jurídico tercero.

Así, 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, el 9 de enero de 2015, fecha 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 *ex* artículos 66 y 67 de la LGT 58/2003 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

A nuestro juicio, la inspección pretendía equiparar los efectos formales de la notificación tributaria a un acto realizado *de facto* en presencia del obligado, es decir, que el traslado de la información al obligado tributario en el transcurso, en este caso, de la firma de las actas de disconformidad con relación a otros periodos y conceptos era suficiente para darse por enterado de la reanudación de un procedimiento ya prescrito. No cabe más que decir que la inspección ha realizado una interpretación extensiva de la dicción «comunicación formal», interpretación que no ha compartido ni el TS en sus pronunciamientos, ni por supuesto el TEAC en sus resoluciones.

Por ello, compartimos plenamente el criterio esgrimido por el TEAC en la resolución objeto de análisis, que no hace más que confirmar los diversos pronunciamientos jurisprudenciales emanados al respecto.

3.2. SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 49/2002 DE FORMA INDIRECTA

El TEAC venía sosteniendo que los fines a los que se refiere el artículo 3 de la Ley 49/2002, necesarios para que una entidad sin fin lucrativo pueda acogerse al régimen de EPE, debían realizarse de forma directa por el ente sujeto a tal régimen. Así lo ha sostenido, entre otras, la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010).

Sin embargo, esta resolución ha sido anulada por la SAN de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 [NFJ060014]), donde en el fundamento de derecho séptimo expone el criterio seguido de manera clarividente, al decir que:

«[...] se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que esta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002 requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, finales a llevar a cabo por la actora, es decir a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que como ha dejado entreverse en el relato de la normativa reseñada, puede efectuarse a través de explotaciones económicas, concretamente las señaladas a efectos fiscales en el artículo 7 de la Ley 49/2002».

Este cambio de criterio del TEAC, a tenor del pronunciamiento de la AN, responde a una cuestión muy sencilla: la inspección exigía un requisito *ex lege* y, además, *condictio sine qua non* para ser beneficiario del régimen de EPE. Es decir, ha sostenido que dicha fundación, suministrando el apoyo económico a otras fundaciones, no cumple el fin social para el cual se enuncia, cuando en modo alguno la Ley 49/2002 alude a la forma de ejecución de esos fines, simplemente establece que han de llevarse a cabo, por lo que la elección del cómo hacerlo corresponde al obligado sin que sea posible negarle un determinado régimen fiscal con base en un requisito no contemplado en la normativa legal aplicable.

En este caso, la fundación se define como una entidad española sin ánimo de lucro que trabaja para la mejora de la calidad de vida de las personas más desfavorecidas desarrollando proyectos en países necesitados de América Latina y de África Subsahariana, y según su memoria de actividades, trabaja en estrecha colaboración con organizaciones benéficas y sin ánimo de lucro en varios países. De este modo, si las entidades colaboradoras reciben el capital de la fundación y cumplen los fines para los que se le ha donado dicho presupuesto, queda a salvaguarda el fin que proclama el artículo 3 de la Ley 49/2002, aunque sea de manera indirecta. Así, cumpliéndose el mencionado fin, no cabe duda de que podrán acogerse al régimen de EPE.

Por ello, coincidimos con el cambio de criterio del TEAC a raíz de la SAN de 1 de octubre de 2015, en el sentido de que la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora, todo ello, evidentemente, pendiente de un análisis caso por caso.

Bibliografía

FALCÓN Y TELLA, R. [1992]: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.

GÉNOVA GALVÁN, A. [1988]: «La prescripción tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. [1995]: *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F. [2012]: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia.

VEGA HERRERO, M. [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid.