

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092645

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 408/2024, de 7 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6531/2022

SUMARIO:

Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Aplicación de oficio. La sentencia recurrida considera que es correcta la validez de la notificación efectuada a través del sistema NEO. Y, aprecia la concurrencia de la prescripción del derecho de la AEAT para liquidar, dado que cuando se amplió el plazo de duración de las actuaciones inspectoras (3 de agosto de 2011) por otros doce meses, ya había transcurrido más de un año de su inicio (2 de abril de 2009). La Audiencia Nacional señala que el TEAC debería haber entrado a conocer la prescripción, ya que, además de haber sido planteada por la recurrente, se ha de aplicar de oficio de acuerdo con el art. 69 LGT, al igual que antes la liquidación incumplió lo dispuesto en el art. 103 LGT. La Sala declara que los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo no pueden anular una liquidación tributaria, apreciando de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea, por lo que al no resultar conforme la sentencia impugnada con la anterior doctrina, procede estimar el recurso de casación. No resulta atendible el alegato de que, al albur de la reclamación económica-administrativa (en plazo) contra la sanción, se abriría el camino o la posibilidad para declarar la prescripción de la liquidación, dando lugar a la anulación de esta. Al respecto ha de significarse que el objeto de la reclamación interpuesta en plazo, vino constituido exclusivamente por las sanciones impuestas. Entendemos que la sentencia va más allá y su pronunciamiento anulatorio alcanza también a las liquidaciones, afirmando lo siguiente: «Esto determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones del TEAC y del TEAR, así como de las dos liquidaciones que estarían prescritas, y como quiera que las sanciones estaban anudadas a las liquidaciones, la anulación de aquellas ha de producir igual efecto en éstas». Desde la posición de la sala de instancia debemos analizar si, frente a la sanción, es posible esgrimir como motivo impugnatorio, la prescripción de una liquidación firme. En este caso, las sanciones han sido combatidas de forma temporánea en vía económico-administrativa. Como se infiere de nuestra jurisprudencia. [Vid., STS de 23 de septiembre de 2020, recurso n.º 2839/2019 (NFJ079205)], la respuesta es afirmativa en aquellos supuestos en los que, como en el caso de las infracciones previstas en el art.191 LGT, el presupuesto típico de la sanción reposa en la liquidación. n el presente caso, los razonamientos de la recurrente en instancia permiten apreciar -como hizo la sentencia- la prescripción de las liquidaciones, circunstancia que, al proyectarse sobre las sanciones, justifica su nulidad. Por un lado, la Administración no niega la prescripción de la liquidación, es más, su propio escrito de interposición del recurso parte de dicho presupuesto para combatir en casación, precisamente, la nulidad de la liquidación, declarada por la sentencia recurrida. Y, por otro lado, en el recurso jurisdiccional, la entidad contribuyente reveló ya la relación entre liquidación y sanción, al basar «su pretensión de anulación de las resoluciones del TEAR y TEAC en que la notificación de las liquidaciones no se ajustó al ordenamiento jurídico; y, en segundo lugar, en la prescripción del derecho de la Administración para liquidar; y en cuanto a las sanciones, el decaimiento de las liquidaciones llevaría consigo el de las sanciones; y, en segundo lugar, falta de motivación de la culpabilidad». En consecuencia, dado la manifiesta relación entre las liquidaciones y las sanciones impuestas a la entidad contribuyente por las infracciones consistentes en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, procede anular las sanciones ante la prescripción de las liquidaciones de las que trae causa. [Vid., ATS de 15 de marzo de 2023, recurso n.º 6531/2022 (NFJ089249) y SAN de 10 de junio de 2022, recurso n.º 909/2019 (NFJ089250) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69, 103, 191, 235 y 239.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 25 y 28.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 109.

Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 408/2024

Fecha de sentencia: 07/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6531/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 13/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6531/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 408/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6531/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 909/2019.

