

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 Dic. 2011,
rec. 5643/2009

Ponente: Montero Fernández, José Antonio.
Nº de Recurso: 5643/2009
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA
Tipo de recurso de la resolución: CASACION

PRESCRIPCIÓN. Del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Existencia. Ineficacia interruptiva del procedimiento inspector seguido con el grupo de sociedades, al haberse excedido del plazo de doce meses. Toda actuación administrativa seguida con conocimiento formal de la sociedad dominante interrumpe globalmente la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el Impuesto sobre Sociedades del Grupo, y por el contrario las actuaciones que se sigan aisladamente con las sociedades dominadas, sin expreso y formal conocimiento de la sociedad dominante, carecen de toda virtualidad interruptiva de la prescripción. Jurisprudencia del TS.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a quince de Diciembre de dos mil once.

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 5643/2009, interpuesto por la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 215/2006 .

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 215/2006 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 21 de septiembre de 2009, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de marzo de 2006, por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones económico-administrativas promovidas frente: a) El acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 12 de mayo de 2003 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, por un importe de 141.414.532,59 euros; b) El acuerdo del mismo órgano de fecha 27 de junio de 2003 por el que, en atención al mencionado concepto y ejercicio, se imponía a la actora una sanción de 12.979.366,60 euros, debemos declarar y declaramos las mencionadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico, anulándolas, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, al haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y a sancionar.- Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el

recurso".

Esta sentencia fue notificada al Abogado del Estado, representante de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, el día 28 de septiembre de 2009.

SEGUNDO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, presentó con fecha 3 de octubre de 2009 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó, por Providencia de fecha 6 de octubre de 2009, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrente, presentó con fecha 15 de diciembre de 2009 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, al amparo del artículo 88.1.d) y 3 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 79.4 de la Ley 43/95 y 31 .bis del Reglamento General de Inspección, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia revocando la de instancia y con costas".

CUARTO.- La entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales Dña. Carmen Palomares Quesada, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 11 de febrero de 2010, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, la Procuradora Dña. Carmen Palomares Quesada, en representación de la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., parte recurrida, presentó con fecha 3 de mayo de 2010 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, no procede admitir el motivo de casación, toda vez que la Audiencia Nacional ha aplicado la legalidad vigente en el momento de sucederse los hechos (idéntica a la actual), y en atención a la misma, y una vez constatado que las actuaciones inspectoras han superado el plazo máximo de 24 meses, con que tras la ampliación contaba la Administración para su finalización, ha declarado que en el momento de practicarse la liquidación se encontraba prescrito su derecho. No ha omitido ningún hecho que pueda ser ahora integrado bajo una errada invocación del artículo 88.3 de la Ley Jurisdiccional, sino que ha valorado absolutamente todos los que menciona la representación del Estado, quien ignorando la sustracción de los hechos al poder de revisión casacional, está intentando efectuar una auténtica sustitución de la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de instancia, valoración que, además de improcedente, no puede reputarse como válida la partida de una documentación no obrante en el expediente, siendo en este punto absolutamente inadmisibles la alteración del mismo mediante la incorporación de nueva documentación; suplicando a la Sala "dicte sentencia en la que declare la inadmisibilidad del recurso por concurrir la causa prevista en el artículo 93.2.b) de la Ley de la Jurisdicción. Subsidiariamente, desestime en su integridad el Recurso de Casación planteado por considerar ajustada a Derecho la sentencia recurrida, con imposición de costas al recurrente en aplicación del artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 14 de Diciembre de 2011, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 21 de septiembre de 2009 , estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de marzo de 2006, por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones económico-administrativas promovidas frente: a) El acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 12 de mayo de 2003 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, por un importe de 141.414.532,59 euros; b) El acuerdo del mismo órgano de fecha 27 de junio de 2003 por el que, en atención al mencionado concepto y ejercicio, se imponía a la actora una sanción de 12.979.366,60 euros. La sentencia declara las citadas resoluciones disconformes con el ordenamiento jurídico, anulándolas.

El Sr. Abogado del Estado opone un único motivo casacional al párrafo del artº 88.1.d) de la LJ , por infracción de los arts. 79.4 de la Ley 43/1995 y 31 , bis del Reglamento General de Inspección.

