

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ090695

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1104/2023, de 27 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6723/2021

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa conducente a la inspección. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras. Principio non bis in idem. Principio de prejudicialidad penal. Efectos de la suspensión del procedimiento administrativo como consecuencia de la denuncia ante la Jurisdicción penal o Ministerio Fiscal.** De acuerdo con la doctrina de este Tribunal sobre la interpretación del art. 180.1 LGT [Vid., SSTS de 15 de abril de 2021, recurso n.º 1382/2020 (NFJ081886) y de 14 de mayo de 2021, recurso n.º 1119/2020 (NFJ082387) entre otras] se puede sentar como punto de partida que la articulación en el ordenamiento jurídico español de la responsabilidad penal por delito fiscal y la responsabilidad por infracciones tributarias, basada en la preferencia de la jurisdicción penal, con suspensión del procedimiento administrativo, y en la vinculación positiva del procedimiento sancionador respecto a los hechos probados en la jurisdicción penal, se configura un sistema respetuoso con las exigencias del principio *non bis in idem* procesal. La dimensión procedimental del principio de prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos, no opera con la misma intensidad cuando se trata de dos procedimientos en el mismo orden, penal o administrativo respectivamente, que cuando se da una heterogeneidad de órdenes. Desde luego que el principio *non bis in idem* impide iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En un caso como el litigioso, en que se trata de un impuesto armonizado, la STJUE de 20 de marzo de 2018, asunto C-524/15 (NFJ068782) ha fijado la doctrina sobre el alcance del art. 50 CDFUE precisamente en un caso de duplicidad de procedimiento penal y administrativo en IVA, con la circunstancia de que en ese caso era una duplicidad de sanción administrativa seguida de la apertura de un procedimiento penal. Desde la perspectiva procesal del principio *non 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. El principio *non bis in idem*, presenta una conexión inescindible entre el aspecto formal y el material, que se mantiene y proyecta también en la relación entre proceso penal y suspensión del procedimiento administrativo. La incoación del proceso penal, con paralización del procedimiento tributario, y la suspensión de los plazos de prescripción de este último tiene como finalidad, desde la perspectiva de la que estamos analizando la cuestión, evitar la conculcación del *non 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 *non bis in idem*. Una suspensión del procedimiento administrativo que se revelara injustificada por inexistencia del presupuesto de la posibilidad de vulneración del principio *non bis in idem* o por desaparición de tal presupuesto, podría vulnerar, eventualmente, el principio de seguridad jurídica. El alcance interruptivo de la prescripción venía conformado, en función del fin al que sirve, por una responsabilidad penal por delito que determinó la remisión a la jurisdicción penal y paralización del expediente tributario. Ocurre que cuando se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal el 14 de julio de 2004, aquel acto no interrumpió la prescripción de la responsabilidad penal, y no es hasta que efectivamente se realiza el primer acto con virtualidad para interrumpir la prescripción del delito fiscal, en ningún caso antes del 30 de enero de 2005, según declara el auto de rectificación de la sentencia penal, la prescripción del delito contra la Hacienda pública continuó corriendo, pues la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal no interrumpe la misma, aunque suspenda el curso de las actuaciones del procedimiento administrativo, de manera que la prescripción del delito fiscal se consumó en 30 de enero de 2005. Hemos de estar a tal declaración, pues constituye un hecho apreciado por la jurisdicción penal, que así se declara en el auto de rectificación de la sentencia penal. La inactividad en el proceso penal determinante de la prescripción del delito frustró desde el propio inicio la finalidad pretendida por el efecto de suspensión del procedimiento administrativo con mantenimiento de la interrupción del plazo de prescripción. Partiendo de la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta -extremo que no cuestiona la defensa de la Administración recurrente-, hemos de convenir que

esa situación de paralización del procedimiento se prolongase durante casi doce años, desde que el 14 de julio de 2004 se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal hasta el 3 de marzo de 2016 en que se inicia el procedimiento administrativo sancionador, no puede considerarse una situación irrelevante desde el punto de vista de la carga que supone para el administrado, pues se pretende exigir, más de dieciséis años después de la comisión de la eventual infracción (se trata del IVA del año 1999, con inicio del plazo de prescripción a partir del 30 de enero de 2000), una responsabilidad por infracciones tributarias, mediante el ejercicio de una potestad cuya suspensión, en puridad, no debió prolongarse, precisamente por desaparición del presupuesto de la suspensión, al producirse la prescripción del delito incluso antes del inicio del procedimiento penal. Y es que, como se ha dicho en otras ocasiones 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 exigirlo 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. Sin perjuicio de la ratificación de la doctrina general sobre la compatibilidad del sistema de prejudicialidad penal con suspensión del procedimiento administrativo por exigencia de la eventual responsabilidad por infracción tributaria, y con interrupción del plazo de prescripción, [Vid., STS de 24 de febrero de 2016, recurso n.º 4134/2014 (NFJ062110)], en las circunstancias del caso que enjuicamos, dada la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta y la existencia de una injustificada y extraordinariamente larga dilación en el ejercicio de la potestad sancionadora comporta la vulneración del principio *non bis in ídem*, garantizado constitucionalmente, al no resultar efectivas las medidas de coordinación entre el procedimiento administrativo y la actuación de la jurisdicción penal, y someter al interesado a actuaciones sucesivas excesivamente gravosas, debidas a la suspensión del plazo de prescripción del ejercicio de la potestad sancionadora carente de fundamento por haber quedado extinguida la eventual responsabilidad penal para cuya determinación se suspendió aquella. [Vid., ATS de 15 de junio de 2022, recurso n.º 6723/2021 (NFJ086658) y SAN de 7 de julio de 2021, recurso n.º 597/2020 (NFJ086660) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 180 y 250.  
RD 939/1986 (RGIT), art. 66.  
Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), arts. 50 y 52.

**PONENTE:**

*Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.104/2023

Fecha de sentencia: 27/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6723/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6723/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1104/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6723/2021, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 7 de Julio de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 597/2020.

Comparece como parte recurrida la entidad Vinos Padró, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Elena Puig Turégano, bajo la dirección letrada de don Antonio Martínez Lafuente.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 597/2020, promovido por Vinos Padró, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de junio de 2020, que había desestimado la reclamación formulada contra el acuerdo de liquidación de 6 de julio de 2016, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Tarragona, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], año 1999, y contra el acuerdo de imposición de sanción.

## Segundo.

La Sala de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEXTO. Finalmente se impugna el acuerdo de imposición de sanción de 26 de julio de 2016. El procedimiento sancionador se inició el 3 de marzo de 2016, una vez notificadas las resoluciones judiciales, y finalizó por resolución notificada el 26 de julio de 2016.