Ha sido parte recurrida GESTIÓN BURSÁTIL I, S.L, representada por el procurador de los Tribunales don Jorge Deleito García, bajo la dirección letrada de don Pablo Tejedor Jorge.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2022, que estimó el recurso núm. 909/2019, interpuesto por la representación procesal de Gestión Bursátil I, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10 de septiembre de 2019, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, de 29 de febrero de 2016, que inadmitió la reclamación (acumuladas) 953/13 y 3149/13, contra las liquidaciones de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, y desestimó las reclamaciones 954/13 y 3150/13, contra las sanciones anudadas a ellas.

Segundo. Tramitación del recurso de casación

1. Preparación del recurso. La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 26 de julio de 2022, preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 10 de junio de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 1 de septiembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de marzo de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo pueden apreciar de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: los artículos 69, 235 y 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; en conexión con los artículos 69 y 70 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

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."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 11 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 235.1 con relación al art. 239.3 y 4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, así como arts. 237.1 y 239.1 y . 2 LGT, con relación a su art. 69 y arts. 33.1; 70.1 y

concordantes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ("LJCA"), "BOE" núm. 167, de 14 de julio, y con el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978; y la jurisprudencia de las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2003, rca. 2598/1998, ECLI:ES:TS:2003:883; 15 de diciembre de 2009, rca. 4789/2004, ECLI:ES:TS:2009:8355, y 4 de junio de 2014, rca.823/2012, ECLI:ES:TS:2014:2305.

Enfatiza que el plazo para interponer las reclamaciones económico-administrativas (como, en general, los plazos para interponer recursos administrativos o judiciales) es un plazo preclusivo. Por esta razón, el apartado 4 del art. 239.2 LGT, prevé que los Tribunales económicos declararán la inadmisibilidad, entre otros supuestos, "b) cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo."

Apunta que los actos dictados en materia tributaria, susceptibles de reclamación económico-administrativa que no se recurran en esa vía dentro del plazo establecido, quedan consentidos y firmes, sin perjuicio de los mecanismos excepcionales de revisión que contempla la LGT, como la nulidad de pleno derecho (art. 217).

Recuerda que la preclusión de los plazos tiene fundamento en el principio constitucional de seguridad jurídica, a cuyo efecto, se refiere a las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 1997 (apelación 9533/1991), ECLI:ES:TS:1997:3266, y de 3 de junio 2022, rca. 3411/2020, ECLI:ES:TS:2022:2132.

Aduce que la interposición en plazo de la reclamación constituye una condición de procedibilidad para el examen de todas las cuestiones que ofrece el expediente; premisa general, que se hace extensiva a la prescripción, aunque sea apreciable de oficio, a tenor del art. 69.2 LGT.

De la misma manera -prosigue-, en la jurisdicción contencioso-administrativa tampoco cabe entrar a examinar, mucho menos estimar, las cuestiones de fondo esgrimidas por los recurrentes, cuando el objeto de su enjuiciamiento sea una resolución de un tribunal económico de inadmisión de la reclamación, si la inadmisión es conforme a Derecho y se confirman. Si la inadmisión se estima correcta, el fallo de la sentencia -ex art. 70 LJCA-, ha de ser necesariamente desestimatorio, pues no es posible declarar que la resolución de inadmisión recurrida es conforme a Derecho y, al mismo tiempo, estimar el recurso.

En suma, considera que la sentencia recurrida desconoce que la obligación de los tribunales económico-administrativos de examinar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, igual que la apreciación de oficio de la prescripción, se subordina, lógicamente, a la previa admisibilidad de la reclamación, ignorando que la declaración de inadmisión de la reclamación, supone que los Tribunales económico-administrativos no tienen competencia para entrar a considerar el fondo de la reclamación interpuesta, así como la imposibilidad de revisar actos firmes y consentidos.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Jorge Deleito García, en representación de Gestión Bursátil I, S.L. presentó escrito de oposición de fecha 3 de julio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, alerta sobre que no deben perderse de vista las circunstancias particulares del caso y si bien la reclamación contra la liquidación fue considerada extemporánea, ningún reproche existe sobre la procedibilidad de la reclamación contra la sanción, derivada de la regularización practicada en el marco de una facultad prescrita.