La cuestión controvertida gira en torno a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria contenida en el acuerdo de liquidación, por incumplimiento del plazo establecido legalmente, en tanto que al excederse el plazo para la finalización del procedimiento inspector, no había producido el mismo efectos interruptivos.

La sentencia de instancia deja constancia de los siguientes hechos:

- Las actuaciones inspectoras se inician el 15 de marzo de 2000.
- El 5 de abril de 2001 se amplía en doce meses el plazo de duración de tales actuaciones.
- El plazo para efectuar la liquidación vencía el 15 de marzo de 2002
- La liquidación tiene lugar el 12 de mayo de 2003 y le fue notificada al contribuyente el 14 de mayo de 2003.
- Hubo un exceso del plazo en 423 días.

De los 423 días de exceso:

- 174 días (los que median entre el 15 de marzo de 2000 y el 23 de octubre de 2000), no existe controversia y han de considerarse como dilación imputable al Grupo Consolidado.
- 275 días, desde el 8 de marzo de 2001 hasta el 13 de diciembre de 2001. Para la Sala de instancia, *"Esta dilación es constatada por primera vez por la Inspección, en el seno del procedimiento que nos ocupa, en el acta de disconformidad fechada el 19 de noviembre de 2002. Se trata de una tardanza del Banco Hipotecario de España, S.A. en la justificación de determinadas partidas de la cuenta de quebrantos, documentada en diligencia extendida ante esta entidad con fecha 8 de mayo de 2002, diligencia que no está en el presente expediente de comprobación (relativo, como se ha dicho, al grupo consolidado)".*
- 159 días, entre el 8 de noviembre de 2001 y el 30 de abril de 2002. Para la Sala de instancia, *"Según afirma la inspección en diligencia de 25 de marzo de 2002(dictada en este expediente), con fecha 8 de noviembre de 2001 se solicitó en diligencias extendidas a Caja Postal, S.A., Banco Exterior de España, S.A. y Banco de Negocios Argentaria, S.A. "relación identificativa de todas las cuentas abiertas en las referidas entidades de las que fueran titulares personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español, que integrasen el saldo global de la partida "créditos a no residentes" del balance confidencial presentadas a Banco de España". Las solicitudes fueron reiteradas en diligencias (siempre extendidas exclusivamente en sede del procedimiento de inspección a dichas entidades pertenecientes al grupo) de 12 de diciembre de 2001, 18 de enero de 2002, 7 de febrero de 2002, 19 de febrero de 2002, 27 de febrero de 2002 y 21 de marzo de 2002 (Caja Postal, S.A.), 23 de noviembre de 2001, 12 de diciembre de 2001, 20 de diciembre de 2001, 18 de enero de 2002, 31 de enero de 2002, 7 de febrero de 2002, 14 de febrero de 2002, 19 de febrero de 2002, 27 de febrero de 2002 y 14 de marzo de 2002 (Banco Exterior de España, S.A.) y 29 de noviembre de 2001, 12 de diciembre de 2001, 27 de diciembre de 2001, 7 de febrero de 2002 y 12 de marzo de 2002 (Banco de Negocios Argentaria, S.A.). En diligencia de 30 de abril de 2002, dictada en el procedimiento de inspección correspondiente al grupo consolidado, se constata la aportación de la documentación".*

- 28 días, desde el 7 de febrero de 2001 al 7 de marzo de 2001. Para la Sala de instancia, *"La dilación imputada por la Administración en el acta de disconformidad se refiere a la tardanza de Caja Postal, S.A. en la entrega de documentación relativa a la provisión para insolvencias solicitada el 25 de enero de 2001 y reiterada en varias diligencias posteriores siempre en sede de las actuaciones practicadas con Caja Postal, S.A."*.

- 90 días, desde el 19 de febrero de 2002 hasta el 3 de junio de 2002. Para la Sala de instancia, *"Nuevamente según el acta de disconformidad, la entidad Banco Exterior de España, S.A. dilata la entrega de documentación relativa a la cartera de renta variable y al fondo de fluctuación de valores solicitada con fecha 19 de febrero de 2002 y reiterada posteriormente (siempre en sede de las actuaciones de comprobación correspondientes al Banco Exterior de España, S.A.)"*.

