

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081886

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 517/2021, de 15 de abril de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1382/2020

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. Jurisdicción penal. Procedimiento reiniciado tras el sobreseimiento provisional por la Jurisdicción Penal, seguida del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones. La sentencia de instancia concluyó que en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, por haberse decretado el sobreseimiento, y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se ha de tomar en consideración el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción y, por tanto, entender que, durante el tiempo en que el expediente se encontró en la vía penal, el plazo de prescripción se hallaba suspendido en todo caso, reanudándose tras la devolución de las actuaciones, con los efectos que de ello se derivan, al margen de que no se haya producido la interrupción de la prescripción por el acuerdo de iniciación de las actuaciones inspectoras. El art. 180 LGT se desenvuelve en el ámbito propio de la potestad sancionadora con la finalidad referida, mientras que art. 150 LGT tiene como marco el concreto campo de la actividad inspectora dentro de la potestad liquidadora, de suerte que la suspensión de la prescripción de la acción administrativa sancionadora cuando existe actuación penal, no es aplicable a la interrupción justificada de actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal. La parte recurrente considera que se ha infringido el art. 180.1 LGT, pues la remisión al Ministerio Fiscal produce por sí misma la suspensión del plazo de prescripción del derecho a liquidar, tal y como expresamente se recoge en el precepto, «se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba» cuando tuvo lugar la suspensión, se ordena a la Administración que suspenda el procedimiento administrativo, sin limitarse al procedimiento sancionador. La tesis desarrollada por la Sala de instancia coincide con la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. [Vid., SSTs, de 24 de febrero de 2016, recurso n.º 4134/2014 (NFJ062110) y de 28 de febrero de 2017, recurso n.º 413/2016 (NFJ066022)]. La extinción de la responsabilidad derivadas de las infracciones tributarias se regula en el art. 189 LGT que prevé que el plazo de prescripción es de cuatro años desde que se cometieron las infracciones. Y se interrumpirá, art. 189.3 a) LGT por «la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos»; esto es, el plazo de cuatro años para sancionar se interrumpe por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, sin embargo, al contrario de lo que se regulaba en la prescripción referida a la deuda tributaria que expresamente se dispone que se reinicia el plazo, en este caso nada dice al respecto, por lo que acudiendo a lo dispuesto en el art. 180.1, se prevé que interrumpido el plazo de prescripción de la responsabilidad por la infracción, se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto que estaba cuando se suspendió. El legislador en materia sancionadora, introduce la oportuna seguridad jurídica evitando incertidumbres temporales desmedidas, en beneficio de los intereses del contribuyente, no en su contra. El art. 180.1 no es lo claro que la ocasión demandaba, y, por las razones apuntadas, no es posible obviar las consecuencias que pueden producirse en el procedimiento administrativo de regularización, entre los que, claro está, se encuentra el procedimiento inspector, con su régimen propio como se ha dicho, pero, y por ello la aclaración y matizaciones que se han anunciado, la lectura del propio art. 180.1 conducen a entender a que la referencia, «se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió», se hace al procedimiento sancionador. Procede confirmar la Sentencia de instancia, en tanto que habiendo sobrepasado el plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras, no se había producido la interrupción del plazo de prescripción, habiendo transcurrido más de cuatro años desde el inicio del plazo a la notificación de la liquidación. [Vid., ATS de 16 de julio de 2020, recurso n.º 1382/2020 (NFJ078547) y SAN de 4 de noviembre de 2019, recurso n.º 308/2016 (NFJ078549) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 a 68, 101, 102, 150, 180, 250 y 251.

RD 2063/2004 (Desarrolla Régimen Sancionador Tributario).

RD 1930/1998 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario).

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 517/2021

Fecha de sentencia: 15/04/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1382/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1382/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 517/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de abril de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1382/2020, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 4 de noviembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 308/2016, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 4 de febrero de 2016, estimatoria parcial de la reclamación interpuesta contra la liquidación practicada y sanción, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la mercantil CYOPSA SISOCIA, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Blanca Rueda Quintero, bajo la dirección letreada de D^o. Guillermo Gonzalo Ruiz Zapatero.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º. 308/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 4 de noviembre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por CYOPSASISOCIA S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Blanca Rueda Quintero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de febrero de 2016, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos y, con ella, los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 20 de diciembre de 2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 31 de enero de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida la mercantil CYOPSASISOCIA, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Blanca Rueda Quintero, bajo la dirección letreada de D^o. Guillermo Gonzalo Ruiz Zapatero.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de julio de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, en primer lugar, si la suspensión de la prescripción de la acción administrativa sancionadora cuando existe actuación penal, es o no aplicable a la interrupción justificada de actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Y, en segundo lugar, dilucidar si superado el plazo de doce meses para la finalización de las actuaciones inspectoras (tras descontar las dilaciones imputables al sujeto pasivo y la interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal), la consecuencia es que tales actuaciones interrumpen o no la prescripción hasta el día de notificación de la liquidación.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, debe ser interpretada, el artículo 1801. de la Ley General Tributaria".

Cuarto. *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 11 de agosto de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, en relación con el artículo 150 de la misma ley.

