

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079205

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1197/2020, de 23 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2839/2019

SUMARIO:

Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Nulidad de la sanción. Dos de las cuestiones planteadas han sido resueltas, en un sentido contrario al postulado por la recurrente en la STS de 23 de julio de 2020, recurso nº 1993/2019 (NFJ078510)], en el sentido de que nada impide a la Administración dar comienzo al procedimiento sancionador antes de que se haya notificado la liquidación de que dimana, por lo que se abordan los dos restantes. El problema jurídico planteado es si puede aducirse, como motivo frente a la sanción recurrida, que la liquidación que da lugar a ésta se dictó una vez agotado el plazo, por prescripción, del ejercicio de la facultad liquidadora de la Administración, dado que, como la propia parte recurrente afirma gráficamente sin liquidación no hay sanción. El Tribunal se remite a la STS de 10 de junio de 2020 recurso nº 6622/2017 (NFJ078086), y añade que la separación de procedimientos es institución que, pese a lo planteado en el auto de admisión, no está aquí concernida ni ha de ser tenida en cuenta como determinante de la decisión, pues aun conceptualmente retrotraídos a la situación legal previa a esa separación, se mantendrían idénticas las relaciones sustantivas entre la liquidación y la sanción. Pese a la invocación del art. 189.3 LGT, tampoco estamos en presencia de una cuestión atinente a la prescripción de la potestad para sancionar y los efectos que en ésta provoque la de la potestad de determinar la deuda tributaria y sus interrupciones, sino ante la nulidad de la sanción -esgrimida por el sancionado y de obligado examen judicial- con fundamento, entre otros motivos, en que el hecho sancionado no es típico, es decir, no observa el presupuesto de la norma, pues no se ha incumplido el deber de ingresar el tributo en los casos en que, por prescripción de la potestad y consiguiente extinción de la deuda (efecto explícito *ipso iure* del art. 69.3 LGT.), no hay tal deuda y, por tanto, base fáctica ni habilitación para sancionar. Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el art. 24.1 CE -tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta. Sucede en este caso que, aunque daba ser casada la sentencia impugnada, por descansar en un criterio restringido de la libertad impugnatoria del sancionado, en contradicción con la doctrina que se establece, no cabe decir lo mismo del recurso contencioso-administrativo de instancia. Así, por razón del criterio adoptado por la Sala juzgadora al prescindir, equivocadamente, del análisis y pronunciamiento sobre la prescripción de la liquidación -a los meros efectos de su afectación, si cabe, al juicio de nulidad de la sanción allí impugnada, dimanante de ella- no estamos en situación idónea para conocer, en plenitud, los detalles del caso y determinar, por nosotros mismos, el destino final del litigio. No cabe olvidar que la prescripción, en el ámbito tributario, no se limita por lo común a la apreciación de la mera distancia temporal entre dos fechas inicial y final, sino que se concreta habitualmente en un sistema legal enrevesado que relega a un examen minucioso -y valorativo de conductas e intenciones- la apreciación final sobre si hay o no prescripción. Tal tarea analítica deberá afrontarla el Tribunal *a quo*, a fin de advenir si la potestad de determinación, mediante liquidación, de la deuda, estaba o no prescrita y, en caso afirmativo, anular la sanción como consecuencia necesaria de tal apreciación, sin que a ello obste, en modo alguno, la firmeza de la liquidación, por lo que se ordena la retroacción de las actuaciones y su reenvío a la expresada Sala de instancia, a fin de que se pronuncie sobre las pretensiones y motivos omitidos y dicte sentencia que decida, en el sentido que proceda, sobre

la prescripción de la facultad liquidatoria, a los solos efectos sancionadores [Vid., ATS, de 26 de septiembre de 2019, recurso n.º 2839/2019 (NFJ074961), que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Madrid, de 27 de febrero de 2019, recurso nº 696/2017 (NFJ079206) que se retrotrae].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69, 104, 150, 189, 208, 209 y 239.
Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Don Francisco Jose Navarro SAnchis.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.197/2020

Fecha de sentencia: 23/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2839/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2839/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1197/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2839/2019, interpuesto por el procurador don Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de la entidad mercantil FAMARAL MEDIA, S.L., contra la sentencia nº 203/2019, de 27 de febrero, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 696/2017 . Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de febrero de 2019, arriba referenciada, cuyo fallo acuerda lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad FAMARAL MEDIA, S.L., como sucesora, por absorción, de la entidad GESCOMPRA ÓPTIMA, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 24 de julio de 2017, sobre acuerdo sancionador en concepto Impuesto sobre el Valor Añadido periodos de 2009/2010, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre [...]"