Todo lo cual le hace señalar que *"Ninguna de las dilaciones imputadas al grupo consolidado, con exclusión del período admitido por la demandante, aparece debidamente documentada en este expediente de comprobación, ni consta que de los correspondientes requerimientos tuviera conocimiento formal Corporación Bancaria de España, S.A. (posteriormente Argentaria, Caja Postal y Banco Hipotecario, S.A.). En efecto, la primera vez que se constata en el seno del presente expediente de comprobación la dilación de 159 días referida es mediante la diligencia de 25 de marzo de 2002, siendo así que el período que se reprocha es el comprendido entre el 8 de noviembre de 2001 y el 30 de abril de 2002. En cuanto al resto, la única constancia de su existencia aparece por primera vez en el acta de disconformidad, en la que se reflejan e imputan al grupo consolidado las mencionadas dilaciones"*.

Los referidos son los hechos tenidos por acreditados por la sentencia de instancia, que, en lo que ahora nos interesa, se resumen en que ninguna de las dilaciones imputadas a la demandante, excepto las expresamente admitidas, aparece debidamente documentada en el expediente de comprobación, ni consta que de los correspondientes requerimientos tuviera conocimiento formal Corporación Bancaria de España, S.A. (posteriormente Argentaria, Caja Postal y Banco Hipotecario, S.A.).

Por tanto, partiendo de un exceso de 423 días, restándole los 174 días, respecto de los que presta conformidad la entidad sujeto pasivo, también por las dudas existentes los 159 días; aún existió un exceso de 90 días, debiéndose señalar que respecto de los 275 días, 28 días y 90 días de dilaciones, todos tienen un denominador común, son dilaciones producidas en sede de actuaciones practicadas con cada entidad, Banco Hipotecario de España, Caja Postal, S.A. y Banco Exterior de España, S.A., respectivamente.

Con dicho material fáctico concluye que conforme dispone el artº 79 de la Ley 43/1995, "el grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo" y "frente a cualquier entidad del grupo de sociedades" interrumpen el plazo de prescripción del impuesto de sociedades del grupo se precisa "conocimiento formal de la sociedad dominante", dado que la sociedad dominante no tuvo conocimiento formal de los requerimientos efectuadas a las sociedades del grupo en los términos vistos, la representación del grupo, los mismos no tuvieron la virtualidad de interrumpir la prescripción, puesto que no cabe considerarlas como actuaciones administrativas de las que habla el artº 66.1.a) de la LGT. *"En definitiva, las dilaciones producidas en el seno de los expedientes de comprobación incoados a las tres sociedades del grupo (Banco Exterior de España, S.A., Caja Postal S.A. y Banco Hipotecario de España, S.A.) no pueden ser imputadas al sujeto pasivo del impuesto (Corporación Bancaria de España, S.A.) pues no consta en modo alguno en el expediente tramitado a éste que el mismo tuviera conocimiento de los requerimientos cuya desatención por las sociedades dominadas determinó las dilaciones imputadas, sin que la circunstancia de ser sociedad matriz, cabecera del grupo o sociedad dominante permita construir una presunción de conocimiento de lo actuado con sus dominadas que no se desprende, ni siquiera indiciariamente, de la normativa aplicable ni deriva en absoluto del "carácter general" de las actuaciones de comprobación que nos ocupan"*.

SEGUNDO. - La línea argumental del recurso de casación se desenvuelve en dos perspectiva.

Una, que, si bien realmente viene a cuestionar los hechos que la sentencia tuvo por acreditados, se articula mediante el mecanismo de integración de hechos que autoriza el artº 88.3 de la LJ; lo artificial y forzado del argumento, se descubre atendiendo a los propios términos que ofrece el Sr. Abogado del Estado, cuando dice que *"en cualquier caso, la sociedad*

dominante ha tenido conocimiento formal y diligenciado de las dilaciones de 275 y 159 días, produciéndose tal comunicación formal antes del transcurso de los veinticuatro meses de duración máxima del procedimiento... Ello evidencia el conocimiento por parte del representante del grupo de la existencia -desde el mismo momento en que se producen- de las dilaciones que se imputan a las entidades dependientes".

En definitiva, se pone de manifiesto que mediante la pretendida integración de hechos omitidos por el Tribunal de instancia, lo que en realidad intenta es desacreditar la apreciación del material probatorio efectuada por el Tribunal de instancia, para que acojamos las conclusiones que interesa al Sr. Abogado del Estado, sobre el efectivo conocimiento formal -y también material- por parte de la sociedad dominante de los requerimientos efectuados a las sociedades dominadas; pero esta no es a la conclusión a la que llegó la sentencia de instancia.