El Sr. Abogado del Estado manifiesta que, la sentencia de instancia declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia de haber rebasado las actuaciones inspectoras el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, de doce meses, de acuerdo con el art. 150.1 LGT/2003, en su redacción originaria. Considera que infringe el art. 180.1 LGT, por no tomar en consideración que la remisión al Ministerio Fiscal produce por sí misma la "suspensión" del plazo de prescripción. Y es que el art. 180 de la LGT introduce de forma expresa, en la norma, la figura de la suspensión del plazo de prescripción, concepto jurídico que tiene un contenido distinto de aquel al que se refiere la interrupción de la prescripción. Así, el plazo originario de prescripción de 4 años se computa en estos casos sumando al tiempo transcurrido desde su inicio -fin del plazo voluntario de ingreso- hasta la suspensión (por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal), el transcurrido desde que terminó la suspensión con la devolución de las actuaciones seguidas ante el Juez Penal. No se trata de un supuesto de doble interrupción de la prescripción, una derivada de la iniciación de actuaciones inspectoras y otra por la remisión al Ministerio Fiscal, sino de un efecto distinto que se produciría por esta última actuación, con suspensión del plazo de prescripción transcurrido hasta ese momento que se reanuda con la comunicación del auto de sobreseimiento. Señala que, la sentencia de instancia establece una distinción entre el art. 150 LGT y el art. 180 LGT que carece de base normativa, toda vez que la ubicación sistemática del art. 180 LGT no constituye un criterio suficiente por sí mismo para entender que la suspensión afecta exclusivamente al procedimiento sancionador. El art. 180 LGT contiene un pronunciamiento de alcance general, ordenando a la Administración que suspenda el "procedimiento administrativo", sin que esa expresión haya de restringirse o limitarse al procedimiento sancionador. Sostiene que, no constituye obstáculo a esta interpretación la doctrina contenida en la STS de 24 de junio de 2015, pues esta se refiere al hecho de que la remisión del expediente a la vía penal no interrumpe el plazo de prescripción del artículo 68.1.b) LGT/2003, si se produce un incumplimiento previo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras sin llevar a cabo una reanudación formal de las mismas. Señala que, lo que la prescripción debe penalizar es la inacción de la Administración a ella imputable, pero nunca la inactividad que a la misma no le sea imputable, en la medida en que esté basada en circunstancias externas, que le impidan actuar como sucede cuando el expediente se encuentra en sede penal. No debe entenderse que la Administración disponga de un nuevo plazo de 4 años cuando el expediente regrese de la vía penal, existiendo obligación tributaria que regularizar, sino únicamente que, el tiempo en que el expediente haya permanecido en vía penal, no compute a efectos de la prescripción administrativa por (i) la imposibilidad de actuar por causa no imputable a la Administración y(ii) que ésta disponga de un plazo de 4 años reales, en total, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Recuerda, que según doctrina de esa Sala, la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector del artículo 150.1 LGT/2003 con la enervación consiguiente del efecto interruptivo de la prescripción derivado de su inicio (art. 150.2 a) LGT/2003), no determina la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria si el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector se notifica, en todo caso, antes de que transcurra el plazo de 4 años contado desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación (artículo 67.1 LGT/2003). Por todo ello, en el presente caso, no se encontraría prescrito el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, ni la correspondiente sanción.

Concluye que, en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, por haberse decretado el sobreseimiento, y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se ha de tomar en consideración el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción y, por tanto, entender que, durante el tiempo en que el expediente se

encontró en la vía penal, el plazo de prescripción se hallaba suspendido en todo caso, reanudándose tras la devolución de las actuaciones, con los efectos que de ello se derivan, al margen de que no se haya producido la interrupción de la prescripción por el acuerdo de iniciación de las actuaciones inspectoras.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y los actos administrativos de los que trae causa".

Por su parte, la procuradora D^a. Blanca Rueda Quintero, en nombre y representación de la mercantil CYOPSASISOCIA, S.A., por medio de escrito presentado con fecha 10 de noviembre de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que:

- El art. 180.1 de la LGT sólo se invocó y "aplicó" por el TEAC en vía de reclamación, por lo que es preciso resolver en primer lugar si la resolución del TEAC infringe los arts. 83.2 y 237 de la LGT y debe ser anulada por este motivo, determinante de indefensión, con independencia de su contenido.

- La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, según el auto de admisión y el cumplimiento del requisito del interés casacional objetivo, no puede considerarse que concurran si la resolución del TEAC que "aplicó" el art. 180.1 de la LGT, es contraria a derecho por no haber sido invocado ni aplicado dicho artículo.

- Por lo anterior, incluso si, como cuestión puramente interpretativa pero ajena por lo indicado a este concreto recurso de casación, se considera que la sentencia de instancia "inaplica" erróneamente el art. 180.1. LGT, dicha "inaplicación" carecería necesariamente de consecuencias desfavorables para la recurrida en cuanto al fondo de la prescripción invocada.

- La resolución del TEAC considera, indebidamente, que la "aplicación del art. 180.1 LGT en vía de reclamación obligaría a considerar reanudado el plazo de prescripción suspendido en el (2 de noviembre de 2009) en que tuvo lugar entrada en la AEAT el auto del Juzgado de Instrucción nº. 40 de Madrid, en el que se dispuso el sobreseimiento provisional y el archivo de la causa.

- La falta de un nuevo acuerdo de liquidación por parte de la Administración con posterioridad a la resolución del TEAC anulatoria del acuerdo recurrido infringe la normativa aplicable e impide confirmar dicha resolución en la presente vía de recurso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " dicte Sentencia por la que:

i) Desestime el recurso de casación de la Administración y confirme la SAN recurrida, por no contener la misma ninguna doctrina errónea sobre la cuestión planteada en vía de aplicación de los tributos y resuelta en el recurso por ella estimado, como consecuencia de la falta de aplicación del artículo 180.1 LGT por la Administración, de la indebida introducción del mismo como fundamento de la liquidación recurrida por la Resolución del TEAC parcialmente estimatoria y, en todo caso, de la imposibilidad sobrevenida de que la Administración dicte una nueva liquidación del ejercicio 2004 con fundamento en dicho artículo, por haberse producido en todo caso la prescripción del derecho de la Administración a comprobar y liquidar el mismo en ejecución de la Resolución del TEAC de 4 de febrero de 2016 (STS de 19 de enero de 2018, recurso nº 1094/2017); con imposición de las costas de la instancia y de la casación a la Administración, por haber debido apreciar de oficio la prescripción de su derecho y haber ejercido el mismo con temeridad.

ii) Subsidiariamente, para el caso de desestimación de la pretensión anterior, case en su caso la SAN recurrida y dicte una nueva desestimando, sin embargo, totalmente el recurso de casación de la Administración con los siguientes pronunciamientos:

a) La anulación de la Resolución del TEAC parcialmente desestimatoria por haberse dictado la misma, en la parte desestimada, con infracción de los artículos 83.2, 235.3 y 237 de la LGT, al haber "aplicado" el artículo 180.1 LGT, que no fue invocado ni aplicado por la liquidación recurrida en modo alguno.

b) La anulación parcial de la liquidación de 2004 acordada por el TEAC por ser legalmente improcedente la liquidación de intereses contenida en la misma y haber devenido dicho pronunciamiento inatacable para la Administración.

c) La anulación de la sanción del ejercicio 2004 derivada de la anulación de la liquidación del mismo ejercicio.

d) La necesidad de que la Administración hubiera dictado o dicte una nueva liquidación en sustitución de la liquidación del ejercicio 2004 parcialmente anulada por el TEAC.

e) La prescripción del derecho de la Administración a dictar una nueva liquidación del ejercicio 2004 por haber transcurrido el plazo legal desde prescripción desde que debió haber dictado la misma como consecuencia de la Resolución del TEAC de 4 de febrero de 2016 (STS de 19 de enero de 2018, recurso nº 1094/2017).