[...]

El procedimiento administrativo sancionador se inicia por los mismos hechos declarados probados en jurisdicción penal, sólo por el ejercicio 1999, pues el ejercicio 1998 estaba también prescrito en vía administrativa.

Distingue el artículo 66 del RGIT - artículo 180 de la LGT (2003)- los efectos de la sentencia penal sobre la reanudación del procedimiento tributario:

- Si la sentencia es condenatoria, se impide la imposición de sanción administrativa. Se refiere a la garantía del principio non bis in ídem de prohibición de doble sanción por los mismos hechos y de la preferencia de las penas sobre las sanciones administrativas.

- De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, por lo que la Administración podía, además de practicar las correspondientes liquidaciones, imponer las sanciones procedentes con base en los hechos que los Tribunales hubiesen considerado probados.

Lo que plantea el recurrente es la aplicación de la jurisprudencia del TEDH que, en interpretación del artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH, considera que se infringe la garantía del precepto cuando se incoa un nuevo procedimiento tributario después de que la absolución o condena previa haya adquirido la fuerza de cosa juzgada, y en consecuencia, la imposición de una multa tributaria sobre los mismos hechos infringe el mencionado principio al haber una duplicación de procedimientos. ( STEDH de 19 de Junio de 2009, Ruotsalainen v. Finlandia, y demás invocadas por el recurrente). Es la garantía procedimental del principio "non bis in ídem". Dispone el precepto que "Nadie podrá ser inculpado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado".

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016 (casación 4134/2014) examinó y rechazó una alegación similar sobre la infracción del artículo 24 CE y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, del principio non bis in ídem y de la jurisprudencia sobre los mismos contenida, entre otras, en STEDH de 19 de junio de 2009 en el asunto Ruotsalainen v. Finlandia. Razonó al respecto:

"C) No hay infracción del principio "non bis in ídem" en su faceta o vertiente procedimental.

[...]

Esto es, concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, lo procedente era estar a lo que disponía el anterior artículo 180.1 y Disposición Adicional décima de la LGT: "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" (en la actualidad artículo 250.2 de la misma Ley, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal."

No obstante, lo que se plantea es la garantía del principio non bis in ídem en la sucesiva tramitación de dos procedimientos, uno penal y otro posterior administrativo sancionador tributario, no tanto respecto a la calificación y regulación en el ordenamiento interno, sino en la interpretación dada por el TEDH al artículo 4 del Protocolo nº 7 a la noción de materia penal en la prohibición de doble persecución por los mismos hechos.

En las sentencias de 30 de abril de 2015, asuntos 3453/12, 9028/13 y 42941/12, Kapetanios y otros c. Grecia, y sentencia de 9 de junio de 2016, asuntos 66602/09 y 71879/12, Sismanindis y Sitaridis, el Tribunal Europeo de

Derechos Humanos mantuvo que el precepto veda tanto la reiteración de la pena como del procedimiento. Por ello, tratándose de los mismos hechos, una sentencia penal absolutoria impide la incoación de un procedimiento administrativo y la imposición de una sanción por esta vía. Si, tras aplicar los criterios de la STEDH Engel para determinar si la sanción formalmente administrativa aplicada al caso concreto debía ser o no ser considerada de naturaleza sustancialmente penal -esto es: la calificación.

No obstante, la Sentencia A. y B. contra Noruega, de 15 de noviembre de 2016 (Gran Sala), demandas números 24130/11 y 29758/1, sienta una nueva doctrina en relación con los que denomina procedimientos mixtos al declarar compatible con el art. 4 Protocolo nº 7 CEDH la imposición de una dualidad de sanciones sustancialmente penales. Concluye el Tribunal afirmando que no se había vulnerado el derecho de los demandantes pues, si bien se habían impuesto sanciones diferentes por autoridades diferentes y en procedimientos diferentes, existía entre ellos un vínculo tanto material como temporal lo suficientemente estrecho como para considerar que se inscribían en un mecanismo integrado. El carácter o no penal de la sanción administrativa ya no debe ser considerado, por sí mismo, motivo suficiente para entender vulnerado el principio ne bis in ídem, dando las pautas para la determinación del "vínculo material suficiente", y, menos preciso, sobre la consideración del "vínculo temporal suficiente".

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea examina el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea que recoge el "Derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por el mismo delito Nadie podrá ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley", así como la jurisprudencia del TEDH en relación a dicho principio.

En la sentencia de la Gran Sala de 26 de febrero de 2013, asunto C-617/10, Åkerberg Fransson declaró que los Estados miembros disponen de total libertad para decidir aplicar un sistema de protección de los intereses financieros -en este caso, aplicado a la recaudación del IVA- que combine la imposición de sanciones administrativas y penales para el castigo de unos mismos hechos punibles. Ahora bien, la utilización de esta doble vía punitiva solo se consideraría compatible con el principio ne bis in ídem reconocido por el Derecho de la Unión, siempre y cuando la sanción impuesta formalmente por vía administrativa no pudiera ser considerada, materialmente, de naturaleza penal. Para determinar si una sanción formalmente administrativa posee realmente carácter penal, el TJUE encomendó al órgano a quo la tarea de realizar un examen de adecuación y proporcionalidad de dicha sanción, claramente inspirado en los criterios fijados por la STEDH Engel.

También tienen incidencia en este caso las últimas sentencias de 20 de marzo de 2018, Gran Sala, asuntos C-524/15 Luca Menci, junto con otras dos sentencias de igual fecha, asuntos C-537/16 Garlsson Real Estate y asuntos acumulados C- C-596/16 Dipuma y C-597/16 Antonio Zecca referidas al derecho punitivo tributario.