Por tanto, apunta si es posible reconocer esa prescripción a través de la presentación en plazo de la reclamación contra la sanción, que también cuestiona la legalidad de las actuaciones tributarias.

Estima que es una paradoja que se invoque la seguridad jurídica cuando, precisamente, ese principio se ve seriamente lesionado cuando la Administración incumple su obligación de declarar de oficio la prescripción y, sin cobertura legal, liquida una deuda tributaria. Señala que la redacción del artículo 69.2 LGT es clara tanto desde su literalidad como de la voluntad del legislador: "La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario".

Considera que el precepto en cuestión contiene un mandato dirigido a la Administración, a los tribunales económicos-administrativos y a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, que conlleva el deber de aplicarla.

A su juicio no cabe caracterizar la alegación de la prescripción como un motivo de oposición ordinario y, como tal, limitado a los plazos de impugnación del artículo 235 LGT. La previa admisibilidad de la reclamación se subordina a una cuestión anterior que debió ser apreciada de oficio por la Administración. Y conforme a los principios de buena administración, legalidad y confianza legítima, el incumplimiento de ese deber no puede perjudicar al sujeto pasivo que no recurre en plazo dicha liquidación, pero sí actos derivados de dicha potestad prescrita.

Argumenta sobre el principio de buena administración, que comportaría cumplir el mandato del artículo 69.2 LGT.

Por tanto, considera que la extemporaneidad de un recurso contra una liquidación derivada del ejercicio de un derecho de la Administración prescrito no puede suponer un obstáculo insalvable para revisar y corregir una situación jurídica anterior, de orden público y de interés general, como es la prescripción.

En primer lugar, porque a la preclusión le es inherente la idea de "no ejercicio" y no parece tener sentido hablar de algo que no se ha hecho, pero previamente debió ser reconocido y apreciado por el órgano gestor.

En segundo lugar, la firmeza de la liquidación, entendida como atributo de situación consolidada e inamovible, no se correspondería con la interpretación sistemática que puede realizarse en la LGT. Aun encontrándonos con facultades distintas (el derecho a liquidar o el derecho a recaudar) resulta revelador que en la impugnación de los procedimientos ejecutivos la prescripción del derecho a exigir el pago se reconozca (artículos 167 y 170 LGT) expresamente como fundamento que determina la improcedencia de las actuaciones administrativas derivadas de esa facultad prescrita, con independencia de la firmeza de los actos previos.

Además, considera que el reconocimiento de la prescripción de la liquidación debe llevar aparejada la anulación de la sanción, con independencia que esta fuera firme.

Estima que la firmeza del acto procedente de una potestad prescrita no puede convertirse en un blindaje de la Administración contra su actuación arbitraria. Con mayor razón cuando la norma tributaria prevé diferentes mecanismos de revisión (enumerados en el artículo 216 LGT) para expulsar del ordenamiento jurídico situaciones que hubieran adquirido firmeza, por eso considera que la seguridad jurídica no queda dañada cuando, admitiendo la Audiencia Nacional que "nunca debió de haber duda de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar", se expulse del mundo jurídico actos que nunca debieron ser dictados.

Entiende que no cabe seguridad sin legalidad, y esta no pasa por admitir los actos ilegales o deudas tributarias procedentes de potestades liquidatorias que se han extinguido, por lo que no debería primar sobre esas situaciones un exagerado formalismo en perjuicio del administrado y del propio interés general.

En definitiva, considera que el carácter preclusivo de los actos de liquidación, que obliga a ejercitar las impugnaciones correspondientes en el momento hábil, no rige para la prescripción. Esta puede invocarse e incluso debe aplicarse de oficio en cualquier momento y aún incluso cuando la deuda se ha pagado.