f) La imposición de las costas de la instancia a la Administración y de la casación a la Administración, por no haber ejecutado la Resolución del TEAC en el plazo legalmente establecido, haber debido apreciar de oficio la prescripción de su derecho y haber ejercido el mismo con temeridad.

iii) Subsidiariamente para el caso de desestimación de la pretensión anterior, case en su caso la SAN recurrida y dicte una nueva desestimando sin embargo el recurso de casación de la Administración con los siguientes pronunciamientos:

a) Con reposición de las actuaciones al momento previo a dictar Sentencia por la Audiencia Nacional para que, no obstante la doctrina de esa Sala contenida en la STS de 19 de enero de 2018, recurso nº 1094/2017 y solo en el caso de considerar esa Sala que procede apartarse de la misma, así como que "subsistía" la liquidación parcialmente anulada por el TEAC sin necesidad de que la Administración dictara una nueva con arreglo al artículo 239.3 de la LGT y que no había prescrito a la fecha de la SAN - ni a la de la resolución del presente recurso por la falta de efecto suspensivo del recurso de casación- el derecho de la Administración a comprobar y liquidar el ejercicio 2004, se dicte una nueva Sentencia por la Audiencia Nacional en la que, entrando a conocer del fondo de todas las cuestiones y excepciones planteadas, resuelva lo que proceda con arreglo a Derecho sobre las mismas, con base en las pretensiones deducidas por las partes y la prueba admitida y practicada.

b) La prescripción del derecho de la Administración a imponer cualquier sanción en relación con las cuotas en su caso "confirmadas" por haber sido anulada la sanción por la SAN y no tener el recurso de casación interpuesto efecto suspensivo alguno de dicha anulación e incurrir cualquier nueva sanción en un "bis in ídem" constitucionalmente prohibido.

c) La imposición de las costas de la instancia con arreglo a lo que resulte del pronunciamiento sobre el fondo del recurso".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 12 de noviembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 13 de abril de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Contenido de la sentencia de instancia.

La cuestión litigiosa queda correctamente centrada en la sentencia de instancia que parte de los siguientes hechos:

"Los antecedentes del presente recurso, son: 1. El 26 de marzo de 2007, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de la recurrente, por, entre otros, el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2003 y 2004. 2. Además de diversas dilaciones por falta de aportación de documentos, se computa una interrupción justificada, del 12 de mayo de 2008 al 2 de noviembre de 2009, debido a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (539 días). 3. En fecha 2 de noviembre de 2009 se recibió en la Delegación Especial de Madrid de la AEAT copia del Auto del Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid de fecha 19 de octubre de 2009, dimanante de las diligencias previas 6516/2009 seguidas contra CYOPSA-SISOCIA, S.A. por el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004, en el que se acordaba el sobreseimiento provisional y el archivo de la causa, por lo que, con fecha 3 de diciembre de 2009 se comunicaba a la interesada la continuación de las actuaciones que se hallaban suspendidas. 4. En fecha 18 de diciembre de 2009, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó a la interesada acta de disconformidad, modelo A02, número 71672536. 5. El 29 de abril de 2010 se dictó por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, acuerdo de liquidación. Dicho acuerdo de liquidación fue objeto de notificación en fecha 30 de abril de 2010".

Distingue la Sala de instancia la posición de ambas partes al efecto, señala hasta donde llega el acuerdo entre las partes:

"La Resolución recurrida señala que el plazo máximo originario de doce meses para dictar y notificar la Resolución finalizaba el día 16 de marzo de 2010, lo que también reconoce la propia inspección en el acuerdo de liquidación al señalar que cuando se remitió el expediente al Ministerio Fiscal quedaba pendiente un plazo de 134 días para finalizar las actuaciones en vía administrativa, por lo que la notificación practicada el día 30 de abril de 2010 se realizó una vez rebasado el plazo establecido en el artículo 150.1 de la LGT. Hasta este punto existe acuerdo entre las partes. La controversia surge al analizar los efectos de la superación del plazo".

Sin solución de continuidad el Tribunal sentenciador indica la posición de ambas partes en la discordia:

"El TEAC sostiene que la LGT contempla dos efectos diferentes en el plazo de prescripción para la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o de la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, la interrupción, a la que se refiere el artículo 68, y la suspensión, introducida por el artículo 180.1.

La recurrente considera que, dados los términos del artículo 150 de la LGT, no puede aplicarse la suspensión de la prescripción prevista en el artículo 180.1 de la misma Ley, a los efectos de la duración del procedimiento inspector".

La interpretación que hace la Audiencia Nacional, que le conduce a la estimación del recurso, es la siguiente:

"A efectos de las actuaciones inspectoras, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, produce los siguientes efectos: 1. interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones, 2. causa que posibilita la ampliación de plazo cuando concurra alguno de los supuestos del artículo 180.1 de la LGT. Las consecuencias del incumplimiento del plazo para la realización de las actuaciones inspectoras, es también clara en el citado precepto: No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. Este precepto no habla de suspensión del plazo de prescripción, ni en su apartado segundo ni en el cuarto, cuando trata, en este último, de los efectos de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Como correctamente señala el TEAC en su Resolución, el artículo 150 de la LGT es norma especial respecto de la regulación de la duración del procedimiento inspector y de las consecuencias de la superación del plazo establecido para concluirlos. Veamos si la aplicación de la regulación del artículo 180 de la LGT, en los términos declarados por el TEAC, es posible atendiendo a la regulación legal. El artículo 180 se ubica en el TÍTULO IV, La potestad sancionadora, CAPÍTULO I, Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, de la LGT. No es una norma que regule el procedimiento inspector ni siquiera en relación al ejercicio de la potestad sancionadora. Efectivamente, el precepto lleva por rúbrica "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", y regula la coordinación entre el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora y el ejercicio de la potestad penal, de forma que no puedan ejercerse de forma simultánea ambas acciones, evitando la doble incriminación penal y administrativa respecto de unos mismos hechos. Se regula, por tanto, el ejercicio de la acción sancionadora administrativa, que queda subordinada a la acción penal respecto de unos mismos hechos tributarios.