El recurso extraordinario de casación encuentra uno de sus límites tradicionales, por lo que aquí interesa, en la imposibilidad de someter a revisión la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia. Por ello, cualquier alegación referida a una desacertada apreciación de la prueba, debe tomar como presupuesto elemental que los medios probatorios aportados al proceso, su valoración, y la convicción resultante sobre los hechos relevantes para decidir el proceso corresponden a la soberanía de la Sala de instancia, sin que pueda ser suplantado, o sustituido, en tal actividad, por esta Sala de casación, pues el defecto en la valoración de la prueba no ha sido recogido, como motivo de casación, en el orden contencioso-administrativo.

Sólo cabe revisar en casación por los medios que ha ido declarando la jurisprudencia de esta Sala, tales como la denuncia de la vulneración de las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba; de la infracción de las normas sobre la prueba tasada o a la llamada prueba de presunciones; cuando se denuncie la infracción de las reglas de la sana crítica; respecto de los errores de tipo jurídico cometidos en las valoraciones; y, en fin, en lo que ahora interesa, mediante la integración en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia.

Ya se ha dicho las conclusiones a las que llegó la sentencia de instancia. Procede, por tanto, analizar la invocación expresa del apartado 3 del artículo 88 de la LJ; puesto que de resultar aplicable al caso el citado precepto, procedería el examen de los motivos invocados con plenitud sobre los hechos que han de ser tomados en consideración en el recurso de casación.

Pero para la integración de los hechos que se pretende, se precisa de unos presupuestos que no concurren en el caso que nos ocupa, por las razones que a continuación se expresan.

El indicado artículo 88.3 de la LJ, permite integrar en los hechos admitidos como probados por el Tribunal de instancia, otros, por el Tribunal de casación, siempre que: a) el recurso se funde en el motivo previsto en la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA; b) los hechos que se pretenden integrar no resulten contradictorios con los declarados probados en la sentencia; c) los hechos que hayan sido omitidos por el Tribunal de instancia, estén suficientemente justificados según las actuaciones; y d) su toma en consideración ha de ser necesaria para apreciar la infracción de las normas del ordenamiento jurídico.

En el presente recurso de casación, aún cuando se hace referencia explícita al artículo 88.1.d) LJ, a nuestro entender no hay hecho omitido por la Sala de instancia, basta la lectura del Fundamento Jurídico Tercero, para poner de manifiesto que para el Tribunal de Instancia ninguna de las dilaciones imputadas, excepto la reconocida y admitida, aparecía debidamente documentada en el expediente de comprobación, ni consta que tuviera conocimiento formal de los requerimientos Corporación Bancaria de España, S.A., sujeto pasivo del impuesto, lo que acredita que la Sala de instancia tuvo presente en su totalidad el material fáctico, sin que se aprecie omisión alguna a los efectos de la integración pretendida; simple y llanamente la Sala de instancia utilizando el mismo material llegó a una conclusión distinta de la preconizada por el Sr. Abogado del Estado, abiertamente en contradicción con aquella.

Como se ha indicado, es doctrina reiterada que la apreciación de la prueba no es materia casacional y que no es necesario que en la sentencia conste el análisis pormenorizado de todas y cada una de las pruebas analizadas, a menos que se haya omitido alguna verdaderamente esencial, cosa que aquí no ocurre. La pretensión articulada desde esta perspectiva, excede del control de

razonabilidad de las conclusiones fácticas que este Tribunal de Casación puede efectuar, para entrar de lleno en una auténtica corrección de la valoración de las pruebas; puesto que dicha valoración no es ilógica, irracional o arbitraria, ni conculca reglas sobre prueba tasada o principios generales del derecho; que además, en todo caso, tampoco ha sido cuestionada por el Sr. Abogado del Estado, alegando la concurrencia de alguna de estas causas, sino que se ha limitado a una pretendida integración de los hechos, que, insistimos, es más un intento de sustitución de los hechos tenido por acreditados en la sentencia, por los que considera el Sr. Abogado pertinentes.