Por último, apunta que, en el supuesto que la respuesta al auto de Admisión fuera que los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo no pueden apreciar de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea, la eventual estimación del recurso de casación no debería significar la desestimación también de la demanda emprendida en la instancia seguida.

En efecto, a estos efectos postula que la impugnación de la sanción debería permitir la revisión de la legalidad de las actuaciones tributarias de las que derivan ese acto sancionador, habilitando a que, en el marco de ese procedimiento se reconozca la prescripción del derecho a liquidar y, por extensión, la improcedencia de la sanción. Lo contrario -concluye-, sería una clara limitación del derecho a la defensa.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 13 de febrero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La delimitación de la controversia jurídica*

La cuestión que el auto de Admisión somete a debate casacional es la relativa a si, en sede de revisión económico-administrativa o jurisdiccional, debe apreciarse, de oficio, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, con independencia de que se constate que la correspondiente reclamación o recurso se interpusieron de forma extemporánea.

En el presente caso se siguieron unas actuaciones de comprobación e investigación, concepto impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005, con relación a Gestión Bursatil I, S.L (recurrida en casación), dando lugar a la correspondiente liquidación.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias, se acordó iniciar procedimiento sancionador, que dio lugar a una sanción por infracción muy grave respecto del ejercicio 2004 y a una sanción por infracción grave en cuanto al ejercicio 2005, por la infracción del art 191 LGT.

Frente a las resoluciones anteriores (liquidaciones y sanciones), Gestión Bursatil I, S.L formuló reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Canarias, que fueron acumuladas.

No se cuestiona ni en la vía económico-administrativa ni en el pronunciamiento jurisdiccional objeto del recurso de casación, que las reclamaciones dirigidas contra las liquidaciones se presentaron de forma extemporánea, lo que motivó su inadmisión, apreciación que confirmo enalzada el TEAC.

Tampoco resulta controvertido que las reclamaciones económico-administrativas dirigidas contra las sanciones se interpusieron dentro de plazo y que, tras el análisis de los elementos subjetivos y objetivos de la infracción, así como de la correspondiente motivación de la sanción, fueron desestimadas por el TEAR, lo que, luego -en alzada- corroboró el TEAC.

En síntesis, la resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2019, por un lado, avaló la declaración de inadmisibilidad por extemporaneidad de las reclamaciones -apreciada por el TEAR- sin analizar, a la vista de tal extemporaneidad, las cuestiones planteadas respecto de las liquidaciones. Por otra parte, desestimó las alegaciones respecto de las sanciones, razonando que se encontraban debidamente motivadas y que su imposición resultaba justificada.

Habida cuenta de que las reclamaciones económico-administrativas contra la sanción no fueron inadmitidas sino desestimadas y, dado que la sentencia de instancia anuló también dichos acuerdos sancionadores, para el caso de que se estime el recurso de casación habrá que analizar si debe mantenerse o no la nulidad de las sanciones sobre la base de la relación entre la liquidación que aquí devino firme y la infracción de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria.

Segundo. *La argumentación de la sentencia de instancia*

Contra la resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2019, Gestión Bursátil I, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Como se ha expresado, la Sala de instancia no cuestiona que las reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones fueron extemporáneas; sin embargo, considera que los pronunciamientos de la Administración revisora no se ajustaban a Derecho porque, al desestimar la alegación referida a la extemporaneidad -a juicio de la sentencia- de manera indebida, no analizaron la prescripción.

La sentencia considera que fue correcta la validez de la notificación efectuada a través del sistema NEO y, en segundo lugar, aprecia la concurrencia de la prescripción del derecho de la AEAT para liquidar, dado que cuando se amplió el plazo de duración de las actuaciones inspectoras (3 de agosto de 2011) por otros doce meses, ya había transcurrido más de un año de su inicio (2 de abril de 2009).