Desde este punto de vista tiene sentido que el plazo de prescripción de la acción administrativa para sancionar quede en suspenso en tanto se resuelva la vía penal. Lo que determina el precepto es que se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. No reinicia el cómputo de la prescripción, sino que lo continua. Por lo tanto, la actuación penal no es un acto interrumpido de la prescripción de la acción administrativa para sancionar, sino suspensivo. Vemos que esta regulación, especial respecto a la potestad sancionadora, se desenvuelve en un ámbito completamente distinto al que se refiere el artículo 150 de la LGT. Por lo tanto, la conciliación entre ambos preceptos que sostiene el TEAC, no es admisible: 1. El artículo 150 de la LGT es norma especial respecto a la duración de las actuaciones inspectoras y las consecuencias de la superación del plazo establecido. 2. El artículo 180 de la LGT regula la articulación en el ejercicio de las acciones sancionadoras administrativas y penales, dando prevalencia a las penales, sin referencia al procedimiento para el ejercicio de aquellas. La suspensión de la prescripción de la acción administrativa sancionadora cuando existe actuación penal, no es aplicable a la interrupción justificada de actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, pues ambos preceptos se desenvuelven en ámbitos distintos. Por lo tanto, superado el plazo de 12 meses para la finalización de las actuaciones inspectoras (tras descontar las dilaciones imputables al sujeto pasivo y la interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal), la consecuencia es que tales actuaciones no interrumpen la prescripción hasta el día de notificación de la liquidación. La Administración admite el exceso en el plazo de las actuaciones inspectoras, y se ha fijado la fecha de la notificación del acuerdo de liquidación, primer acto válido para la interrupción de la prescripción respecto al ejercicio 2004, en el 30 de abril de 2010. En esta fecha, habían transcurrido más de cuatro años desde el 26 de julio de 2005, por lo que la acción para liquidar, y, consecuentemente, sancionar, respecto del ejercicio 2004, ha prescrito".

Segundo. *Normativa derogada y jurisprudencia sobre la materia.*

El art. 180.1 de la LGT, sobre el que gira este recurso y cuya interpretación debe solucionar el conflicto entre las partes, no es el actualmente vigente, de suerte que la interpretación que se haga no sirve para solucionar cuestiones de presentes, como así recuerda el propio auto de admisión, "En particular, según datos facilitados por los órganos de Inspección, entre 2012 y 2015 se habrían remitido a la jurisdicción penal 1.805 expedientes de los que 1.259 estarían pendientes de resolución. De entre los expedientes resueltos en sede penal, la AEAT ha dictado liquidación (por sobreseimiento u otras causas) en 97 expedientes, de los que en 22 casos se ha interpuesto recurso que está pendiente de resolución" (sic)".

Efectivamente el problema que planteaba dicho artículo en la redacción vigente al tiempo en que se producen los hechos enjuiciados, está hoy en día plenamente superado, recordemos que al respecto este Tribunal se ha pronunciado señalando las distintas regulaciones sobre el tema que se han ido sucediendo históricamente, lo que ha de resultar especialmente útil para abordar la interpretación del texto legal aplicable al caso por razones temporales. Veamos un resumen de lo que dijimos en la Sentencia de 25 de septiembre de 2017, que anuncia lo correcto de la tesis desarrollada en la sentencia de instancia, añadimos ahora las negritas -algunas, pues otras son originales- en los pasajes que más pueden interesar para resolver el presente y advertimos que más tarde se harán algunas matizaciones o precisiones sobre lo dicho en esta Sentencia:

"2. Los diversos sistemas que se han sucedido en nuestro ordenamiento jurídico. En la evolución normativa del delito fiscal, puede apreciarse la tensión entre las posibles consecuencias de la prevalencia de la función jurisdiccional que ejercen los Tribunales penales, y la preocupación del legislador por preservar la acción administrativa de cobro de la deuda tributaria tratándola de independizar, en lo posible, del ejercicio de la acción penal ante dichos Tribunales.

A estos efectos se pueden distinguir tres etapas en nuestro ordenamiento jurídico.

A. La que puede considerarse como de prejudicialidad administrativa; condición objetiva de procedibilidad o presupuesto de procedibilidad de carácter administrativo tributario representada por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

(...)

B. Articulación del sistema sobre la base del principio "ne bis in idem" y de un sistema de subordinación del procedimiento tributario al proceso penal con la consiguiente primacía de la jurisdicción sobre la Administración.

a) La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública suprime la prejudicialidad administrativa configurándose el delito fiscal como un delito público perseguible de oficio. Introduce dos nuevas modalidades delictivas, el fraude de subvenciones y el delito contable, y ubica sistemáticamente los preceptos relativos a dichos delitos en un título autónomo, el Título VI del Libro II del Código Penal, separándolos del ámbito de las falsedades en el que hasta entonces se situaban.

Por otra parte, la Ley 10/1985, de 26 de abril, da una nueva redacción al artículo 77.6 la Ley General Tributaria de 1963 para articular el respeto al principio "ne bis in idem" en los supuestos de ilícitos tributarios que pudieran constituir delito fiscal.

Pero es el desarrollo reglamentario del precepto- que se concreta en los artículos 10 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y 66 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección- el que supone un cambio sustancial en el sistema de liquidación de la cuota tributaria en los casos de posible delito fiscal.

Así se establece que la Administración paralizase no solo la imposición de sanciones, sino también la práctica de las liquidaciones administrativas de las correspondientes cuotas e intereses de demora, de manera que, solo tras la sentencia firme absolutoria de los Tribunales penales o terminación por sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales, la Administración podía practicar las liquidaciones procedentes de las cuotas tributarias; y ello con base en los hechos que los Tribunales haya considerado probados.

Únicamente, si los Tribunales penales no estimaban la existencia de delito, la Administración podía, además de practicar las correspondientes liquidaciones, imponer las sanciones procedentes con base en los hechos que los Tribunales hubiesen considerado probados.

b) Este sistema se reitera, aunque ya en norma legal, en la reforma 1995/1998.

La LO 6/1995, de 29 de junio, introduce algunos cambios en la redacción de los delitos contra la Hacienda Pública ya existentes, cuyas principales novedades pasan al vigente CP de 1995. En particular, como resultado de los compromisos adquiridos con la aprobación del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, introduce dos preceptos sobre el fraude a la Unión Europea.

La Ley 25/1995, de 20 de julio, da nueva redacción al artículo 77.6 LGT/1963 incorporando al texto legal lo establecido en las mencionadas normas reglamentarias, de manera que ordena la paralización no solo del procedimiento sancionador sino también del procedimiento administrativo de inspección y liquidación. Y dispone que, en caso de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

c) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, no afectó al sistema en los términos que venimos analizando, aunque impuso la separación procedimental entre actuaciones de liquidación y actuaciones de imposición de sanciones.

El desarrollo del procedimiento sancionador se hizo por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en el que se establece la continuación del procedimiento administrativo tras el pronunciamiento jurisdiccional, pero solo en el caso de que éste fuera absolutorio, y nada se dice del supuesto en que fuera condenatorio.