En definitiva, en lo que se refiere a la invocación del art. 88.3 de la LJCA, para integrar hechos omitidos por el Tribunal, dicho precepto posibilita la integración por la Sala de los hechos admitidos como probados por el Tribunal de instancia que, habiendo sido omitidos por este, estén suficientemente justificados en las actuaciones, pero no puede utilizarse a los efectos de sustituir la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia.

TERCERO.- Llegados a este punto, la otra perspectiva desde la que el Sr. Abogado del Estado aborda la controversia es estrictamente jurídica.

Parte el Sr. Abogado del Estado del presupuesto de que el procedimiento inspector respecto del grupo fiscal, es un procedimiento único, que se realiza necesariamente con la sociedad dominante pero que también se desarrolla y afecta a las entidades dependientes, por lo que cualquier actuación inspectora referente al Impuesto de Sociedades que se realice con cualquier entidad del grupo afecta a este; por lo que la sociedad dominante no puede pretender que no le afecte la conducta de las sociedades dependientes del grupo ni exigir una comunicación formal de las dilaciones en este régimen consolidado, dado que las entidades integrantes del grupo participan, por propia elección en un régimen especial de tributación en el que se integran los resultados de todas ellas. Existe una regla especial en el Impuesto de Sociedades, legalmente impuesta, consistente en que sólo se interrumpe el plazo de prescripción por la realización actuaciones de comprobación e investigación de sociedades dependientes, cuando se efectúen con conocimiento formal de la sociedad dominante; especialidad recogida específicamente para un instituto, pero sin que exista identidad de razón entre la regulación de la interrupción de la prescripción y las dilaciones del procedimiento inspector; por lo que no cabe extender la exigencia de conocimiento formal a la dominante en relación con la prescripción a otras materias, como son las dilaciones del procedimiento.

A nuestro entender, sin embargo, existe una relación inescindible entre el instituto de la prescripción y las dilaciones indebidas en la tramitación de los procedimientos tributarios, conectadas con los efectos que legalmente se prevé en los supuestos en los que el mero transcurso del tiempo previsto da lugar a la caducidad de los procedimientos y el efecto que se le reserva de no interrumpir el plazo prescriptivo. En ambos casos se pretende evitar el transcurso de tiempos injustificados o desproporcionados en la resolución de los procedimientos, creando el marco adecuado para dotar de la necesaria seguridad jurídica a las situaciones en conflicto, procurando una respuesta temporánea. El procedimiento debe finalizar dentro del tiempo máximo estipulado al efecto, se puede exceder el tiempo previsto cuando se producen dilaciones en el procedimiento imputables a la propia Administración, y sus efectos se proyectan, fundamentalmente, en no producirse el efecto interruptivo de la prescripción predicable con carácter general de las actuaciones inspectoras. Lo que conlleva un mandato implícito a la Administración de su deber de cumplir los plazos y de evitar dilaciones que llevan al incumplimiento de estos, con el fin de evitar la prescripción por el mero transcurso del plazo.

Partiendo de los presupuestos de hechos tenidos por acreditados en la sentencia de instancia, hemos de recordar que el concreto problema objeto de atención en este recurso, ha sido abordado y resuelto en varias ocasiones por este Tribunal, valga por todas la sentencia de 17 de julio de 2009, en la que se dijo lo siguiente:

" TERCERO.- Dado que el Abogado del Estado, como único motivo de casación, considera que ha existido una vulneración del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicable al caso por haber apreciado, la sentencia de instancia, indebidamente, la prescripción, procede examinar, ante todo, esta cuestión. En el presente caso, el problema se centra en determinar si las

actuaciones inspectoras llevadas a cabo con la sociedad dominante producen los efectos propios de un procedimiento inspector o, por el contrario, al ser sujeto pasivo el Grupo consolidado, la liquidación sólo puede practicarse al grupo, careciendo las liquidaciones realizadas a las sociedades que lo componen de efectos recaudatorios y, por lo tanto, sólo puede apreciarse la prescripción cuando se practique la liquidación al Grupo.

Desde la perspectiva que aquí interesa, el régimen de tributación de los grupos consolidados ha sido objeto de análisis por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 22 de marzo de 1999, señalando en el Fundamento Jurídico Quinto lo siguiente: "el régimen de tributación conforme al beneficio consolidado del Grupo de Sociedades fue establecido en España por los artículos 3º a 18 del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de Febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, con el propósito de eliminar la doble imposición intersocietaria de dividendos y facilitar así las inversiones financieras.