En la sentencia Menci, -que deriva de infracciones en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA)- tras haber concluido definitivamente un procedimiento administrativo sancionador, se inició un proceso penal por los mismos hechos. Primero analiza la naturaleza o no penal del procedimiento o sanción que debe determinarse aplicando la autoridad nacional los criterios que el TJUE ha adoptado a través de su jurisprudencia: la calificación jurídica en el Derecho nacional - criterio meramente formal y preliminar-, la propia naturaleza de la infracción y la gravedad de la sanción impuesta, aunque el TJUE realiza por sí mismo este examen preliminar sobre la naturaleza penal de la sanción administrativa. Para que la limitación al derecho fundamental garantizado en el artículo 50 CDFEU se considere compatible con el Derecho de la Unión, deben cumplirse los requisitos establecidos en el propio art. 52.1 CDFUE: que esté claramente establecida por la ley nacional, persiga un interés general, respete el contenido esencial de tales derechos y sea proporcional, requisitos que asimismo examina. El Tribunal de Luxemburgo considera, en materia de infracciones del IVA, que parece legítimo que un Estado miembro trate, por una parte, de disuadir y sancionar cualquier incumplimiento, deliberado o no, de las normas de declaración y cobro del IVA mediante la imposición de sanciones administrativas fijadas, en su caso, a tanto alzado y, por otra parte, de disuadir y sancionar incumplimientos graves de dichas normas, que son especialmente nefastos para la sociedad y que justifican la adopción de sanciones penales, más graves. Dedicó el final de su respuesta a examinar la compatibilidad de esta nueva interpretación del artículo 50 de la Carta a la luz del artículo 4 del Protocolo nº 7 CEDH interpretado por el TEDH. A este respecto, el TJUE se limita a recordar que el Tribunal de Estrasburgo declaró, tras la STEDH A y B. c. Noruega, que la acumulación de sanciones tributarias y penales sobre la misma infracción tributaria no viola el principio ne bis in ídem garantizado por el CEDH, siempre y cuando exista un vínculo material y temporal suficiente entre ambos procedimientos. Consecuentemente, la solución que propone el TJUE en la presente sentencia, es que el artículo 50 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permita incoar un proceso penal por impago del IVA luego de haber impuesto a esa misma persona una sanción administrativa firme de carácter penal, siempre y cuando dicha normativa:

- persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de IVA, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias,

- contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas, y

- establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.

En el asunto Garlsson, el tribunal a quo planteó la aplicación del art. 50 CDFUE en una situación en la que se inició un procedimiento administrativo sancionador a pesar de existir previamente una condena penal firme contra la misma persona por los mismos hechos. En este sentido, tras aplicar el mismo razonamiento utilizado en Menci, la Gran Sala entendió que la acumulación de procedimientos y, eventualmente, de sanciones de naturaleza penal no cumpliría con el principio de proporcionalidad en su vertiente de estricta necesidad, en la medida en que la condena pueda, habida cuenta del perjuicio ocasionado a la sociedad por la infracción cometida, ser apta para reprimir la infracción de manera efectiva, proporcionada y disuasoria, por lo que añadir a ésta una sanción administrativa de carácter penal podría suponer una violación del principio ne bis in idem.

Finalmente, en los asuntos acumulados Di Puma y Zecca, la Gran Sala entendió que la tramitación de un procedimiento administrativo por unos hechos que se han declarado no probados en vía penal carece de todo fundamento, pues excede ostensiblemente de lo necesario para cumplir con el objetivo general de proteger la integridad de los mercados financieros y la confianza del público en los instrumentos financieros -se trataba de operaciones con información privilegiada-. Por lo tanto, una normativa como la italiana que impide la apertura de un procedimiento administrativo sancionador por unos mismos hechos por los que una misma persona ha sido absuelta no es contraria al Derecho de la Unión.

Consecuencia de todo ello y frente a lo resuelto por la Administración tributaria confirmado por el TEAC, no parece haber ninguna dificultad para considerar que el procedimiento administrativo y la sanción impuesta a Vinas Padró tiene carácter penal en el sentido del artículo 50 de la CDFUE. El acuerdo sancionador aplicando la LGT de 1963 al resultar más favorable que la tipificación de la LGT de 2003, impone una sanción del 15% de la cantidad indebida del ejercicio 1999 por infracciones graves del artículo 79 a) y c) LGT -la LGT de 2003 califica las infracciones como muy grave y graves, llegando la sanción al 100% de la cuota-. El importe de la sanción asciende a 608.922,51 euros de multa, lo que indica la severidad de la sanción impuesta.

Aunque la sentencia de la jurisdicción penal no fue condenatoria, tampoco puede incluirse en el supuesto "De no haberse apreciado la existencia de delito", pues se estimó que los hechos acreditaban producido el delito fiscal, si bien la responsabilidad criminal apreciada se había extinguido cuando se iniciaron las actuaciones penales. En dicho supuesto la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley nacional, ni cumple las exigencias que justifiquen la proporcionalidad y compatibilidad con el principio ne bis in idem, lo que lleva a estimar esta pretensión y a anular la sanción impuesta".

La procuradora de la mercantil Vinos Padró, S.L. preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, mediante escrito presentado el 6 de septiembre de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 137.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; (ii) el artículo 81 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2021 y de 17 de abril de 2018, y del Tribunal Constitucional 57/2010, de 4 de octubre; y (iii) el artículo 24.2 de la Constitución española y el artículo 47 de la Carta Europea de los Derechos Humanos.

El abogado del Estado también preparó recurso de casación por escrito presentado el 27 de septiembre de 2021, en el que identifica como infringidos el artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril ["RGIT"], precepto derogado, cuyas reglas se han recogido posteriormente y en términos semejantes en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] y, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en la redacción actual del artículo 250 de la LGT, y la jurisprudencia contenida en las sentencias de 24 de febrero de 2016 (rec. 4134/2014, ECLI:ES:TS:2016:612) y de 27 de noviembre de 2015 (rec. 3346/2014, ECLI:ES:TS:2015:4963).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado sendos recursos de casación en autos de 27 de septiembre y 5 de octubre de 2021.

### Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar si, conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria ), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento

sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción.

2.2. Aclarar, matizar, precisar o, en su caso, corregir la jurisprudencia sobre el principio non bis in idem en su vertiente procedimental a la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, aclarar si resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito o, por el contrario, si resulta imperativo verificar que la infracción o sanción administrativa no tiene naturaleza penal y, en su caso, la compatibilidad de la dualidad del procedimiento penal y administrativo con el principio non bis in idem conforme la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, cuyos términos son semejantes al actual artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

3.3. Los artículos 50 y 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Inadmitir el recurso de casación preparado por la mercantil Vinos Padró, S.L. contra la sentencia indicada, imponiéndole las costas procesales causadas a su instancia, fijando en 1.000 euros, la cantidad total máxima que podrá reclamar la parte recurrida por todos los conceptos".

#### Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 2 de septiembre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la primera de las cuestiones admitidas es una cuestión nueva, que está vedada al recurso de casación y que genera indefensión a esta parte, única cuyo recurso ha sido admitido", por lo que solicita que esta Sala omita todo pronunciamiento sobre ella (pág. 8 del escrito de interposición). Y, en relación con la segunda cuestión casacional planteada en el auto de admisión, concluye "[...]" que la actuación administrativa, abriendo el procedimiento sancionador e imponiendo efectivamente la sanción, no vulnera el principio non bis in ídem en su aspecto procesal, que es el vicio sobre el que se pronuncia la Sala de instancia, por lo que dicha actuación se considera ajustada a derecho" y propone como doctrina que:

"- Conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo aun cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, considerando acreditada la comisión del delito, se declara extinguida la responsabilidad criminal por prescripción.

- Resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito, sin que ello sea contrario el principio non bis in ídem en su vertiente procesal" (pág. 18).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2020 y los actos administrativos de los que trae causa".

#### Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación de la mercantil presenta, el día 25 de enero de 2023, escrito de oposición en el que se remite a la ya alegada "[...] Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de Abril de 2015, dictada en el Asunto 3453/2012, al considerarse violado el Protocolo Adicional Número 7, al Convenio de Derechos Humanos, vigente en España desde el 1 de Diciembre de 2009", según la cual - se dice- "[...] el Convenio se viola, con las consecuencias jurídicas que de ello

derivan cuando tras la absolución de un asunto en la vía penal, se sanciona por los mismos hechos en la vía administrativa, y ello es lo que en el presente caso ocurre en relación con la sanción tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido, año 1999", concluyendo que "[...] en el caso que analizamos, ha de afirmarse la existencia de la identidad requerida para la aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en "bis in ídem" (págs. 9 a 11 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que tenga "[...] por formalizada oposición al Recurso de Casación interpuesto por la Representación del Estado contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de Julio de 2021, dictada en el Recurso 597/2020, la cual habrá de quedar confirmada en lo concerniente a la imposición a "VINOS PADRÓ S.L.", de una sanción tributaria por importe de 608.922,51 euros, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido año 1999".

#### **Sexto.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 30 de mayo de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso de casación.**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 7 de julio de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 597/2020, promovido por Vinos Padró, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de liquidación de 6 de julio de 2016, y el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, ambos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Tarragona, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], año 1999, y que determinan, respectivamente una liquidación de 806.183,22 euros de cuota, 718.355,99 euros de intereses de demora, y 608.922,51 euros de sanción de multa.

#### **Segundo. Antecedentes del litigio.**

Los antecedentes más relevantes del litigio son como sigue:

1º. El 8 de mayo de 2003 se inició un procedimiento inspector por parte de la AEAT a la sociedad Vinos Padró, S.L. en el seno del cual se comprobaron, entre otros conceptos y periodos impositivos, el correspondiente al IVA del año 1999. El procedimiento, con una duración inicial de 12 meses, fue ampliado a 24 mediante acuerdo notificado el día 3 de mayo de 2004.

2º. En el curso de las actuaciones la AEAT constató indicios de delito contra la Hacienda Pública y el 14 de julio de 2004 denunció al Ministerio Fiscal las actuaciones referidas a este y otros impuestos, que presentó el día 23 de julio de 2004 denuncia penal contra los administradores de la sociedad por la presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

3º. Con fecha 8 de enero de 2015, el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Tarragona dictó sentencia por la que condenó al administrador de la sociedad por ocho delitos fiscales. Dicha sentencia fue confirmada por la Audiencia Provincial de Tarragona en sentencia de 30 de julio de 2015, a excepción del delito fiscal del IVA ejercicio 1998, que se consideró prescrito. Mediante auto aclaratorio de 29 de noviembre de 2015, la Audiencia Provincial declaró también prescrito el delito correspondiente al IVA de los periodos de 1999.

4º. La sentencia penal examina los hechos objeto del procedimiento y aprecia todos los elementos constitutivos del tipo penal, y en la dictada por el Juzgado de lo Penal se condena, entre otros pronunciamientos, por la comisión de un delito fiscal respecto al ejercicio de IVA de 1999. La sentencia de apelación, si bien en principio aprecia tan solo la prescripción del delito respecto al IVA del ejercicio de 1998 fue posteriormente objeto de auto de aclaración, que aprecia también la prescripción del delito contra la hacienda pública a la conducta referida al IVA del año 1999. Así, en el auto de aclaración de 20 de noviembre de 2015 de la Audiencia Provincial de Tarragona, se dice que respecto a "la denuncia por el ejercicio del IVA de 1999 no existe acto alguno de interposición judicial en relación al mismo con anterioridad al 30 de enero de 2015, fecha a partir de la cual el delito por dicho ejercicio estaría prescrito".

5º. El día 3 de febrero de 2016, el órgano tributario competente recibió el referido auto de aclaración y, consiguientemente, continuó las actuaciones de comprobación respecto del IVA 1999 que culminaron mediante acuerdo de liquidación notificado el 6 de julio de 2016. Asimismo, el 3 de marzo de 2016 se inició procedimiento sancionador que finalizó mediante acuerdo sancionador notificado al obligado tributario el 26 de julio de 2016.



6º. Frente a dichos acuerdos de liquidación y sanción, la mercantil formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que la desestimó en resolución de 24 de junio de 2020.

7º. Finalmente, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la citada resolución, que se tramitó bajo el número 597/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y que fue estimado parcialmente en lo relativo a la impugnación del acuerdo sancionador, confirmando el acuerdo de liquidación.

8º. Contra la referida sentencia se preparó recurso de casación por la Abogacía del Estado y por la representación de la obligada tributaria, siendo admitido tan solo el de la Abogacía del Estado, en tanto se inadmitió en el mismo auto el de la entidad mercantil Vinos Padró S.L.

9º La argumentación de la sentencia recurrida ha quedado reflejada en los antecedentes de hecho de esta sentencia.

### **Tercero.** *La cuestión de interés casacional.*

En el auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación interpuesto por la abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar si, conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción.

2.2. Aclarar, matizar, precisar o, en su caso, corregir la jurisprudencia sobre el principio non bis in idem en su vertiente procedimental a la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, aclarar si resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito o, por el contrario, si resulta imperativo verificar que la infracción o sanción administrativa no tiene naturaleza penal y, en su caso, la compatibilidad de la dualidad del procedimiento penal y administrativo con el principio non bis in idem conforme la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, cuyos términos son semejantes al actual artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

3.3. Los artículos 50 y 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

En el mismo auto se acuerda inadmitir el recurso de casación preparado por la representación de Vinos Padró S.L.:

"4º) Inadmitir el recurso de casación preparado por la mercantil Vinos Padró, S.L. contra la sentencia indicada, imponiéndole las costas procesales causadas a su instancia, fijando en 1.000 euros, la cantidad total máxima que podrá reclamar la parte recurrida por todos los conceptos".

### **Cuarto.** *Las razones de la sentencia recurrida.*

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico sexto con el siguiente tenor literal:

"[...] SEXTO. Finalmente se impugna el acuerdo de imposición de sanción de 26 de julio de 2016. El procedimiento sancionador se inició el 3 de marzo de 2016, una vez notificadas las resoluciones judiciales, y finalizó por resolución notificada el 26 de julio de 2016.

[...]