Reglamentariamente se acepta así, implícitamente, el resultado de la evolución producida en el sentido de detraer del ámbito de la competencia de la Administración Tributaria la fijación de la cuota en los casos de delito fiscal.

d) La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) supuso, en el aspecto que analizamos, escasa novedad.

La evolución del sistema anterior culmina en el artículo 180 LGT/2003, bajo la rúbrica de "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", que sería modificado por el artículo quinto, número diez, de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude fiscal. Y su desarrollo reglamentario se realiza por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador, modificado, a su vez, por el Real Decreto 36/2006, de 29 de noviembre, por el que se desarrolla la mencionada Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.

Cuando se detectaba una infracción que podía ser constitutiva de delito fiscal se pasaba el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remitía el expediente al Ministerio Fiscal. La Administración había de abstenerse de seguir el procedimiento administrativo de liquidación, que quedaba suspendido mientras la autoridad judicial no dictase sentencia firme, tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produjera la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, recuperando, entonces, su competencia y su actividad, sólo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito.

En este caso, la Administración Tributaria iniciaba o continuaba sus actuaciones "de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieren considerado probados, y se reanuda [se reanudaba] el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió".

Se mantiene, por tanto, en sus mismos términos el régimen establecido en la reforma de 1995, con la única novedad de un trámite de audiencia, que se suprime por la mencionada Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, y la mención expresa de que las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrían por inexistentes, con lo que se refuerza la obligación absoluta de paralizar las actuaciones.

Por consiguiente, se recoge casi de forma explícita la idea de que en los casos de delito fiscal no procede fijación de cuota tributaria alguna por la Administración Tributaria.

C. La reforma tributaria derivada (obligada y condicionada) de la reforma del Código Penal -reforma 2012/2015- permite e, incluso, impone llevar a cabo un procedimiento de comprobación e investigación tributaria, con liquidación incluida, de manera paralela al proceso penal en el que se está investigando la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

(...)

3. Características del sistema de prejudicialidad penal anterior a la reforma 2012/2015.

Conforme a la jurisprudencia ("ad exemplum" STS de 24 de febrero de 2016, rec. de cas. 4134/2014), el sistema se podía caracterizar en los siguientes términos.

A. Comunicación del tanto de culpa a la jurisdicción penal o remisión del expediente al Ministerio Fiscal. El artículo 180.1 LGT, en su anterior redacción, establecía que si en opinión de la Administración tributaria la infracción podía ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública había de "pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal".

El artículo 95.3, párrafo tercero, LGT se refería a otros delitos distintos disponiendo que "cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente".

En ambos supuestos se contempla el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente, pero la remisión del expediente al Ministerio Fiscal prevista en el artículo 180.1 para los delitos contra la Hacienda Pública es sustituida en el artículo 95.3, para los otros delitos, por una mera relación circunstanciada de los hechos que sean constitutivos de delito, lo que se justificaba porque en este caso la remisión no conllevaba la suspensión del procedimiento tributario que se esté tramitando.

La estimación por la Administración tributaria de que los hechos objeto del correspondiente expediente administrativo son constitutivos de delito contra la Hacienda Pública podía tener lugar tanto durante la tramitación del procedimiento inspector como del procedimiento sancionador.

Pero la posibilidad de que el pase del tanto de culpa se produjera durante la tramitación de uno u otro no significaba que, a este respecto, tuviera atribuida la Administración una facultad discrecional. Cuando los hechos puestos de manifiesto en el seno del procedimiento inspector revelaran con el suficiente grado de certeza la existencia de delito, el pase del tanto de culpa debía efectuarse en el marco de dicho procedimiento.

En todo caso, el pase del tanto de culpa debía efectuarse tan pronto como la Administración tributaria tuviera constancia de los hechos que le permitían estimar la comisión del delito.

B. Suspensión del procedimiento de inspección. Cuando la presentación de la denuncia tenía lugar durante la tramitación del procedimiento inspector, antes de que se dictase el acto de liquidación, se planteaba si la Administración podía continuar las actuaciones hasta dictar dicho acto.

Se sostuvo de forma minoritaria que la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública o el paso del tanto de culpa a la jurisdicción competente no obligaba necesariamente a suspender el procedimiento inspector, porque, en la vertiente procedimental, el principio "ne bis in idem" solo obligaba a la paralización del procedimiento sancionador y no del procedimiento inspector de tramitación separada.

El criterio mayoritario sostuvo, sin embargo, la paralización del procedimiento inspector como consecuencia de la preferencia del proceso penal sobre el procedimiento administrativo y, en definitiva, de la Jurisdicción penal sobre la Administración.

Aunque el artículo 180 de la LGT se ubicaba sistemáticamente en el Título relativo a la potestad sancionadora, fue interpretado mayoritariamente, en su anterior versión, en el sentido de que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la remisión del expediente al Ministerio fiscal producía la paralización del procedimiento tributario y que las actuaciones realizadas durante el periodo de suspensión se tenían por inexistentes. Suspensión del procedimiento inspector que resultaba coherente con lo establecido en el artículo 114 LECr., según el cual promovido juicio criminal en averiguación de un delito, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndose, si lo hubiera, hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal.

En definitiva, la paralización del procedimiento inspector impedía a la Administración: dictar el acto de liquidación; exigir el importe de la deuda tributaria que no había sido liquidada; adoptar las medidas cautelares del régimen general establecido en el artículo 81; y derivar la acción administrativa a los responsables tributarios. Limitaciones que podían ser parcialmente compensadas por la adopción de medidas cautelares en el proceso penal.

Si la apreciación de que la conducta es constitutiva de delito se producía durante la tramitación del procedimiento sancionador, cuando ya se ha dictado el acto de liquidación, no solo se suspendía la tramitación de aquél, sino que también se suspendía la ejecución de la liquidación hasta que recayera la correspondiente resolución judicial (artículo 32 RGS).

Recaído el acto de liquidación, cuya ejecución se suspendía, se planteaba si podía ser impugnado con la finalidad de obtener una sentencia en vía contencioso-administrativa que la anulara o la modificara determinando una deuda tributaria inferior al límite fijado por el artículo 305 CP. La lógica del sistema era favorable a entender que el juez penal había de dictar la sentencia que correspondiera sin estar condicionado por un acto administrativo previo o por una resolución judicial de distinto orden jurisdiccional. Sin embargo, no existía ninguna norma que impidiera al sujeto pasivo interponer reclamación económico-administrativa contra la liquidación dictada y acudir después a la vía contencioso-administrativa. En tal caso, se planteaba la duda de si la sentencia penal estaría vinculada por la previa sentencia contencioso-administrativa.