En suma, la Audiencia Nacional señala que el TEAC debería haber entrado a conocer la prescripción, ya que, además de haber sido planteada por la recurrente, se ha de aplicar de oficio de acuerdo con el artículo 69 LGT, al igual que antes la liquidación incumplió lo dispuesto en el artículo 103 LGT.

Su Fundamento de Derecho Tercero se expresa en estos términos:

"TERCERO. Sobre la prescripción.

La resolución del TEAC era consciente de que también se había planteado la prescripción del derecho de la Administración para liquidar, por la sencilla razón de que cuando se amplió el plazo de duración de las actuaciones inspectoras ya había transcurrido más de un año desde su inicio, por lo que era ineficaz, según la interpretación jurisprudencial, sobradamente conocida, pero al desestimar la alegación referida a la extemporaneidad, de manera indebida no entró a conocer de la prescripción, incumpliendo lo dispuesto en los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley General Tributaria (LGT), de igual manera que antes la liquidación incumplió lo dispuesto en el artículo 103.1 LGT.

Y es que nunca debió de haber duda de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, y ésta (la prescripción) debió ser apreciada porque así lo planteó la entidad recurrente, pero no hubiera hecho falta, porque, de acuerdo con el artículo 69 LGT, la prescripción se aplicará de oficio.

En efecto, las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 2/4/2009; se ampliaron por otros doce meses el 3/8/2011; dieron lugar al acta de disconformidad A02 71960150 y a dos liquidaciones (ejercicios 2004 y 2005) notificadas el 17/12/2011.

Como fácilmente puede observarse, cuando se amplió el plazo inicial de duración del procedimiento, esté ya había transcurrido, sin contar con las dilaciones indebidas e interrupciones justificadas, que hubieran podido producirse, como ha interpretado la jurisprudencia, que hemos citado en numerosas sentencias "ad exemplum" la de 3/10/2018 (rec.433/2015), con cita de las del Tribunal Supremo de 12/12/2012 (RCA. 4728/2009), de 16/6/2013 (RCA. 3383/2010), y 25/5/2015 (RCA. 1479/2014), y la más reciente de 17/5/2016 (RCA.3953/2014) que contiene la doctrina condensada en la afirmación de que el acuerdo de ampliación ha de notificarse antes de que finalice el plazo inicial de doce meses, para cuyo cómputo no se han de tomar en consideración las eventuales interrupciones justificadas, ni la existencia de dilaciones imputables al contribuyente.

La defensa de la contestación a la demanda incurre en el error de excluir del cómputo del plazo inicial determinadas dilaciones, etc, cuando, como decimos, esto no ha de ser así.

Esto determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones del TEAC y del TEAR, así como de las dos liquidaciones que estarían prescritas, y como quiera que las sanciones estaban anudadas a las liquidaciones, la anulación de aquellas ha de producir igual efecto en éstas."

Tercero. La extemporaneidad de las reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones

Tal y como se ha dicho, de todo lo actuado se infiere que las reclamaciones contra las liquidaciones se interpusieron de forma extemporánea.

Consecuentemente, a tenor de los artículos 235.1LGT y 239.4.b) LGT, la decisión de inadmisibilidad del órgano económico administrativo fue correcta, es más, no podía ser otra distinta, dados los términos imperativos de este último precepto: "[s]e declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos [...] [c]uando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.

El control jurisdiccional sobre una resolución de inadmisibilidad, adoptada en vía económico-administrativa debe recaer, precisamente, sobre si dicha decisión se ajusta o no a Derecho.

Para el caso de que el órgano jurisdiccional llegue a la conclusión de que la inadmisibilidad fue correcta, queda vedado el análisis del fondo del asunto, debido a que el acto administrativo combatido de forma extemporánea en la vía económico-administrativa -en este caso, una liquidación- no constituiría ya actividad administrativa impugnabile, al tratarse de un acto que no habría puesto fin a la vía administrativa (25 LJCA), de manera que, por no haber sido impugnado en tiempo y forma, devendría firme (art 28 LJCA).