El procedimiento administrativo sancionador se inicia por los mismos hechos declarados probados en jurisdicción penal, sólo por el ejercicio 1999, pues el ejercicio 1998 estaba también prescrito en vía administrativa.

[...]

Consecuencia de todo ello y frente a lo resuelto por la Administración tributaria confirmado por el TEAC, no parece haber ninguna dificultad para considerar que el procedimiento administrativo y la sanción impuesta a Vinos Padró tiene carácter penal en el sentido del artículo 50 de la CDFUE. El acuerdo sancionador aplicando la LGT de 1963 al resultar más favorable que la tipificación de la LGT de 2003, impone una sanción del 15% de la cantidad indebida del ejercicio 1999 por infracciones graves del artículo 79 a) y c) LGT -la LGT de 2003 califica las infracciones como muy grave y graves, llegando la sanción al 100% de la cuota-. El importe de la sanción asciende a 608.922,51 euros de multa, lo que indica la severidad de la sanción impuesta.

Aunque la sentencia de la jurisdicción penal no fue condenatoria, tampoco puede incluirse en el supuesto "De no haberse apreciado la existencia de delito", pues se estimó que los hechos acreditaban producido el delito fiscal, si bien la responsabilidad criminal apreciada se había extinguido cuando se iniciaron las actuaciones penales. En dicho supuesto la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley nacional, ni cumple las exigencias que justifiquen la proporcionalidad y compatibilidad con el principio ne bis in ídem, lo que lleva a estimar esta pretensión y a anular la sanción impuesta [...].

En resumen, la sentencia penal fue condenatoria en la primera instancia (jugado de lo penal de Tarragona). En el recurso de apelación la Audiencia Provincial de Tarragona dicta sentencia que aprecia, en lo que ahora interesa, y tras la modificación introducida en el auto de aclaración de sentencia, la prescripción respecto al delito fiscal cometido en cuanto al IVA del ejercicio de 1999, por cuanto se declara como hecho probado que las primeras actuaciones de incoación del procedimiento penal no tuvieron lugar antes del 30 de enero de 2005 y, a tenor del devengo del tributo, IVA de 1999, que se dice producido el 30 de enero de 2000, se declara por la Audiencia Provincial que el plazo de cinco años de prescripción de la responsabilidad criminal se habría producido, al no haber sido incoadas actuaciones penales por ese concreto ejercicio de 1999 con anterioridad a la fecha en que se consumaría la prescripción. La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

#### **Quinto.** *La posición de las partes en el recurso de casación.*

##### **A)** Escrito de interposición del abogado del Estado.

El abogado del Estado suscita, en primer lugar, que el auto de admisión ha introducido una cuestión que no planteó en su escrito de preparación, y que, dado que se rechazó el escrito de preparación de la contraparte, Vinos Padró S.L., no debería ser objeto de consideración. Se refiere a la primera parte de la cuestión de interés casacional en la medida que introduce como un elemento a considerar la prescripción de la responsabilidad criminal, y si la apreciación de la misma impide "iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción".

Subsidiariamente alega que las previsiones contenidas en los preceptos anteriormente transcritos ( art. 66 de RGIT y art. 180 LGT), determinan que, remitido el expediente al Ministerio Fiscal, no pueda comenzar otra vez el computo del plazo, pues tampoco, mientras está pendiente el proceso penal, puede reiniciarse el procedimiento de liquidación, ni el sancionador, y tal interrupción del procedimiento se mantiene hasta que se produzca la devolución de las actuaciones por el Ministerio Fiscal. Señala que, puesto que la Administración tributaria queda imposibilitada para el ejercicio de sus potestades, no debería perjudicarle, dice, la prescripción que se ocasiona por la inactividad del órgano judicial penal.

Seguidamente añade que no debe ser de aplicación el criterio que el Tribunal Supremo siguió, en sentido desfavorable para la Administración tributaria en la sentencia de 28 de febrero de 2017 (rec. cas. 413/2016) de la que, por otra parte, dice que "[...] se trata en todo caso y salvo error por nuestra parte, de una sola sentencia, lo que nos permite insistir en la defensa de nuestra pretensión [...]".

Sostiene, en definitiva, que "[...] el transcurso del plazo de prescripción del delito no determina también, sin más, en contra de lo indicado por el TS en sentencia de 23 de febrero de 2017, el transcurso del plazo de prescripción para liquidar y para sancionar. Y es que, si por disposición legal no pueden practicarse las actuaciones administrativas, tampoco puede estar corriendo el plazo de prescripción, cuyo cómputo se producirá, eso sí, en los términos establecidos por el Tribunal Supremo en recientes sentencias de 15 de abril, RCA 1382/2020, 14 de mayo, RCA 1119/2020 y 20 de julio de 2021, RCA 6452/2019.

En las tres sentencias citadas, se menciona la sentencia de 28 de febrero de 2017 en cuanto delimita la esencia y finalidad del art. 180.1 LGT con fundamento en el principio non bis in ídem, pero sin extraer la consecuencia acogida en dicho proceso. Más al contrario, de ellas se desprende sin ningún género de dudas que, cuando se detecta una infracción que puede ser constitutiva de delito fiscal y se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remite el expediente al Ministerio Fiscal, la Administración, ha de abstenerse de seguir el

procedimiento administrativo de liquidación y también el sancionador, que queda 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, recuperando, entonces, su competencia y su actividad, sólo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito. [...]"

En cuanto a la segunda cuestión, no discrepa del carácter penal de la sanción impuesta, dada su entidad. Considera que "[...] la sentencia de instancia habría infringido el art. 66 RGIT (cuyas reglas se incorporan al art. 180 LGT, y al vigente art. 250 LGT), en la medida en que el mismo permite que, si la jurisdicción penal no aprecia la existencia de delito, pueda iniciarse o continuarse el procedimiento administrativo sancionador e imponer, en su caso, la correspondiente sanción. Así lo había entendido la jurisprudencia, de la que es reflejo la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, rec. cas. 4134/2014, ampliamente reproducida en el Fto. Sexto de la sentencia de instancia. En el mismo sentido podría citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2015, rec. cas. 3346/2014 [...]", de la que transcribe el FD 4. "[...] En suma, de la jurisprudencia expuesta pueden extraerse los siguientes criterios: a) si el Tribunal penal declara inexistente los hechos, no puede la Administración imponer por ellos sanción alguna; b) si el Tribunal declara la existencia de los hechos pero absuelve por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta y, valorándolos desde la perspectiva del ilícito administrativo distinta de la penal, imponer la sanción que corresponda conforme al ordenamiento administrativo; y c) si el Tribunal constata simplemente que los hechos no se han probado, la Administración puede acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos administrativamente. [...]"