En todo caso, de acuerdo con la jurisprudencia, la eventual existencia de una liquidación efectuada por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal, no tenía otro valor que el de una prueba más, atendible, pero sometida al debate de las partes y a la ulterior valoración del tribunal (STS de 3 de abril de 2003).

(...)

D. Reanudación del procedimiento tributario después de la sentencia penal.

(...)

b) Reanudación del procedimiento tributario cuando no se ha apreciado la existencia de delito.

Si el proceso penal terminaba sin apreciarse la existencia de delito, ya sea por sentencia absolutoria, sobreseimiento o archivo de las actuaciones, la Administración tributaria debía levantar la suspensión del procedimiento inspector y continuar su tramitación (artículo 180.1. párrafo tercero, LGT, en su anterior redacción).

1º) En relación con el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el artículo 150.4.a) LGT consideraba como supuesto de interrupción justificada de dicho cómputo el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Plazo que se reabría cuando se recibía de nuevo el expediente por el órgano encargado de su tramitación.

El expediente había de continuarse donde había quedado en el momento de la remisión y con los plazos pendientes, aunque era causa que posibilitaba la ampliación del plazo de duración de las actuaciones hasta los 24 meses, que era el máximo previsto en la Ley. Y cuando se hubiera ampliado el plazo antes de la remisión, la Administración disponía de un plazo mínimo de 6 meses para ultimar las actuaciones tras la devolución del expediente.

Los efectos del incumplimiento del plazo eran los siguientes: no se consideraba interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas; los ingresos realizados desde el inicio del

procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tendrían el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27; y no se exigían intereses de demora desde que se producía dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

2º) La reanudación del procedimiento inspector por la Administración debía ser de acuerdo con los hechos que los tribunales hubiesen declarado probados.

Cuando el tribunal penal declaraba inexistente los hechos, la Administración tributaria debía respetar tal declaración. Mayores dificultades tenía el supuesto en que la sentencia declarara simplemente que los hechos no se habían probado, en el que cabían dos posibilidades: entender que la Administración debía respetar tal valoración judicial, no pudiendo realizar una nueva actividad probatoria autónoma; o considerar que la Administración solo estaba vinculada a los hechos probados en el proceso penal y no respecto de los no considerados probados, y, por tanto, podía probar en el procedimiento tributario un hecho que había sido considerado no probado en el proceso penal.

Este segundo criterio es por el que se inclinó, con carácter general, la jurisprudencia entendiendo que si el tribunal penal constataba simplemente que los hechos no se habían probado, la Administración podía acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos".

Sirve, también, para despejar la cuestión casacional de carácter objetivo, la Sentencia de 28 de febrero de 2017, rec. cas. 413/2016, en cuanto delimita la esencia y finalidad del art. 180.1 de la LGT en la redacción que nos interesa -se añaden las negritas de los párrafos que queremos acentuar-:

"Conforme a la legislación aplicable al caso por motivos temporales, la regla general consistía en la interrupción de la prescripción para liquidar y sancionar, cuando las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de delitos, y se remitieran las actuaciones o expediente a la jurisdicción penal para depurar la posible responsabilidad penal, volviendo a correr el plazo de prescripción dictada sentencia firme, decretado el sobreseimiento o archivo de la causa penal, o devuelto el expediente.

(...)

La regulación que se hace de la materia, esto es paralización de la actuación administrativa cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito, es una proyección, como bien señala el Sr. Abogado del Estado, del principio del *nom bis in idem*, que prohíbe que un mismo hecho pueda ser sancionado más de una vez cuando concurre identidad de sujeto, hecho y fundamento, y entre los efectos que se producen, en lo que ahora interesa, está el de preverse la limitación de actuación a la Administración Tributaria desde el punto de vista procesal o procedimental. Este efecto, que tiene su reconocimiento legal, fue ya puesto de manifiesto tempranamente por el Tribunal Constitucional, y consiste en que las actuaciones penales tienen preferencia sobre las sancionadoras administrativas paralizando este procedimiento, recordemos que el art. 180 de la LGT, y antes el 76 de la Ley del 63, establecía la conexión entre las infracciones tributarias y los delitos previendo la imposibilidad de continuar el procedimiento administrativo en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito, mientras que la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre el caso. A lo que cabe añadir, plenamente vigente al caso que nos ocupa, que la paralización se extendía también al procedimiento liquidatorio.

La esencia de este principio, al igual que ocurre con el instituto de la prescripción, se halla en la seguridad jurídica, en una perspectiva material y procesal; lo que representa una garantía para el contribuyente, en cuanto se prohíbe que la Administración Tributaria desarrolle actuaciones sancionadoras cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito, quedando suspendido el procedimiento administrativo para liquidar -al tiempo en que ocurrieron los hechos- y sancionar.

Presupuesto insoslayable para que se desplieguen dichos efectos, esto es la paralización y suspensión del procedimiento tributario, que conlleva la interrupción de la prescripción no sólo para sancionar, sino también para liquidar, es que concurra la necesaria identidad de sujeto, hecho y fundamento -sin perjuicio de su resultado último- y la conducta pudiera ser delictiva. Desde la perspectiva procesal del principio *nom bis in idem*, no cabe separar el aspecto formal del material, esto es, se paraliza el procedimiento administrativo y se sigue sólo el procedimiento penal en tanto que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito, puesto que de no poder ser constitutiva de delito ni cabe remisión alguna y, en su caso, de hacerse la remisión carece de virtualidad alguna para que se produzcan los efectos que se prevén normativamente, como es, claro está, la interrupción de la prescripción.

(...)

Ciertamente lo dicho ni aborda ni soluciona el problema que nos ocupa, pero sí sirve para poner de manifiesto, que es lo que ahora interesa acentuar, la conexión inescindible entre el aspecto formal y el material, que se mantiene y proyecta también en el proceso penal, cuya incoación, con paralización del procedimiento tributario, desarrollo y conclusión tiene como finalidad, desde la perspectiva de la que estamos analizando la cuestión, evitar la conculcación del *nom bis in idem*, de suerte que lo que le dota de sentido y contenido al mismo es que la condena o absolución o sobreseimiento gire en torno a la conducta potencialmente delictiva en la que se observó las identidades que pudieran dar como resultado que un mismo hecho se sancione dos veces y determinó la remisión del expediente tributario con la paralización de su tramitación. Carece, pues, de trascendencia tributaria el

procedimiento penal que por su contenido o por su falta de contenido se manifiesta al margen de la protección del principio *nom bis in idem*.