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2014, rec. 4031/2012, ECLI:ES:TS:2014:3954, entendió "improcedente entrar a conocer sobre el resto de las alegaciones planteadas, dando con ello respuesta a las mismas, pues se evidencia de tal razonamiento que, producida la firmeza del acto administrativo de liquidación y sanción por no haber sido impugnados en plazo, resulta improcedente (art. 28 de la LJCA) para la decisión del pleito planteado en la instancia la revisión de la legalidad de éstas."

La expresada sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2014 evoca la previa sentencia de 10 de febrero de 2011, rec. cas. 2232/2006, ECLI:ES:TS:2011:648, en la que se expresó que "este Tribunal viene reiteradamente pronunciándose en el sentido de que solo puede discutirse la cuestión de fondo después de que, examinadas las causas o motivos de inadmisión opuestas, se constate la concurrencia de los requisitos de procedibilidad, como es, en este caso, la observancia del plazo en la interposición de los recursos administrativos procedentes para agotar, en debida forma, la vía económico administrativa", de manera que -concluye-, "entrar a conocer el tema de la caducidad o las cuestiones materiales planteadas sin haber examinado y resuelto antes el tema de la extemporaneidad del recurso de alzada, -con la consiguiente posible firmeza del acto administrativo, en este caso la resolución del TEAR-, sería tanto como invertir el orden lógico de los conceptos y dejar sin resolver una cuestión, que, por ser presupuesto previo e inexcusable para poder examinar cualquier otro, afecta directamente al sentido del pronunciamiento de la parte dispositiva de la sentencia"

Asimismo, nuestra sentencia de 5 de abril de 2005 (rec. cas. unificación de doctrina núm. 8000/2000, ECLI:ES:TS:2005:2034) aborda un supuesto en el que el recurrente mantenía que el examen de los posibles motivos de nulidad de pleno derecho del acto o disposición impugnados resultaba preferente al de las posibles causas de inadmisibilidad invocadas. Esta Sala rechazó ese planteamiento, apuntando que, "un inicial criterio del Tribunal Supremo permitía examinar, con antelación al examen de las causas de inadmisibilidad del recurso, las nulidades absolutas, radicales o de pleno derecho, por cuanto ellas, al existir ya con anterioridad a la formulación del proceso, no precisan en realidad de éste, salvo para explicitar o hacer patente su existencia anterior. En este sentido podemos citar las sentencias de 3 de marzo de 1979, 18 de marzo de 1984, 22 de diciembre de 1986 y 27 de febrero de 1991, entre otras.

Ahora bien, no es menos cierto que una línea jurisprudencial más reciente viene manteniendo una doctrina distinta, al otorgar preferencia al examen de la inadmisibilidad, pudiendo citarse en este sentido las sentencias de 23 de noviembre y 7 de diciembre de 1993, 18 de febrero de 1997, 7 de diciembre de 2000 y 20 de abril de 2001. A tenor de esta doctrina, la pretendida o apreciada nulidad de derecho no es motivo para que deje de tenerse en cuenta la extemporaneidad del recurso, pues, siempre, según la corriente doctrinal que se está exponiendo, si existe una nulidad de pleno derecho la vía a seguir para invocarla en cualquier momento es la que se encontraba establecida en el art. 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 102 de la Ley 30/92). Por el contrario en el recurso contencioso-administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia."

En el asunto resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2006, rec. 5579/2001, ECLI:ES:TS:2006:6152, el contribuyente mantuvo en instancia la improcedente inadmisibilidad, por extemporaneidad, de su recurso de alzada contra una decisión del TEAR de Madrid, aduciendo, -al igual que postula aquí la recurrida- que procedía la previa declaración de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, porque no podía verse afectada por la posible extemporaneidad del recurso de alzada, al tener que declararse de oficio. Pues bien, aunque en aquel caso constatamos que el recurso de alzada no fue presentado de forma extemporánea, ya proclamamos que "contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo, la primera cuestión que debe examinarse es si tal declaración se ajusta o no a Derecho, y todo ello, aunque se haya alegado una cuestión de orden público, como puede ser el tema de la prescripción. Apreciada la inadmisibilidad aparece un óbice absoluto al examen de los motivos de fondo planteados."