Niega que concurran los requisitos para la identidad subjetiva y objetiva dado que el sujeto del procedimiento penal son los administradores y el sujeto de la sanción administrativa es la sociedad. Tampoco existe el mismo fundamento, y en todo caso los procedimientos están coordinados y la posibilidad de seguir el procedimiento sancionador es perfectamente previsible para el sujeto, de concurrir los presupuestos de que hubiera finalizado el procedimiento penal sin imposición de sanción.

Destaca que, si atendiendo al aspecto procesal del non bis in ídem y a los criterios establecidos en la sentencia Engel que cita la sentencia recurrida, quedara proscrita la posibilidad de que la Administración inicie un procedimiento sancionador, una vez devueltas las actuaciones penales, el resultado sería que las conductas, pese a concurrir los elementos típicos de la infracción, quedarían impunes.

Examina la doctrina del TJUE, sentencia de 20 de marzo de 2018, caso C-524/15, Menci, que declaró, en un caso precisamente de dualidad de procedimientos penal y sancionador por IVA las condiciones para que pudiera ser conforme con el art. 50 de la Carta la dualidad de procedimientos, penal y sancionador. Solicita que se declare como doctrina jurisprudencial que:

"[...] Conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo aun cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, considerando acreditada la comisión del delito, se declara extinguida la responsabilidad criminal por prescripción.

- Resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito, sin que ello sea contrario el principio non bis in ídem en su vertiente procesal. [...]"

**B)** El escrito de oposición del recurrido argumenta que la sentencia penal que declaró la prescripción de la responsabilidad criminal por el delito supone también la prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito y que tal responsabilidad es, en el caso del delito fiscal, la posibilidad de liquidar y sancionar en vía administrativa. Argumenta que la sentencia recurrida ha interpretado adecuadamente el art. 4 del protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, sobre la violación del principio non bis in ídem, y la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, reiterando la argumentación de la sentencia recurrida.

Afirma que, en este caso, "[...] sí que se aprecia la existencia de delito con relación al año 1999 pero se declaró prescrito, y ello es lo que se reconoce por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 7 de Julio de 2021, que por ello debe quedar confirmada [...]"

Invoca la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de abril de 2015, dictada en el asunto 3453/2012, por cuanto entiende que según la citada sentencia del TEDH el Convenio se viola, con las consecuencias jurídicas que de ello derivan cuando tras la absolución de un asunto en la vía penal, se sanciona por los mismos hechos en la vía administrativa, y ello es lo que en el presente caso ocurre en relación con la sanción tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido, año 1999.

Argumenta que no se ha aplicado correctamente el art. 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, plasmado posteriormente en el art. 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, porque, contrariamente a lo sostenido por la abogacía del Estado, que entiende aplicable "en todos los casos en que la Jurisdicción Penal no haya apreciado existencia de delito, cualquiera que

sea la causa", ello no podría ser así en el caso de apreciación de la prescripción del delito que sin embargo se consideró existente, porque ya se ha producido un pronunciamiento absolutorio.

Por todo ello, concluye que "[...] La unidad intrínseca del ilícito, nos lleva a la conclusión de que reconocida la prescripción en la vía penal, esta conclusión ha de apreciarse en la vía administrativa [...]". Añade que "[...] no debe desconocerse que estando la imposición de la sanción en dependencia con la exigencia de la cuota, no sería procedente tampoco si se hubiera admitido el Recurso de Casación interpuesto por mi representado contra la Sentencia anteriormente citada de 7 de Julio de 2021, en la parte desestimatoria de las pretensiones de mi representado, y que se refería a la misma cuestión, así como a la exigencia de intereses de demora por diecisiete años, sin justificación alguna y que por su notoria importancia 718.355,99 euros, supera el importe de la sanción anulada, 608.922,51 euros [...]".

## **Sexto. Marco normativo.**

### **1. El artículo 66 del RGIT, en la redacción aplicable racione temporis, dispone:**

"1. Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador de carácter administrativo por los mismos hechos mientras el Ministerio Fiscal no devuelva las actuaciones o, en su caso, la Autoridad Judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.

#### **2. [...]**

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización de plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple.

[...]"

### **2. El artículo 180 de la LGT, en su redacción previa a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, bajo la rúbrica "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", disponía que:**

"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 sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

[...]"

### **3. A su vez, el artículo 250 de la LGT, actualmente vigente y añadido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dispone:**

"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

[...]

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un

procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

[...]."

4. El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 (instrumento de ratificación publicado en el BOE de 15 de octubre de 2009) ["Protocolo n.º 7 del CEDH"], dispone:

"1. Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, cuando hechos nuevos o ulteriormente conocidos o un vicio esencial en el procedimiento anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.

3. No se autorizará derogación alguna del presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio".

5. El artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE de 30 de marzo de 2010, C 83/389) ["CDFUE"] establece:

"Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley".

6. Finalmente, el artículo 52.1 de la CDFUE establece:

"1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás".

### **Séptimo. El juicio de la Sala.**

La cuestión esencial estriba en determinar si la sentencia penal absolutoria por la prescripción de la responsabilidad criminal impide, por aplicación de principio non bis in ídem en su aspecto sustancial o procedimental, la prosecución de un procedimiento sancionador por los mismos hechos.

La articulación entre el procedimiento penal y el procedimiento administrativo en los casos de delito fiscal ha pasado por varias etapas en nuestro ordenamiento jurídico, de las que interesa exponer ahora las que se corresponden con la vigente en la fecha en que se acuerda la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal y la iniciación de actuaciones por la jurisdicción penal. Siguiendo lo expuesto en nuestra STS de 25 de septiembre de 2017 (rec. cas. 2994/2016), resulta incontestable que "[...] [e]ste sistema se articula sobre la base del principio "ne bis in ídem" 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 ídem" 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 [...] (FD 3).

La abogacía del Estado se opone al examen de la primera cuestión, que incluye explícitamente el efecto de la declaración de prescripción del delito sobre la posibilidad de continuar un procedimiento administrativo sancionador como consecuencia de los mismos hechos. No obstante, como expondremos más adelante, no cabe desvincular en este caso la incidencia de la prescripción del delito sobre la efectividad del principio non bis in ídem, por las excepcionales circunstancias que concurren, y lo cierto es que, si bien la sentencia recurrida no declaró la prescripción del derecho de la Administración al ejercicio de la potestad sancionadora, sí consideró que en las circunstancias del caso, ello supondría, por la declaración de prescripción del delito, la vulneración de aquella

garantía. Veremos primero la doctrina jurisprudencial sobre el alcance de la prejudicialidad penal respecto a la responsabilidad sancionadora tributaria, que ha sido objeto de examen entre otras, en la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. cas. 4134/2014), FD 10, y luego precisaremos las excepcionales circunstancias que en este caso deben determinar una solución que salvaguarde el principio de non bis in ídem, dada la excepcional duración de la paralización del procedimiento (casi doce años) y las circunstancias en las que se produjo la prescripción de la responsabilidad penal, cuya eventual existencia motivo la suspensión del procedimiento administrativo, extinción que se produjo antes incluso del inicio del procedimiento penal.