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, el procurador don Rodrigo Pascual Peña en representación de FAMARAL MEDIA, S.L. -FAMARAL, en adelante-, presentó escrito el 10 de abril de 2019, preparando la casación contra la sentencia mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas en primer lugar, los artículos 189.3.a), 150.2 y 208.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), porque según el primer precepto citado "la iniciación y desarrollo de actuaciones inspectoras [respecto] de un obligado tributario, además de la comunicación de inicio de un procedimiento sancionador, determina la interrupción del cómputo del plazo de 4 años para que se produzca la prescripción del derecho de la Administración no sólo a liquidar, sino también para imponer sanciones". Ahora bien, y "[n]o obstante lo anterior, en aras a preservar el principio constitucional de seguridad jurídica, el artículo 150.1 de la LGT establece, por lo que respecta al procedimiento de comprobación y sus efectos en el procedimiento sancionador, que las actuaciones inspectoras han de concluir en un plazo máximo de 12 meses, por lo que la inspección ha de desarrollarse de la forma más rápida y razonable posible, sin paralizaciones ni dilaciones que no tengan una razón de ser, las cuales no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución (artículo 104.2, párrafo segundo, de la LGT), con fundamento en el principio de seguridad jurídica. De ahí que el artículo 150.2 de la LGT establezca que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento determinará, entre otras cuestiones, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el meritado plazo, hasta la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado con posterioridad a la finalización de dicho plazo, y ello tanto a efectos de la regularización de cuota e intereses de demora como de la imposición de la sanción". Y en segundo lugar invoca la vulneración de los artículos 178, 183.1 y 209.2 de la LGT "[d]ado que el acuerdo de inicio del expediente sancionador, origen del acuerdo de imposición de sanción impugnado, se dictó y notificó en la misma fecha (16/07/2014) en que se incoó el acta de conformidad que contenía la propuesta de liquidación dictada por la Administración tributaria respecto del mismo concepto tributario (IVA) y mismo período impositivo (2009/2010), y, por tanto, antes de que se dictase el correspondiente acuerdo de liquidación". En opinión de la recurrente, sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción, pues, en caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podría originar el tipo infractor (la liquidación) y, por tanto, antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

3. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 23 de abril de 2019, que ordenó el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera. FAMARAL, recurrente, ha comparecido el 30 de mayo de 2019 y el ESTADO lo hizo el 27 de mayo precedente, dentro ambas partes del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 26 de septiembre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos términos:

"[...] 1) Aclarar si, dada la exigencia legal de separación de los procedimientos inspector y sancionador, una sanción tributaria puede ser impugnada y anulada con fundamento en que la liquidación tributaria, derivada de un procedimiento de inspección, se ha ejercido tras la prescripción extintiva de la potestad correspondiente, con el efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda liquidada en caso de que se hubiera excedido el plazo legalmente previsto para este último procedimiento.

2) Determinar si la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado (o de entenderse notificado ex artículo 156.3 de la LGT) la liquidación determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

3) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT , debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario.

4) Esclarecer si el problema jurídico suscitado en las preguntas anteriores podría variar en su solución por razón de que el procedimiento inspector de que dimana la sanción controvertida haya concluido con la firma en conformidad del acta, dando lugar a la propuesta de liquidación que vincula tanto a la Administración como al inspeccionado [...]"

2. El Procurador Sr. Pascual Peña, en nombre de FAMARAL, interpuso recurso de casación en escrito de 11 de noviembre de 2019, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se dicte sentencia que case y anule la sentencia recurrida, estimando plenamente el recurso de casación.

Cuarto.

Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 17 de enero de 2020, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del presente recurso, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

Quinto.

Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 15 de septiembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en aclarar si la sentencia impugnada por esta vía del recurso -extraordinario- de casación es conforme a Derecho, teniendo en cuenta la interpretación procedente de los preceptos a que se refieren las preguntas que formula el auto de admisión. Así,

(1) dada la exigencia legal de separación de los procedimientos inspector y sancionador, si una sanción tributaria puede ser impugnada y anulada con fundamento en que la liquidación tributaria, derivada de un procedimiento de inspección, se ha ejercido tras la prescripción extintiva de la potestad correspondiente, con el

efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda liquidada en caso de que se hubiera excedido el plazo legalmente previsto para este último procedimiento.

(2) Si la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado (o de entenderse notificado ex artículo 156.3 de la LGT) la liquidación determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

(3) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario.

(4) Finalmente, el auto suscita la cuestión de si problema jurídico suscitado en las preguntas anteriores podría variar en su solución por razón de que el procedimiento inspector de que dimana la sanción controvertida haya concluido con la firma en conformidad del acta, dando lugar a una propuesta de liquidación que vincula tanto a la Administración como al inspeccionado.

Segundo.

Acotación del objeto de este recurso de casación, a la vista de la reciente jurisprudencia referida al inicio del procedimiento inspector.

Es obligado precisar que los puntos 2 y 3 de las cuatro cuestiones de interés casacional que formula el auto de admisión han dado lugar a una doctrina muy reciente de esta Sala, interpretativa de los artículos 209.2 LGT y sus concordantes, en un sentido contrario al postulado por FAMARAL en este recurso (vid., al respecto, las sentencias de 23 de julio y 17 de septiembre de 2020, pronunciadas respectivamente en los recursos nº 1993 y 3277/2019), en que la mayoría de la Sección se decantó por considerar que nada impide a la Administración, por razón del contenido del precepto indicado y sus concordantes, dar comienzo al procedimiento sancionador antes de que se haya notificado la liquidación de que dimana.

Por tan razón, quedan sobrevenidamente extra muros de esta casación tales puntos 2 y 3 del auto de admisión, por lo que afrontamos el examen de los restantes.

Además de ello, hemos de tomar en consideración, aun precisando algunos matices distintivos, que en nuestra sentencia de 10 de junio de 2020 -recurso de casación nº 6622/2017- hemos alcanzado la misma conclusión, si bien partiendo, como luego diremos, del conocimiento de datos que, en el presente asunto, dada la inactividad administrativa y judicial, no podemos advenir en todo su alcance.