El Real Decreto Ley 15/1977 no dispuso expresamente, que el Grupo sería sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pero el Real Decreto 1414/1977, de 17 de Junio, que desarrolló reglamentariamente las normas legales sobre tributación del beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades, estableció claramente en su art. 1º, apartado 1, que "el Grupo de Sociedades a quien el Ministerio de Hacienda conceda el régimen de declaración consolidada tendrá el carácter de sujeto pasivo, conforme al artículo 33 de la Ley General Tributaria, para todas aquellas relaciones tributarias constitutivas de dicho régimen o derivadas del mismo".

Este artículo 1º, apartado 1, se remite al art. 33 de la Ley General Tributaria, por la sencilla razón de que los Grupos de Sociedades carecen de personalidad jurídica propia distinta a la de las sociedades que las integran, que sí tienen personalidad jurídica. Es menester aclarar que en 1977 nuestro Derecho mercantil ignoraba totalmente los Grupos de Sociedades, que encontraron su reconocimiento jurídico-privado en la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea, que se limitó a regular la obligación de presentar cuentas consolidadas de los mismos, pero sin conferirles en absoluto personalidad jurídica mercantil. La Sala no ignora que la sujeción pasiva debe establecerse por Ley (art. 10 .a) de la Ley General Tributaria y art. 31.3 de la Constitución española), por ello al no establecerla explícitamente el Real Decreto Ley 15/1977, se produjo una viva polémica doctrinal acerca de la posible ilegalidad del artículo 1º, apartado 1, del Real Decreto 1414/1977, sin embargo dicha polémica se decantó a favor de la subjetividad del Grupo de Sociedades, porque así se deducía implícitamente de diversos artículos del Real Decreto-Ley 15/1977 que regulaban la deuda tributaria del Grupo, su base imponible consolidada, su domicilio fiscal, la representación, etc.

Esta controversia ha quedado definitivamente zanjada por el artículo 79, apartado 1, de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que tajantemente dispone: "El grupo de Sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo".

Igual solución debe mantenerse respecto de la etapa anterior cuya normativa reguladora ha durado desde 1977 a 1995.

El planteamiento de la tributación conforme al beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades se funda en una serie de ideas y conceptos fundamentales, que son: El Grupo de Sociedades es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Las Sociedades integrantes del mismo no son sujetos pasivos, aunque sí son obligados tributarios, en especial respecto de las obligaciones de información contable, pues no podemos olvidar que el beneficio consolidado es el resultado de integrar los beneficios y pérdidas de todas y cada una de las sociedades que forman el Grupo, practicando los correspondientes ajustes, eliminaciones e integraciones. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades es el beneficio consolidado del Grupo, ajustado fiscalmente y sobre esa base imponible se aplica el tipo de gravamen, para determinar la cuota íntegra del Grupo, de la cual se deducen las bonificaciones, deducciones, retenciones, etc. hasta hallar la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Grupo de Sociedades. Determinada así la obligación tributaria, y dado que el Grupo de Sociedades carece de personalidad jurídica, el Real Decreto Ley 15/1977, estableció la responsabilidad solidaria de todas las sociedades del Grupo, sin perjuicio del reparto de la cuota, en proporción a las cuotas que hubieran correspondido a cada sociedad en concreto, si hubiera tributado

independientemente.

Las sociedades miembros continúan obligadas a llevar su contabilidad propia y a presentar la correspondiente declaración, y la sociedad dominante debe proceder a consolidar todos los balances y cuentas de resultados para así determinar la base imponible consolidada y practicar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que proceda.

El Real Decreto-Ley 15/1977 estableció en el artículo 16.2 que "reglamentariamente se regulará la representación del Grupo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como la capacidad y legitimación para recurrir "y el Real Decreto 1414/1977, como el Grupo de Sociedades carecía de personalidad jurídica propia, acordó, y esto es fundamental para los propósitos de este recurso de casación, en su artículo 26, que: "La Sociedad dominante del Grupo consolidado ostentará la representación del mismo en todas las relaciones con la Hacienda Pública constitutivas o derivadas del régimen de declaración consolidada, tanto en el orden de gestión para la liquidación y recaudación de los tributos comprendidos en el mismo, como en el de resolución de reclamaciones. "Esta representación se entenderá implícitamente concedida al adoptarse los acuerdos a que se refiere el art. 4º", o sea los de aceptación del régimen de beneficio consolidado por todas y cada una de las sociedades del Grupo.