En nuestra STS de 24 de febrero de 2016, cit., se dijo:

"[...] La Constitución y el Protocolo 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales consagran el derecho a no sufrir dos procesos penales por los mismos hechos, con independencia del sentido absolutorio o de condena del primer procedimiento. Esta prohibición constituye el llamado non bis in ídem procesal, que, sin embargo, ha de precisarse en su significado y alcance.

De acuerdo con la doctrina del TC y del TEDH puede decirse que tanto el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos como el invocado artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, protegen al ciudadano no solo frente a la ulterior sanción-administrativa o penal-, sino frente a una nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que haya recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado- absolución o sanción- del mismo.

Ahora bien, en la actual regulación legal de nuestro procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos, proceso penal y procedimiento administrativo sancionador, en orden a determinar el alcance de la prohibición constitucional de que se trata. En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualquier procedimiento sancionador, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento- su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él- su naturaleza y magnitud- pueden equiparse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de que se halla sometido a un proceso penal (Cfr. SSTC 2/2003 y 334/2005).

En definitiva, de acuerdo con esta doctrina, el "non bis ídem" procesal sólo prohíbe que exista un procedimiento administrativo sancionador posterior al proceso penal absolutorio por el mismo ilícito cuando aquél pueda equiparse por su complejidad y gravedad a un proceso penal.

La previsión del artículo 180 y la doctrina del TC sobre el non bis in ídem se orienta no solo a impedir el resultado material de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan pronunciamientos contradictorios en el sentido que señaló la STC 77/1983, de 3 de octubre, esto es, que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado.

Y, precisamente, para impedir la eventual existencia de pronunciamientos contradictorios en el indicado sentido, el artículo 180 LGT otorgaba preferencia a los órganos penales sobre la Administración tributaria. Por ello, expresamente, antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015; disponía que si la Administración tributaria estuviera tramitando un procedimiento administrativo y apreciase la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, previa audiencia del interesado, debía remitir tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.

Se trata de una prejudicialidad penal no solo a efectos estrictamente punitivos, sino también a los efectos tributarios.

Dicha remisión producía la suspensión o interrupción de los plazos de prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción, sin que volviera a reabrirse dicho plazo hasta el sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Por consiguiente, puesto que la Administración ha de paralizar el procedimiento sancionador hasta la decisión del órgano de la jurisdicción penal, en el caso de que ésta sea absolutoria o no aprecie la existencia de delito, la Administración podrá continuar o incoar el procedimiento sancionador y, si procede, imponer la correspondiente sanción, conforme al ordenamiento administrativo o tributario, desde la perspectiva del ilícito administrativo, distinta del ilícito penal.

Esto es, concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, lo procedente era estar a lo que disponía el anterior artículo 180.1 y Disposición Adicional décima de la LGT : "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" (en la actualidad artículo 250.2 de la misma Ley, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos

sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal.[...]" (FD 10).

La sentencia recurrida, aun reconociendo el alcance de esta doctrina jurisprudencial, argumenta que la apreciación de la prescripción conlleva ya un enjuiciamiento de la conducta, y "la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley". Lo expresa así:

"[...] Aunque la sentencia de la jurisdicción penal no fue condenatoria, tampoco puede incluirse en el supuesto "De no haberse apreciado la existencia de delito", pues se estimó que los hechos acreditaban producido el delito fiscal, si bien la responsabilidad criminal apreciada se había extinguido cuando se iniciaron las actuaciones penales. En dicho supuesto la tramitación del procedimiento administrativo sancionador no está claramente permitido por la ley nacional, ni cumple las exigencias que justifiquen la proporcionalidad y compatibilidad con el principio ne bis in ídem, lo que lleva a estimar esta pretensión y a anular la sanción impuesta".

Esta conclusión no puede ser compartida con carácter general. Como se ha declarado en reiterada doctrina jurisprudencial, entre otras las SSTs de 15 de abril de 2021 (rec. cas. 1382/2020); de 14 de mayo de 2021 (rec. cas. 1119/2020); y de 9 de diciembre de 2022 (rec. cas. 4278/2021), entre otras, sobre la interpretación del art. 180.1 LGT, se puede sentar, como punto de partida que la articulación en el ordenamiento jurídico español de la responsabilidad penal por delito fiscal y la responsabilidad por infracciones tributarias, basada en la preferencia de la jurisdicción penal, con suspensión del procedimiento administrativo, y en la vinculación positiva del procedimiento sancionador respecto a los hechos probados en la jurisdicción penal, se configura un sistema respetuoso con las exigencias del principio "non bis in ídem" procesal. La dimensión procedimental del principio de prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos, no opera con la misma intensidad cuando se trata de dos procedimientos en el mismo orden, penal o administrativo respectivamente, que cuando se da una heterogeneidad de órdenes. Desde luego que el principio non bis in ídem impide iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.

Sin embargo, esta dimensión del principio no actúa con la misma intensidad en los casos en que existe heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa).

En un caso como el litigioso, en que se trata de un impuesto armonizado, es especialmente relevante la doctrina del TJUE, que en su sentencia de 20 de marzo de 2018 (C-524/15, Menci), ha fijado la doctrina sobre el alcance del art. 50 de la Carta precisamente en un caso de duplicidad de procedimiento penal y administrativo en IVA, con la circunstancia de que en ese caso era una duplicidad de sanción administrativa seguida de la apertura de un procedimiento penal.

Declara la STJUE de 20 de marzo de 2018:

"[...] 63 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del IVA devengado en los plazos legales, cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable de carácter penal en el sentido del citado artículo 50, siempre que dicha normativa:

- persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de IVA, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias,
- contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas, y - establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.
- establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.



64 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse, teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal, de que la carga que resulta en concreto para la persona afectada de la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y de la acumulación de procedimientos y sanciones que esta autoriza no sea excesiva con respecto a la gravedad de la infracción cometida".