Tercero.

Consideraciones sobre la situación fáctica analizada en la sentencia de instancia.

En resumen, el problema jurídico que el recurso suscita y ahora debemos dilucidar, en el ámbito de las relaciones entre la liquidación de la deuda tributaria y la sanción consistente en dejar de ingresar tempestivamente la suma dineraria resultante, es si, ante una situación de firmeza administrativa de la primera -la tácitamente inferida del silencio tras la firma de un acta de conformidad-, que no fue recurrida, lo que determinó, por consiguiente, su inimpugnabilidad administrativa y judicial, cabe esgrimir, con ocasión de la posterior impugnación -administrativa y judicial- de la sanción impuesta, defectos propios o inherentes a la liquidación o, como argumenta la sentencia de instancia -siguiendo la opinión del TEAR- solamente se pueden hacer valer los motivos propios de este acto sancionador, sin apelar a aquellos otros que, de prosperar, harían caer por su propia base el presupuesto típico que legitima el ejercicio de la potestad sancionadora.

Dicho de otro modo más sintético y vinculado al caso, si puede aducirse, como motivo frente a la sanción recurrida, que la liquidación que da lugar a ésta se dictó una vez agotado, por prescripción, el ejercicio de la facultad liquidadora de la Administración, dado que, como la propia parte recurrente afirma gráficamente -aunque

para sustentar la tesis ya excluida del examen del auto de admisión- sin liquidación no hay sanción, verdad axiomática que, no obstante tal calidad, hemos de repetir una y otra vez.

Comencemos por hacer referencia a los fundamentos denegatorios que expone la sentencia combatida en casación. En ella se excluye la posibilidad de analizar la duración de las actuaciones inspectoras a efectos de determinar la existencia o no de prescripción de la acción para imponer sanciones:

"[...] Sobre dicha cuestión hay que señalar que, como ya se argumentó en la resolución recurrida del TEAR, alegaciones contra el acta incoada por la Inspección de los Tributos y firmada en conformidad por la interesada, no deben ser tenidas en cuenta al ser firme el acto administrativo del que traen su causa.

Efectivamente, como se razona en dicha resolución, en la impugnación del acuerdo sancionador, no pueden ser objeto de análisis las cuestiones relativas a las actuaciones que concluyeron con el acta firmada en conformidad por la obligada tributaria, pues dicha acta pudo ser impugnada y en esa impugnación podía haber alegado los motivos que hubiera considerado oportunos frente a la misma, como la duración de las actuaciones a los efectos de lo dispuesto en el art. 150 de la Ley General tributaria, pero dicha cuestión no puede ser analizada en la impugnación del acuerdo sancionador.

Por tanto, no procede entrar a valorar la procedencia o no de la liquidación resultante del acta de conformidad, pues adquirió firmeza, al no haber sido impugnado en el plazo legalmente fijado, teniendo en cuenta, que incluso en aquellos casos que pudiera haberse alegado prescripción, como es el presente caso, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2006 (Recurso: 3417/2001) señala que "... el tema de la prescripción - aunque haya de aplicarse de oficio por la Administración- sólo puede suscitarse en vía jurisdiccional si no se ha consentido que el acto administrativo adquiera firmeza en la propia vía administrativa...".

Por tanto, no procede entrar a analizar en la impugnación del acuerdo sancionador las dilaciones imputadas por la Administración en el procedimiento de comprobación que concluyó con el acta de conformidad sin que la resolución recurrida incurra en ningún tipo de incongruencia, pues en ella se razona los motivos por los que no procede analizar las discrepancias de la recurrente con las dilaciones imputadas por la Administración en el procedimiento de comprobación que concluyó con el acta de conformidad.

Por ello no puede considerarse que se produzca vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido por el art. 24 de la Constitución Española, pues es la propia inactividad del recurrente, al no presentar la reclamación económico administrativa en el plazo legalmente previsto, frente a la liquidación resultante del acta de conformidad lo que impide entrar a analizar la procedencia o no del acuerdo de la prescripción que se invoca, por haber adquirido firmeza, debiendo limitarse el examen de la prescripción en el presente recurso, únicamente a las actuaciones del procedimiento sancionador, pero no a las actuaciones que concluyeron con el acta practicada en conformidad, satisfaciéndose el referido derecho a la tutela judicial efectiva con el acceso al presente recurso contencioso administrativo, aunque no puedan valorarse la procedencia o no de la prescripción de las actuaciones de comprobación a que alude el recurrente.

En consecuencia, teniendo en cuenta que el acta practicada en disconformidad determinó la interrupción de la prescripción, y siendo un acto administrativo firme, determinó también que los actos administrativos que le precedieron interrumpieran la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, lo que supuso la interrupción de la prescripción para imponer sanciones, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 189.3 de la Ley General Tributaria [...].

Frente al expresado criterio -que, adelantémoslo, supone una especie de ultraactividad de la firmeza administrativa, pues los efectos adversos que provoca la pasividad del destinatario de la liquidación no se limita a la inatacabilidad de ésta, sino que se proyecta también sobre actos posteriores y de naturaleza distinta, como lo es el acuerdo sancionador- FAMARAL razona lo siguiente en el escrito de interposición:

"[...] Pese a que el artículo 208.1 de la LGT establece la tramitación separada de los procedimientos de aplicación de los tributos (el de inspección, entre ellos) y del procedimiento sancionador, salvo renuncia del obligado tributario, el artículo 189.3.a) de la LGT dispone que "Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización".