Como se avanzó el instituto de la prescripción tributaria también encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, evitando que situaciones jurídicas, que pueden conllevar efectos gravosos para el contribuyente, queden abiertas indefinidamente, sacrificando principios de justicia contributiva en aras a procurar la necesaria certidumbre. Las causas de interrupción de la prescripción, en tanto inciden negativamente sobre el principio de seguridad jurídica, evitando la prescripción y dando lugar a la permanencia de situaciones jurídicas que se alargan en el tiempo creando incertidumbres, además de venir tasadas legalmente deben ser serias y reales con virtualidad suficiente para enervar la inactividad desencadenante de la prescripción, sin que sea suficiente que se adopten formalmente sino que deben poseer sustancialidad adecuada y suficiente al efecto.

En el caso concreto que nos ocupa, el alcance interruptivo de la prescripción venía conformado en función del fin al que sirve y cuyo objeto concreto determinó la remisión a la jurisdicción penal y paralización del expediente tributario. (...) parafraseando lo dicho en ocasiones precedentes por este Tribunal, "sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un Tribunal (tanto propio o administrativo como impropio o jurisdiccional) obste a que el instituto de la prescripción entre en juego", por así exigirle el principio de seguridad jurídica que impone la necesidad de establecer un momento temporal a partir del cual debe desaparecer para el obligado tributario la situación de incertidumbre".

Tercero. *Sobre la interpretación del art. 180.1 de la LGT.*

Ya se ha dejado constancia de la tesis desarrollada por la Sala de instancia. En apretado resumen las líneas maestras que la sustentan pasan por entender que las actuaciones inspectoras se regulan, en lo que ahora interesa, en el art. 150, en el que se establece los efectos en el caso de remisión del expediente al Ministerio Fiscal; mientras que el art. 180.1 se ubica en el TÍTULO IV, La potestad sancionadora, CAPÍTULO I, Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, de la LGT, por tanto no regula el procedimiento inspector, sino que regula la coordinación entre el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora y el ejercicio de la potestad penal, de forma que no puedan ejercerse de forma simultánea ambas acciones, evitando la doble incriminación penal y administrativa respecto de unos mismos hechos. En definitiva, viene a coincidir con la doctrina jurisprudencial expuesta en el sentido de que el art. 180.1 tiene como esencia el respeto al principio del *nom bis in idem*. Se desenvuelve, por tanto, dicho precepto en el ámbito propio de la potestad sancionadora con la finalidad referida, mientras que art. 150 tiene como marco el concreto campo de la actividad inspectora dentro de la potestad liquidadora, de suerte que la suspensión de la prescripción de la acción administrativa sancionadora cuando existe actuación penal, no es aplicable a la interrupción justificada de actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Como ha quedado recogido en los Antecedentes de la presente Sentencia, la parte recurrente considera que se ha infringido el art. 180.1, pues la remisión al Ministerio Fiscal produce por sí misma la suspensión del plazo de prescripción del derecho a liquidar, tal y como expresamente se recoge en el precepto, "se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba" cuando tuvo lugar la suspensión, se ordena a la Administración que suspenda el procedimiento administrativo, sin limitarse al procedimiento sancionador. Declara expresamente el Abogado del Estado que "Pues bien, admitimos, sin lugar a dudas, que, en los supuestos en los que la Administración tributaria sobrepasa el plazo máximo de duración previsto para el procedimiento inspector ya sea con anterioridad ya con posterioridad a la remisión del expediente a la vía penal, se elimine el efecto interruptivo de la prescripción de todas las actuaciones anteriores", sin embargo, considera que "dicha remisión, en caso de superarse, como aquí, posteriormente, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, no tenga eficacia interruptiva de la prescripción - ex artículo 68.1.b) LGT/2003- no puede suponer que la Administración vea penalizado su derecho a liquidar (artículo 66 a) LGT/2003) debido a que, al computar el plazo de prescripción, de acuerdo con el artículo 67 de la LGT/2003, se incluya en el mismo el tiempo en que el expediente permanezca en sede penal, sin que la Administración pueda actuar, al estar a expensas de la decisión que en la Jurisdicción Penal se adopte". En definitiva, "No debe pretenderse, por supuesto, que la Administración disponga de un nuevo plazo de 4 años cuando el expediente regrese de la vía penal, existiendo obligación tributaria que regularizar. Únicamente, que, el tiempo en que el expediente haya permanecido en vía penal, no compute a efectos de la prescripción administrativa por las dos razones anteriormente expuestas: imposibilidad de actuar por causa no imputable a la Administración y que ésta disponga de un plazo de 4 años reales, en total, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

Sin perjuicio de las matizaciones y aclaraciones que debemos hacer respecto de nuestros anteriores pronunciamientos por las razones que se irán exponiendo, como se ha dicho, la tesis desarrollada por la Sala de instancia coincide con la doctrina jurisprudencial representada por las dos sentencias antes comentadas.

Vaya por delante que el contenido del art. 180.1 no es lo claro que la ocasión demandaba y puede dar lugar a dudas e interpretaciones incorrectas.

No parece cuestionable que la esencia del art. 180.1, en la redacción que nos ocupa, es una norma dirigida a salvaguardar el principio del *nom bis in idem*, dentro del específico campo de la potestad sancionadora del Estado, tal y como se explica en la Sentencia de instancia, lo que justifica su posición sistemática dentro de la Ley General Tributaria, y ello constituye su esencia y finalidad. El art. 180.1, pues, regula los límites de la potestad sancionadora, y se inscribe claramente dentro del ámbito sancionador; representa una garantía para el contribuyente y aporta seguridad jurídica en las relaciones entre la Administración, que ejerce su potestad sancionadora, y el contribuyente, que tiene derecho a que su conducta infractora, cuando concurren los requisitos al efecto, no se vea doblemente sancionada.

No es, por tanto, ni una norma dirigida a liquidar mediante la oportuna regularización por los procedimientos de gestión o inspección dispuestos normativamente al efecto, ni supone una especialidad o excepción al régimen general de aplicación de los tributos, regidos por sus reglas legalmente dispuestas y ordenadas sistemáticamente fuera de la parte propia del ámbito sancionador.