Ahora bien, la coordinación entre ambos procedimientos penal y administrativo es un aspecto esencial para garantizar la salvaguarda del principio non bis in idem, que en un plano abstracto se garantiza en nuestro ordenamiento jurídico mediante la suspensión del procedimiento administrativo y la obligación de respetar los hechos probados en sede penal. Pero la compatibilidad del sistema con la garantía del principio non bis in idem puede verse afectada en situaciones concretas en que se produce una coordinación deficiente entre jurisdicción penal y actuación administrativa. Así ocurre cuando la razón de la suspensión del procedimiento administrativo no existió en realidad, porque desde el principio del propio procedimiento penal no existía responsabilidad penal exigible, de manera que las medidas de articulación entre ambos procedimientos, penal y administrativo, la suspensión del procedimiento administrativo y el efecto de interrupción del plazo de prescripción, en este caso de la responsabilidad por infracción tributaria, quiebran en sus presupuestos.

Desde la perspectiva procesal del principio non 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. Dicho de otra forma, de no poder ser constitutiva de delito no 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. Así lo ha entendido este Tribunal como se desprende de los términos de la sentencia de 30 de octubre de 2014 (rec. cas. 740/2013), y se ha reiterado en la sentencia de 28 de febrero de 2017 (rec. cas. 413/2016), en la que se analizó la estrecha relación entre principio de non bis in ídem y prescripción en orden a garantizar la seguridad jurídica pues, como allí se dijo "[...] 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 [...]".

Lo anterior supone que cuando la Administración Tributaria no estuviera habilitada para paralizar las actuaciones porque con certeza no había delito, de paralizarse efectivamente dicha actuación sin habilitación suficiente carecería de virtualidad alguna para interrumpir el plazo de prescripción, pues para que se produzcan las consecuencias jurídicas que prevén las normas, no basta con la mera remisión del expediente a la autoridad judicial, sino que es necesario que efectivamente pueda conculcarse el principio non bis in idem de no remitirse, esto es, que real y seriamente pueda apreciarse, al menos tendencial o potencialmente, las identidades de sujeto, hecho y fundamento en la conducta ilícita, para que se produzcan los efectos que previene la norma.

De lo dicho se sigue, en contra de la pretensión del abogado del Estado, que no cabe omitir el examen de los efectos que en este caso produce la apreciación de la prescripción del delito, ya desde antes del inicio del procedimiento penal como declara la sentencia penal, con el alcance y efectividad de la suspensión del procedimiento administrativo. Hemos dicho antes que el principio non bis in ídem, presenta una conexión inescindible entre el aspecto formal y el material, que se mantiene y proyecta también en la relación entre proceso penal y suspensión del procedimiento administrativo. La incoación del proceso penal, con paralización del procedimiento tributario, y la suspensión de los plazos de prescripción de este último tiene como finalidad, desde la perspectiva de la que estamos analizando la cuestión, evitar la conculcación del non 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 non 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 sustantividad adecuada y suficiente al efecto.

Una suspensión del procedimiento administrativo que se revelara injustificada por inexistencia del presupuesto de la posibilidad de vulneración del principio non bis in ídem, o por desaparición de tal presupuesto, podría vulnerar, eventualmente, el principio de seguridad jurídica.

En el caso concreto que nos ocupa el alcance interruptivo de la prescripción venía conformado, en función del fin al que sirve, por una responsabilidad penal por delito que determinó la remisión a la jurisdicción penal y paralización del expediente tributario. Ocurre que cuando se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal el 14 de julio de 2004, aquel acto no interrumpió la prescripción de la responsabilidad penal, y no es hasta que efectivamente se realiza el primer acto con virtualidad para interrumpir la prescripción del delito fiscal, en ningún caso antes del 30 de enero de 2005, según declara el auto de rectificación de la sentencia penal, la prescripción del delito contra la Hacienda pública continuó corriendo, pues la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal no interrumpe la misma, aunque suspenda el curso de las actuaciones del procedimiento administrativo, de manera que la prescripción del delito fiscal se consumó en 30 de enero de 2005. Hemos de estar a tal declaración, pues constituye un hecho apreciado por la jurisdicción penal, que así se declara en el auto de rectificación de la sentencia penal. Pues bien, la inactividad en el proceso penal determinante de la prescripción del delito frustró desde el propio inicio la finalidad pretendida por el efecto de suspensión del procedimiento administrativo con mantenimiento de la interrupción del plazo de prescripción. Partiendo de la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta - extremo que no cuestiona la defensa de la Administración recurrente-, hemos de convenir que esa situación de paralización del procedimiento se prolongase durante casi doce años, desde que el 14 de julio de 2004 se remiten las actuaciones al Ministerio Fiscal hasta el 3 de marzo de 2016 en que se inicia el procedimiento administrativo sancionador, no puede considerarse una situación irrelevante desde el punto de vista de la carga que supone para el administrado, pues se pretende exigir, más de dieciséis años después de la comisión de la eventual infracción (se trata del IVA del año 1999, con inicio del plazo de prescripción a partir del 30 de enero de 2000), una responsabilidad por infracciones tributarias, mediante el ejercicio de una potestad cuya suspensión, en puridad, no debió prolongarse, precisamente por desaparición del presupuesto de la suspensión, al producirse la prescripción del delito incluso antes del inicio del procedimiento penal. Y es que, como se ha dicho en otras ocasiones 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 exigirlo 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.

**Octavo.** *Remisión a la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.*

Es por ello que, sin perjuicio de la ratificación de la doctrina general sobre la compatibilidad del sistema de prejudicialidad penal con suspensión del procedimiento administrativo por exigencia de la eventual responsabilidad por infracción tributaria, y con interrupción del plazo de prescripción, expuesta entre otras en la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. cas. 4134/2014), en las circunstancias del caso que enjuiciamos, dada la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta y la existencia de una injustificada y extraordinariamente larga dilación en el ejercicio de la potestad sancionadora comporta la vulneración del principio non bis in ídem, garantizado constitucionalmente, al no resultar efectivas las medidas de coordinación entre el procedimiento administrativo y la actuación de la jurisdicción penal, y someter al interesado a actuaciones sucesivas excesivamente gravosas, debidas a la suspensión del plazo de prescripción del ejercicio de la potestad sancionadora carente de fundamento por haber quedado extinguida la eventual responsabilidad penal para cuya determinación se suspendió aquella. Por consiguiente, la sentencia recurrida, aunque alcanza la misma solución con razonamientos en parte diferentes, debe ser mantenida en virtud del principio del efecto útil de la casación. El recurso ha de ser desestimado.

**Noveno.** *Las costas.*

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. En cuanto a las de instancia, conforme al art. 139.1 LJCA se mantiene la decisión de no hacer especial imposición habida cuenta de las serias dificultades de derecho que comporta la cuestión examinada.

## FALLO

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

1. No haber lugar al recurso de casación núm. 6723/2021, interpuesto por la Abogacía del Estado en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2021 por la

Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 597/2020, promovido por Vinos Padró, S.L.

2. Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos del último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes 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.