Es innegable, pues, que la iniciación y desarrollo de actuaciones inspectoras cerca de un obligado tributario, además de la comunicación de inicio de un procedimiento sancionador, determina la interrupción del

cómputo del plazo de 4 años para que se produzca la prescripción de la acción de la Administración para imponer sanciones, no sólo del derecho a liquidar.

Es importante recalcar que, en aras a preservar el principio constitucional de seguridad jurídica, el artículo 150.1 de la LGT establece, por lo que respecta al procedimiento de comprobación, con efectos en el procedimiento sancionador, que las actuaciones inspectoras han de concluir en un plazo máximo de 12 meses (actualmente 18), por lo que la inspección ha de desarrollarse de la forma más rápida y razonable posible, sin paralizaciones ni dilaciones que no tengan una razón de ser, las cuales no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución (artículo 104.2, párrafo segundo, de la LGT). De ahí que el artículo 150.2 de la LGT establezca que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento determinará, entre otras cuestiones, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el meritado plazo, hasta la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado con posterioridad a la finalización de dicho plazo, y ello, hemos de entender, tanto a efectos de la regularización de cuota e intereses de demora, como, por supuesto, de la imposición de la sanción.

Por consiguiente, si tales actuaciones inspectoras tienen virtualidad para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción de la acción para imponer sanciones, en un procedimiento separado e independiente del procedimiento inspector, el derecho a la defensa y a obtener la tutela judicial efectiva de los Tribunales demanda la posibilidad de analizar si tales actuaciones inspectoras se ajustaron a Derecho, bien porque se hubiera podido superar su plazo máximo de duración legalmente establecido, bien por cualquier otro motivo de índole jurídica y, llegado el caso, impugnar su validez y efectividad exclusivamente en el procedimiento sancionador, sin que ello suponga, al contrario de lo que afirma la sentencia recurrida, presentar alegaciones contra un acta de conformidad (en realidad, contra la liquidación derivada del mismo), por ser dicho acto administrativo firme, ya que dicha firmeza no se ha discutido en ningún momento, ni se ve cuestionada en absoluto porque se pretenda privar de virtualidad para interrumpir la prescripción de la acción sancionadora a las actuaciones que dieron lugar a la regularización realizada en un procedimiento separado e independiente del sancionador. Tampoco juzgamos relevante el hecho de que, en nuestro caso, se llegase a considerar en el procedimiento seguido contra la liquidación derivada de un acta de disconformidad (hubo un acta de conformidad y otra de disconformidad) que tales actuaciones inspectoras se excedieron de su plazo máximo de duración (con la consiguiente prescripción parcial del derecho a liquidar), pues, si bien lo lógico y normal es que la consecuencia fuera la misma en ambos casos, lo cierto es que bien pudiera no haberse impugnado dicha liquidación y nuestro derecho a cuestionar la duración de las actuaciones inspectoras en el presente procedimiento seguiría, a nuestro juicio, incólume, pues no vinculamos tal derecho a la liquidación que pudiera haberse dictado, sino a su relevancia y trascendencia únicamente en el procedimiento sancionador.

En definitiva, lo que se pretende al cuestionar la validez de las actuaciones inspectoras a los solos efectos de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción de la acción sancionadora no es, en contra de la sentencia recurrida, "valorar la procedencia o no de la liquidación resultante del acta de conformidad", ni tan siquiera, en realidad, analizar o cuestionar, como se señala en la cuestión con interés casacional 1), si "la liquidación tributaria, derivada de un procedimiento de inspección, se ha ejercido tras la prescripción extintiva de la potestad correspondiente, con el efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda liquidada en caso de que se hubiera excedido el plazo legalmente previsto para este último procedimiento" (pues, a estos efectos y dado que aquí se habla estricta y exclusivamente del procedimiento sancionador, independiente del inspector, resulta irrelevante lo que hubiera podido suceder con la prescripción en el procedimiento inspector, de haberse impugnado la liquidación, inatacable e inatacada en este litigio, hasta el punto de que ni tan siquiera la estimación de nuestra pretensión, con la consiguiente declaración de superación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, tendría ningún efecto en la validez de dicha liquidación firme), sino que, lo que se pretende es que en el procedimiento sancionador se pueda analizar la adecuación a Derecho de unas actuaciones inspectoras, desarrolladas en otro procedimiento, pero a las que la Ley les atribuye plena efectividad en el procedimiento sancionador, máxime cuando afectan a un aspecto tan relevante, desde la óptica del principio de seguridad jurídica, como es la prescripción de la acción sancionadora y, en concreto, a la interrupción de su cómputo.