En fin, la abogada del Estado trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2003, rca. 2598/1998, ECLI:ES:TS:2003:883, asunto en el que subyacía la interposición extemporánea de un recurso de alzada ante el TEAC, que fue inadmitido. Recurrido dicho pronunciamiento de inadmisibilidad, la sala de instancia entendió defectuosa la notificación de la resolución del TEAR recurrida en alzada e incorrecta la declaración de extemporaneidad, por lo que examinó también las cuestiones de fondo, entre ellas la prescripción. Sin embargo, en el recurso de casación, mantenido por la Administración, esta Sala Tercera avaló la corrección de la notificación de la resolución del TEAR y, en consecuencia, la inadmisión adoptada en vía económico-administrativa, apuntando lo siguiente:

"Carece asimismo de predicamento el argumento apuntado por la contribuyente de que, debiendo ser declarada, de oficio, en cuanto al fondo cuestionado, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de autos, por mor de lo que entiende era la normativa vigente en torno a la comprobación administrativa en materia aduanera, resulta superfluo (a su entender) el hecho de que el recurso de alzada ante el TEAC sea o no extemporáneo, porque, frente a tal criterio, resulta obvio que, para que una Sala de lo Contencioso-Administrativo pueda declarar de oficio la prescripción a la que se ha hecho referencia, es ineludible que, en el curso de la concatenación de los presupuestos procedimentales que han de abrir la puerta de la comentada Jurisdicción, se hayan observado todos los requisitos precisos para ello, como es, en el caso presente, la debida temporaneidad del recurso de alzada Económico-Administrativo (de modo y manera que, habiendo resultado extemporáneo el citado recurso, la liquidación intentada impugnar había adquirido ya firmeza cuando aquél se presentó ante el TEAC y, contra el acuerdo dictado por el mismo, era ya inviable promover el recurso contencioso-administrativo -en cuyo ámbito era el momento procesal hábil para la pretendida declaración de oficio de la prescripción -)".

Téngase en consideración que la tutela judicial efectiva comprende el derecho a obtener de los jueces y tribunales una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en el proceso que, no obstante, se satisface también cuando se obtiene una resolución de inadmisión si concurre causa legal para ello. Desde esa perspectiva hemos puesto de manifiesto en la sentencia de 4 de abril de 2022, rec. 263/2020, ECLI:ES:TS:2022:1332, que "la inadmisión por extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por la parte actora fue ajustada a la ley y consecuencia de su falta de diligencia, sin que pueda aducir lesión de la tutela judicial efectiva sin indefensión por haberse aplicado una causa legal de inadmisión de un recurso administrativo que concurría de forma manifiesta e indubitada y cuyo cumplimiento es imperativo para las administraciones y poderes públicos".

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2020, rca 3505/2019, ECLI:ES:TS:2020:1656, "señala que el Tribunal de instancia no podía dejar de aplicar la consolidada doctrina del Tribunal Constitucional que, como la expuesta en la sentencia 73/2006, de 13 de marzo (RTC 2006, 73), considera que el derecho a obtener de los Jueces y Tribunales una resolución razonable, motivada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes se erige en un elemento esencial del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 CE, y que se precisa, no obstante, que el referido derecho se satisface con la obtención de una resolución de inadmisión, que impide entrar en el fondo de la cuestión planteada, cuando tal decisión se funda en la existencia de una causa legal que así lo justifica y que resulta aplicada razonablemente por el órgano judicial [...]"

Recapitulando, cabe afirmar que los plazos de interposición de reclamaciones y recursos se erigen en presupuestos de su admisión a trámite, en definitiva, de procedibilidad y que, solo cuando resulten colmados, habilitan al examen de fondo de cualesquiera cuestiones, incluida la prescripción.