Precisado lo anterior, es necesario recordar que el artículo 66, apartado 1, de la Ley General Tributaria establece que la interrupción de la prescripción se producirá por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, que en el caso de autos al carecer el Grupo de personalidad jurídica debe hacerse con su representante tributario, que por expresa disposición legal (uso de la habilitación legal mencionada) es la sociedad dominante.

Esto significa que toda actuación administrativa seguida con conocimiento formal de la sociedad dominante interrumpe globalmente la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el Impuesto sobre Sociedades del Grupo, y por el contrario las actuaciones que se sigan aisladamente con las sociedades dominadas, sin expreso y formal conocimiento de la sociedad dominante, carecen de toda virtualidad interruptiva de la prescripción (...).

Esta tesis interpretativa ha sido confirmada, a estos efectos, con valor de interpretación auténtica por el artículo 79, apartado 4, de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades que dispone: "Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del Grupo de sociedades, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirá el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo de sociedades", y "a sensu contrario" si no existe conocimiento formal de la sociedad dominante, las actuaciones seguidas con las sociedades dominadas carecen de efecto interruptivo, pues ciertamente ni siquiera cabe hablar de interrupción del derecho a liquidar a las sociedades dominadas, porque no son sujetos pasivos".

Utilizando esta argumentación, y aplicando sus efectos al caso de autos, debemos entender que si las actuaciones administrativas de investigación realizadas frente a la sociedad dominante interrumpen el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades, de igual forma, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras realizadas con la sociedad dominante proyecta sus efectos sobre todo el Grupo consolidado, y, por lo tanto, si se dan las circunstancias que la norma exige, la acción de la administración para determinar la deuda resultaría prescrita.

En consecuencia, procede comprobar si, efectivamente, las actuaciones realizadas con la sociedad dominante (Banco Bilbao Vizcaya, S.A.), tal y como recoge la Audiencia Nacional en su sentencia y se deriva también del expediente administrativo, han estado interrumpidas por más de seis meses de forma injustificada. Desde la presentación de alegaciones, en fecha de 7 de octubre de 1992, por parte de la sociedad dominante, hasta la notificación de la liquidación no consta actuación alguna de carácter interruptivo, lo que supone un lapsus injustificado de inactividad, por parte de la Administración, superior a los seis meses. Como consecuencia de ello, se considera que la presentación de alegaciones no ha tenido efecto interruptivo sobre la prescripción y este efecto se traslada al siguiente acto que, en este caso, es la notificación de la liquidación tributaria. Y así, cuando ésta tiene lugar, el 28 de noviembre de 1995, ya se había producido la prescripción por transcurso de más de cinco años desde la presentación de la declaración (30 de junio de 1986, teniendo en cuenta que el plazo para efectuar dicha declaración

finalizaba el 1 de julio de dicho año) hasta la notificación de la liquidación derivada de las actuaciones inspectoras (28 de noviembre de 1995).

Por todo ello, hay que entender que efectivamente la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria se ha producido y procede, por lo tanto, desestimar el motivo " .

Fundamentos los anteriores plenamente aplicable al caso de autos, por lo que la sentencia de instancia en cuanto declara la prescripción por el transcurso del plazo al efecto, sin que se le pueda otorgar efectos interruptivos a las actuaciones inspectoras iniciadas en 15 de marzo de 2000 y finalizadas con la liquidación de 12 de mayo de 2003, notificada al obligado tributario el 14 de mayo de 2003, al haber sobrepasado el límite de veinticuatro mensualidades, una vez descontados como dilaciones imputables al contribuyente los 174 días.

CUARTO.- Las anteriores reflexiones conducen a la desestimación de este recurso de casación, procediendo, artº 139.2 de la LJ , a imponer las costas a la parte recurrente, con el límite de 6.000 euros para los honorarios del Letrado de la recurrida.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2009 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 215/06 , condenando en costas a la recurrente, con la limitación establecida en el fundamento de derecho cuarto.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.