La anterior conclusión no se ve alterada, y aquí enlazamos con la cuestión con interés casacional 4) del auto de admisión de la Sección Primera, por el hecho de que el interesado decidiera, en su día, no impugnar la liquidación derivada del acta de conformidad (en la sentencia se califica como "inactividad ... frente a la liquidación" lo que no era más que el legítimo ejercicio del derecho a no recurrir un acto administrativo), pues, la

conformidad sólo podía ser prestada respecto de los hechos, no respecto de cuestiones de carácter jurídico. Es más, si el interesado hubiera decidido impugnar dicha liquidación, cosa que no hizo, no hubiera habido ningún inconveniente ni obstáculo para que hubiera podido cuestionar la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por la imputación a la Administración de determinadas dilaciones en el desarrollo del procedimiento con base en la doctrina acuñada por el TS, para el que en la interpretación de los preceptos legales aplicables juega un papel decisivo el factor teleológico y, por tanto, la interpretación jurídica de las circunstancias concurrentes.

En definitiva, no existe ningún impedimento legal, ni jurisprudencial (sino todo lo contrario), para que en la impugnación de un acuerdo sancionador, con independencia de que éste tenga su origen en una liquidación derivada de un acta de conformidad o de disconformidad, se cuestione la validez y eficacia de unas actuaciones inspectoras que, más allá de sus efectos en el procedimiento inspector, despliegan plena eficacia, por expresa previsión legal [artículo 189.3.a) de la LGT], en el procedimiento sancionador [...]."

Cuarto.

Razonamientos de la Sala sobre la firmeza administrativa y sus efectos, en relación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

1) En realidad, para dar respuesta debida a la trascendental cuestión suscitada en el auto de admisión, ciñéndonos a lo que se nos pregunta, resulta obligado, tal como autoriza el artículo 93.1 de la LJCA -expresión singular en casación del más amplio principio procesal consagrado en el aforismo *iura novit curia*-, atenernos al debate procesal trabado en la instancia y en este proceso -en la parte subsistente a la depuración del objeto, sobrevenida, de que ya hemos dado cuenta-.

A este respecto, como ya se ha señalado al inicio del fundamento anterior, de lo que se trata estrictamente en este recurso de casación, a fin de establecer doctrina jurisprudencial, es de definir el alcance o contenido impugnatorio del que puede disponer el sancionado, en su calidad de legitimado activamente en un proceso contencioso-administrativo, frente al acto sancionador que constituye el objeto litigioso; y si tales motivos de nulidad que cabe esgrimir para obtener su anulación son plenos o están delimitados, cercenados o confinados por la actitud previa del interesado en relación con otro acto administrativo distinto, el de liquidación, por más que entre uno y otro acto haya una indudable y lógica conexión -justamente el único punto que no es objeto de discordia en esta casación-, nexa que presenta facetas tanto sustantivas como procedimentales.

2) En nuestro criterio, el núcleo del problema jurídico presentado radica en los dos puntos precisados: en primer término, el del efecto conclusivo u obstativo de la firmeza administrativa derivada de la falta de una impugnación de un acto y su extensión o prolongación a otros posteriores, y qué habilitación legal permitiría tal limitación; y, en segundo lugar, el de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), que puede ponerse en conexión con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56,1; 65 y 67.1 de la Ley de esta Jurisdicción). Este derecho fundamental no consiente, podemos adelantar ya- que los motivos de nulidad que puedan aducirse frente a un acto fiscalizado jurisdiccionalmente queden restringidos por el hecho de la firmeza administrativa de un acto anterior y condicionante del que se impugna.

3) La mal llamada cosa juzgada administrativa -expresión errónea en tanto referida a la tarea de juzgar, que no es propia del ejecutivo, sino exclusiva del poder judicial- sólo discurre en el terreno formal, esto es, en la imposibilidad de revisar una actuación -la tesis vale para toda la Administración, sin restricción a los actos de naturaleza tributaria-, cuando el propio interesado en reaccionar frente a ellos ha evidenciado su voluntad de consentirlos. Trasladada tal afirmación a nuestro caso, es patente que la liquidación presuntamente inferida del acta de conformidad, al no haber sido impugnada por FAMARAL, despliega sus efectos propios, entre otros la posibilidad de ejecución forzosa.

Ahora bien, que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente -algo que, por más que se explique, no llega a calar en la totalidad de la comunidad jurídica-, queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la

mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción.

4) La argumentación excluyente de la sentencia de instancia, sin mencionarla -es posible que sin tomarla en consideración- parte de una idea de firmeza más propia de las resoluciones judiciales que de los actos de la administración, en tanto incorpora una especie de presunción ultra vires, no sólo de validez del acto de liquidación, porque no fue impugnado, sino de acierto de su contenido, que sería la razón, no explicitada, que haría posible blindar un hecho puramente negativo, no examinado formalmente -que la liquidación no ha sido adoptada tras declinar el ejercicio de la potestad conferida al efecto por la Ley (arts. 64 y concordantes de la LGT)- tomándolo como presupuesto intangible en actos posteriores, que quedarían así mutilados, como en este caso ha sucedido, en sus posibilidades de revisión.

Expresado de otro modo, la Sala de Madrid, siguiendo el criterio erróneo del TEAR correspondiente, ha empleado para resolver el recurso jurisdiccional -por mejor decir, no resolver- un concepto expansivo de cosa juzgada -administrativa-, no limitada al efecto formal de firmeza, que aquí no se discute en absoluto, pues no se pretende anular la liquidación, sino extendida al aspecto material, esto es, para abonar la presunción legal e irrefragable de certeza y acierto de ese acto de liquidación, con único sustento en que ésta no se recurrió y, dentro de tal presunción, la negación de que tal acto estuviera aquejado de prescripción extintiva, aun cuando tal cuestión no hubiera sido examinada, para denegar que concurriera.