Ahora bien, dada la articulación del sistema tributario por el que el legislador ha optado, resulta obvio que el propio ejercicio de la potestad sancionadora tributaria por la Administración y los límites a los que se ve sometida, como se ha puesto de manifiesto con la salvaguarda del *ne bis in idem*, incide en el propio procedimiento de regularización, lo que demanda que se establezca las medidas que permita armonizar el propio sistema; de ahí que el art. 180.1, sin sufrir su naturaleza sancionadora, en los términos vistos, se refiera tanto al procedimiento de comprobación seguido, como al sancionador, y, respecto del concreto procedimiento inspector que se establezca los efectos, art. 150.4, de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

En la regulación de los elementos configuradores de la deuda tributaria, entre los que no se encuentran las sanciones tributarias, art. 58, se prevé el plazo de prescripción, arts. 66 y ss. El art. 68.6 prevenía que "Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido ... por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente"; esto es, la regla general es que se interrumpa el plazo de prescripción de cuatro años y cuando se recibe la notificación de la resolución firme empieza a correr de nuevo el plazo de, en su caso, otros cuatro años, pero cuando para la regularización y determinación de la deuda tributaria se utilice el procedimiento de inspección, la regla se excepciona, art. 150.2, así con carácter general "La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

(...)

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

Y en los casos como el que nos ocupa, expresamente se establece los efectos que se producen en los supuestos de remisión del expediente a la jurisdicción penal, 150.4:

"Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley".

Esto es, se mantiene la excepción a la regla general, y se limita sus efectos a considerarlo un supuesto de interrupción justificado, a los efectos de computar el plazo de duración del procedimiento inspector, y autoriza a la ampliación del plazo para la duración del procedimiento inspector. Nada más.

La interpretación que ofrece el Abogado del Estado del art. 180.1, en cuanto dispone que "se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió", no sólo contradice el régimen

dispuesto respecto del procedimiento inspector, sino que resulta de todo punto incoherente, como se deriva de su propia argumentación, antes recogida en la resolución del TEAC, en tanto que aplica dicho régimen, esto es el previsto en el art. 150 en relación con el procedimiento inspector, pero le niega el efecto que singulariza el caso y delimita su razón de ser; puesto que como tantas veces hemos indicado los plazos de duración de los procedimientos conforman, entre otros elementos, el sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria, en esta línea el legislador le ha reconocido a los contribuyentes que el procedimiento inspector finalizará en el plazo legalmente determinado y prevé las consecuencias que se produce de sobrepasarse el mismo, que en este caso no es el de dar lugar a la caducidad, pero sí el de no interrumpir el plazo de prescripción.

El art. 180.1, con su ámbito de aplicación propio, no contiene prevención alguna que permita entender que se está excepcionando dicho régimen, que se le está negando al contribuyente un derecho que forma parte de sus estatuto jurídico legalmente reconocido, como ahora se dirá.

La extinción de la responsabilidad derivadas de las infracciones tributarias se regula en el art. 189. Se prevé que el plazo de prescripción es de cuatro años desde que se cometieron las infracciones. Y se interrumpirá, art. 189.3.a), por "la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos"; esto es, el plazo de cuatro años para sancionar se interrumpe por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, sin embargo, al contrario de lo que se regulaba en la prescripción referida a la deuda tributaria que expresamente se dispone que se reinicia el plazo, en este caso nada dice al respecto, por lo que acudiendo a lo dispuesto en el citado art. 180.1, se prevé que interrumpido el plazo de prescripción de la responsabilidad por la infracción, se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto que estaba cuando se suspendió.

Como resulta obvio, la norma favorece los intereses del posible responsable, precisamente por las razones de seguridad que invoca el Abogado del Estado. El legislador en materia sancionadora, lo que es de importancia subrayar, introduce la oportuna seguridad jurídica evitando incertidumbres temporales desmedidas, en beneficio de los intereses del contribuyente, no en su contra. No es lo mismo, art. 68.6, que se interrumpa el plazo de prescripción de cuatro años, y vuelva a correr otros cuatro años, que como dispone el art. 180.1, el plazo se interrumpa para volver a correr levantada la suspensión por el tiempo que reste para completar los cuatro años. Resulta incuestionable que estamos dentro del ámbito del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, y dicha regla, propia de este ámbito, en modo alguno ni altera ni puede alterar la regla general para el ejercicio de la acción de determinar la deuda tributaria, art. 68.6, ni la excepción contemplada en el art. 150.4. La interpretación que realiza el TEAC, convierte la norma prevista en beneficio del contribuyente, propia de su estatuto jurídico, como se ha dicho, en una norma desfavorable en su perjuicio.

Ciertamente, ya se ha indicado, el art. 180.1 no es lo claro que la ocasión demandaba, y, por las razones apuntadas, no es posible obviar las consecuencias que pueden producirse en el procedimiento administrativo de regularización, entre los que, claro está, se encuentra el procedimiento inspector, con su régimen propio como se ha dicho, pero, y por ello la aclaración y matizaciones que se han anunciado, la lectura del propio art. 180.1 conducen a entender a que la referencia, "se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió", se hace al procedimiento sancionador.

Dispone el citado art. 180.1, "Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal"; la puesta en conocimiento precisa, necesariamente conforme a la redacción vista, que la Administración, al menos, haya iniciado el pertinente procedimiento de comprobación, habiendo podido o no iniciarse el procedimiento sancionador - Sentencia de 23 de julio de 2020, rec. cas. 1993/2019-, por lo que es evidente que cuando señala que "se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo", siempre en todo caso se refiere al procedimiento de comprobación, pudiéndose o no comprender también el procedimiento sancionador que se podrá haber iniciado o no. Cuando el párrafo tercero del precepto dispone que "De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones", aún las dudas que puede suscitar, y de ahí que la Sentencia de este Tribunal que nos ha servido de guía para enjuiciar el caso que nos ocupa no sea en este punto lo suficientemente clara, parece que no puede referirse más que al procedimiento sancionador, en tanto que, como se ha visto, no es posible que se inicie el procedimiento de comprobación puesto que el mismo necesariamente se ha iniciado, al ser presupuesto primero e indispensable para la puesta en conocimiento y remisión a la jurisdicción penal, habiéndose iniciado o no el sancionador; también la referencia "de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados", posee un claro matiz sancionador conforme al principio general que se contenía en el art. 137.2 de la antigua Ley 30/1992 -vigente en el momento de los hechos que nos ocupa-.

En consonancia con lo dicho, procede confirmar la Sentencia de instancia, en tanto que habiendo sobrepasado el plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras, no se había producido la interrupción del

plazo de prescripción, habiendo transcurrido más de cuatro años desde el inicio del plazo a la notificación de la liquidación.

Cuarto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento Jurídico Tercero de esta Sentencia.

Segundo.

Declarar que no ha lugar al recurso de casación nº. 1382/2019, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 4 de noviembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº. 308/2016, cuya confirmación procede.

Tercero.

No procede hacer un pronunciamiento condenatorio de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.