5) Por tanto, lo que es válido y admisible para determinar la deuda tributaria, esto es, que la firmeza provocada por la voluntad del comprobado -dato al que no parece ajeno el hecho de que el acta fuera extendida con su conformidad-, no lo es, en absoluto, como freno objetivo al empleo de determinados motivos jurídicos que cabe esgrimir frente a la sanción derivada del incumplimiento fiscal constatado en dicho acto firme. Aceptar lo contrario sería tanto como brindar a la Administración una ventaja procesal indudable -y a un tiempo inadmisibles-, mediante la cercenación de las armas impugnatorias que se permitirían al sancionado para desarrollar con plenitud su pretensión anulatoria de ésta.

6) Algunas consideraciones añadidas hacen más patente, aún más si cabe, la conclusión que alcanzamos.

La primera de ellas, que el acto consentido es -solo- el de liquidación, no así el de sanción. Sobre la sanción no ha habido aquiescencia, ni aun tácita. El efecto de firmeza o el consentimiento anudado a ella afecta al acto que no se impugna, no a los otros actos.

Además, si la falta de impugnación de la liquidación es eficaz para dejarla inamovible, también debería serlo para no presumir la validez, acierto o certeza de sus elementos determinantes, en tanto no han sido objeto de examen, ni aun administrativo.

La segunda consideración es que la sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado -equiparable a estos efectos al condenado penal- no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador.

La tercera consideración, que no por más obvia está menos necesitada de ser recordada, es que la prescripción se aprecia de oficio, así como que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

A tal efecto, el artículo 69 LGT, dentro de la sección relativa a la prescripción, dispone lo siguiente, en sus apartados 2 y 3:

"[...] Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción...

...2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria [...]"

7) El primero de tales apartados, que incluso esta Sala ha extendido, en algunas ocasiones, al control judicial -lo que entraña algunos problemas dogmáticos, sobre todo en sede casacional, que no es ocasión de recordar-, obliga a la Administración a apreciar de oficio la prescripción -en este caso, la que afecta a la facultad de liquidar-, lo que implícitamente conlleva dos efectos naturales: de un lado, que se ha de abstener de iniciar o proseguir un procedimiento de comprobación si ha decaído, por prescripción -esto es, por presunción iuris et de iure de abandono de la facultad que la ley anuda a su ejercicio tempestivo-, porque en tal caso la potestad, aplicada al caso, ha desaparecido; además, que la prescripción puede también ser apreciada ex post facto para deshacer los efectos jurídicos indebidos de un acto liquidador adoptado pese a la prescripción extintiva.

8) Esos deberes estrictamente tales -no pías recomendaciones carentes de valor jurídico- que pesan sobre la Administración entrañan, de suyo, un especial deber de cuidado, conectado con el principio de buena administración (que ancla su proclamación en los artículos 103 CE y 3 de la Ley 40/2015), a fin de evitar, a toda costa, que las situaciones de acaecimiento de la prescripción sucedan en perjuicio del interesado; y, si lo hacen, no escudarse en la pasividad o inacción propia o esperar la iniciativa impugnatoria de aquél, incompatible con el deber de apreciar de oficio la concurrencia de dicha causa impeditiva de la liquidación.

El apartado tercero refuerza rotundamente lo anterior, al decir que "[L]a prescripción ganada extingue la deuda tributaria", efecto susceptible, con claridad, de extensión al ámbito sancionador, pues como la propia parte recurrente afirma, en expresión lapidaria que hacemos nuestra "sin liquidación (por prescripción) no hay sanción". En suma, que para esclarecer si un acuerdo sancionador es o no conforme a Derecho, cabe determinar, en el ámbito de la impugnación seguida frente a la sanción, si la liquidación fue dictada y notificada en debido tiempo legal, pues de no ser así, queda extinguida ope legis la liquidación -por decaimiento sobrevenido del ejercicio de la potestad que apodera a la Administración para establecerla-, ya que, de ser así, esto es, de haberse extinguido la deuda tributaria por prescripción, ya no hay deber alguno de naturaleza fiscal que haya sido incumplido y cuya inobservancia sirva de tipo infractor a la sanción impuesta.

9) En tal sentido, la asociación que la resolución del TEAR de Madrid construye en el F.J. 4º acerca de que "...[del] acuerdo de liquidación, firmado en conformidad por la interesada, no puede sino confirmarse la existencia por un lado del elemento objetivo y por otro de la culpabilidad en grado de dolo" no podemos compartirla, pues de tales palabras se extrae, como consecuencia de la firma en conformidad del acta, así como de la falta de impugnación ulterior, no ya la existencia de una deuda tributaria -lo que no es controvertible- sino la presencia de elementos propios de la infracción como acto posterior y diferente, que quedarían así petrificados e inmunes a su control jurisdiccional, aun cuando lo fueran para fiscalizar un acto que, es de repetir, posee una índole jurídica netamente diferente. Es de recordar que la conformidad se presta a los hechos del acta, no a la aplicación de las normas; y que la firmeza administrativa de la liquidación así configurada tiene un alcance propio que no puede ser extrapolado a la sanción.

10) Como colofón a lo expuesto, que la ley fiscal disponga que la prescripción, en el citado artículo 69 LGT, ha de apreciarse de oficio y también señale que la deuda prescrita queda extinta, relativiza grandemente, hasta su virtual desaparición, el principio de firmeza administrativa que la sentencia a quo erige en el centro de su tesis, pues la prescripción, tal como es configurada por la ley, única fuente de legitimidad del actuar administrativo, su apreciación y sus efectos no se pueden hacer depender del grado de actividad o reacción del afectado, porque aquella ordena su apreciación de oficio, esto es, al margen e incluso contra la voluntad del destinatario del acto. En el decir legal "...sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario".

11) Lo que se ha dicho en relación con la prescripción, que cuenta con el añadido del deber de aplicarse de oficio, como hemos resaltado, es también válido para los demás elementos o presupuestos de la liquidación, como determinantes de la legalidad de la sanción y, en tal medida, susceptibles de ser esgrimidos, con plena libertad, por quien pretenda que se declare su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Basta para robustecer esta necesaria conclusión con hacer referencia a las vulneraciones más graves que quepa apreciar en los actos de la Administración, como son las causas de nulidad de pleno derecho, donde también hay un mandato legal para su apreciación de oficio. Piénsese, por ejemplo, en un acto de liquidación dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; o, por localizar un ejemplo más próximo a nuestra jurisprudencia reciente, en una liquidación dictada tras seguirse indebidamente un procedimiento de verificación de datos, que hemos declarado en varias sentencias que conlleva la nulidad de pleno derecho al amparo del artículo 217.1.e) LGT. En tales casos se hace evidente que la firmeza surgida del hecho de no impugnar un acto administrativo no puede provocar jurídicamente que éste quede blindado a todo trance y resulte por ende inatacable.

Pues bien, si esto es así en relación con el propio acto firme, a fortiori lo será cuando el acto que se combate judicialmente es otro distinto a aquél para el que juega la firmeza, aun con las limitaciones que hemos señalado de forma ejemplificativa.

12) Por lo demás, la posibilidad de basar la nulidad de un acto en vicios o infracciones imputables a otro que lo precede o de que trae causa está presente en el quehacer cotidiano de los tribunales y no representa, en modo alguno, una rareza.

Baste con mencionar, a título ejemplificativo, cuanto esta Sala ha señalado, reiteradamente, sobre las posibilidades defensivas frente a los actos de derivación de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, haciendo valer

los motivos que determinarían la invalidez del acto principal u originario, arrastrando al derivado; o la posibilidad de combatir, en algunas situaciones de nulidad, los actos recaudatorios mediante la impugnación del acto firme que se trata de ejecutar.

La técnica que ejemplificamos, aun con las salvedades propias de su naturaleza, es la misma que permite impugnar los actos de aplicación de disposiciones reglamentarias fundados en defectos, no propios de aquéllos, sino de la norma que los ampara, aun cuando en estos supuestos, no cabe hablar de firmeza por referencia a las normas jurídicas, aunque sí hay un efecto en la caducidad para su impugnación directa, derivada del transcurso del plazo para acometer la impugnación directa.

En tal sentido, ninguna norma ni principio jurídico impone la restricción con que aquí nos tropezamos, en el sentido de que la impugnación de una sanción deba quedar circunscrita a la invocación de los vicios de ésta que podríamos denominar intrínsecos, en el sentido de propios del procedimiento o del ejercicio de la potestad sancionadora, sin que sea posible la alegación de aquellos otros de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción, aun cuando el efecto natural de la disconformidad a Derecho de éstos, necesariamente, trasladaría su nulidad al acuerdo sancionador.

De no ser así, esa pretendida firmeza -ciertamente descolorida, además, cuando se trata de hacerla descansar en la invocación de la prescripción- privaría al recurrente del amparo pleno de los tribunales en su tutela judicial, cuya efectividad la Constitución impone y garantiza (art. 24 CE), derecho fundamental que quedaría lesionado si frente a un acto dado sólo pudieran aducirse en juicio unos motivos de nulidad, con exclusión de otros que, de prosperar, determinarían, igualmente, la invalidez del acto que se impugna.

Quinto.

Doctrina de la Sala que da respuesta a las cuestiones debatidas.

De cuanto se ha dicho cabe una remisión a lo que afirmamos en nuestra reciente sentencia de 10 de junio de 2020 (recurso de casación nº 6622/2020), aunque las posiciones procesales están invertidas respecto de la que ocupan en este recurso, pues en aquél la sentencia estimatoria fue impugnada por la Administración del Estado (el subrayado es de esta sentencia):

"[...] La Sala actúa correctamente, no entra a analizar la validez de la liquidación por ser un acto firme por no haberse recurrido en tiempo, pero sí entra a dilucidar los motivos alegados contra la sanción, entre los que sin duda se encontraba, ya se ha visto, el exceso del plazo en el procedimiento inspector, como es analizado y confirmado por la Sala juzgadora, cuyo efecto es que no ha interrumpido el plazo de prescripción. La Sala de instancia no prescinde de los efectos de la confirmación de la liquidación, todo lo contrario ante la extemporaneidad de la reclamación ante el TEAR, se aparta de entrar a analizar la corrección de la liquidación, pero coherentemente entra a analizar si el procedimiento seguido para liquidar ha interrumpido o no la prescripción en tanto que este dato es esencial para comprobar si, conforme al art. 189.3.a) de la LGT , las acciones seguidas para regularizar la situación tributaria del obligado poseían la virtualidad de interrumpir el plazo de prescripción; por tanto la validez de la liquidación, en contra de lo manifestado por el Sr. Abogado del Estado, no comporta, sin más que el procedimiento inspector y todas sus actuaciones tendentes a la regularización de la situación tributaria hayan producido el efecto interruptivo de la prescripción tanto del derecho a liquidar como del derecho a sancionar.

La respuesta a la cuestión planteada de si, habiéndose excedido las actuaciones del procedimiento inspector del plazo máximo de duración previsto legalmente, interrumpe el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado y que ha adquirido firmeza ante la extemporaneidad del recurso o reclamación formulada contra el mismo, debe ser que el acuerdo de liquidación dictado en un procedimiento concluido dentro del plazo legalmente instituido al efecto o de haberse finalizado excediéndose del plazo para su finalización pero dentro del período de prescripción si posee virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción; sin embargo, el acuerdo de liquidación dictado fuera de plazo legalmente dispuesto para la finalización del procedimiento y una vez transcurrido el plazo de prescripción no posee virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción.

En definitiva, ya se ha dicho la singularidad del caso que nos ocupa, lo cierto es que siguiendo la lógica que se desprende del pronunciamiento de la instancia, si la reclamación no hubiera sido extemporánea, habría llegado a la conclusión que el procedimiento inspector había excedido del plazo legalmente dispuesto al efecto,

con el resultado consecuente, pero el que no se pudiera entrar sobre esta cuestión ningún obstáculo representaba, sino al contrario, desde la separación de los procedimientos para liquidar y sancionar como por principios más esenciales como el de tutela judicial efectiva predicable en el procedimiento sancionador, lo correcto, como así ha sido, era entrar a dilucidar si en todo caso poseen virtualidad suficiente las actuaciones inspectoras de liquidación a efectos de interrumpir el plazo de prescripción de las sanciones [...]"

En este caso, dado el enfoque que hemos dado al asunto y la naturaleza de las instituciones jurídicas que hemos comentado, no es ocioso añadir que la separación de procedimientos es institución que, pese a lo planteado en el auto de admisión, no está aquí concernida ni ha de ser tenida en cuenta como determinante de la decisión, pues aun conceptualmente retrotraídos a la situación legal previa a esa separación, se mantendrían idénticas las relaciones sustantivas entre la liquidación y la sanción, como hemos examinado, en tanto expresión de potestades concatenadas, pero diferentes.

Por otra parte, pese a la invocación del artículo 189.3 LGT, tampoco estamos en presencia de una cuestión atinente a la prescripción de la potestad para sancionar y los efectos que en ésta provoque la de la potestad de determinar la deuda tributaria y sus interrupciones, sino ante la nulidad de la sanción -esgrimida por el sancionado y de obligado examen judicial- con fundamento, entre otros motivos, en que el hecho sancionado no es típico, es decir, no observa el presupuesto de la norma, pues no se ha incumplido el deber de ingresar el tributo en los casos en que, por prescripción de la potestad y consiguiente extinción de la deuda (efecto explícito ipso iure de la LGT, artículo 69.3), no hay tal deuda y, por tanto, base fáctica ni habilitación para sancionar.

Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE -tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta.

Sexto.

Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Sucede en este caso que, aunque daba ser casada la sentencia impugnada, por descansar en un criterio restringido de la libertad impugnatoria del sancionado, en contradicción con la doctrina que se establece, no cabe decir lo mismo del recurso contencioso-administrativo de instancia.

Así, por razón del criterio adoptado por la Sala juzgadora al prescindir, equivocadamente, del análisis y pronunciamiento sobre la prescripción de la liquidación -a los meros efectos de su afectación, si cabe, al juicio de nulidad de la sanción allí impugnada, dimanante de ella- no estamos en situación idónea para conocer, en plenitud, los detalles del caso y determinar, por nosotros mismos, el destino final del litigio. No cabe olvidar que la prescripción, en el ámbito tributario, no se limita por lo común a la apreciación de la mera distancia temporal entre dos fechas inicial y final, sino que se concreta habitualmente en un sistema legal enrevesado que relega a un examen minucioso -y valorativo de conductas e intenciones- la apreciación final sobre si hay o no prescripción. Tal tarea analítica deberá afrontarla el Tribunal a quo, conforme a su propio criterio -inspirado, desde luego, en la jurisprudencia de esta Sala al respecto-, a fin de advenir si la potestad de determinación, mediante liquidación, de la deuda, estaba o no prescrita y, en caso afirmativo, anular la sanción como consecuencia necesaria de tal apreciación, sin que a ello obste, en modo alguno, la firmeza de la liquidación, como hemos razonado extensamente.

Séptimo.

Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por FAMARAL MEDIA, S.L., contra la sentencia de 27 de febrero de 2019, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid recaída en el recurso nº 696/2017.

3º) Ordenar la retroacción de las actuaciones del mencionado recurso contencioso-administrativo nº 696/2017 y su reenvío a la expresada Sala de instancia, a fin de que se pronuncie sobre las pretensiones y motivos omitidos y dicte sentencia que decida, en el sentido que proceda, sobre la prescripción de la facultad liquidatoria, a los solos efectos sancionadores, en los términos definidos en el fundamento sexto.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.