Es artificial el planteamiento dibujado en el escrito de oposición en torno a una pretendida ponderación "entre el interés de la Administración en el mantenimiento de la actuación administrativa prescrita y el interés que alega mi representada para revisarla", sin que pueda prosperar la idea de que la inadmisibilidad de la reclamación económica-administrativa -obviamente, cuando su declaración se ajusta a Derecho, como ocurre en este caso- constituya un exagerado formalismo por la circunstancia de impedir la revisión de la liquidación por parte del órgano económico-administrativo.

De igual manera, se presenta improcedente la invocación del principio de buena administración, que en modo alguno avala la posibilidad de inaplicar los plazos de interposición de las reclamaciones económico-administrativas.

De la misma manera, tampoco se entiende la aducida vulneración de la seguridad jurídica cuando, precisamente, dicho principio exige la observancia de los plazos.

Que la prescripción debe ser apreciada de oficio resulta indiscutido; es más, dicha obligación no solo se proyecta sobre la Administración en el ámbito de la gestión o inspección de los tributos, sino también debe predicarse de los cauces de revisión, tanto administrativos como jurisdiccionales, siempre que se colmen los requisitos y presupuestos que habilitan el ejercicio de dicha potestad revisora, en especial, por lo que aquí respecta, el plazo de interposición de una reclamación económico administrativa. Por eso, en este caso, el órgano económico-

administrativo no estaba habilitado para apreciar la prescripción, dado que la entidad reclamante no presentó en plazo la reclamación económico- administrativa.

Relativizar el cumplimiento de tales requisitos temporales comportaría dispensar idéntico trato a los administrados que, habiendo actuado con diligencia, interponen sus recursos o reclamaciones en plazo frente a quienes ignoren los mismos. Como se infiere de nuestra sentencia 671/2022 de 3 de junio, rec. 3411/2020, ECLI:ES:TS:2022:2132 , de no respetarse, tales plazos preclusivos establecidos por la Ley -en virtud del principio de seguridad jurídica del art.9 de la CE- devendrían superfluos o inútiles, hasta el punto de que aquellos contribuyentes que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones, actuarían con una diligencia gratuita e innecesaria.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo no pueden anular una liquidación tributaria, apreciando de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea.

En consecuencia, al no resultar conforme la sentencia impugnada con la anterior doctrina, procede estimar el recurso de casación.

Cabe apuntar que no resulta atendible el alegato de que, al albur de la reclamación económica-administrativa (en plazo) contra la sanción, se abriría el camino o la posibilidad para declarar la prescripción de la liquidación, dando lugar a la anulación de esta.

Al respecto ha de significarse que el objeto de la reclamación interpuesta en plazo, vino constituido exclusivamente por las sanciones impuestas.

Entendemos que la sentencia va más allá y su pronunciamiento anulatorio alcanza también a las liquidaciones, afirmando lo siguiente: "Esto determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones del TEAC y del TEAR, así como de las dos liquidaciones que estarían prescritas, y como quiera que las sanciones estaban anudadas a las liquidaciones, la anulación de aquellas ha de producir igual efecto en éstas."

Por eso, conforme a lo expresado con anterioridad, el pronunciamiento de la sentencia de instancia no se ajusta a Derecho y, por tanto, ha de ser casada y anulada.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

Ya en la posición de la sala de instancia debemos analizar si, frente a la sanción, es posible esgrimir como motivo impugnatorio, la prescripción de una liquidación firme.

Recordemos que, en este caso, las sanciones han sido combatidas de forma temporánea en vía económico-administrativa.

Como se infiere de nuestra jurisprudencia (sentencia 1197/2020 de 23 de septiembre, rec. 2839/2019, ECLI:ES:TS:2020:3059), la respuesta es afirmativa en aquellos supuestos en los que, como en el caso de las infracciones previstas en el artículo 191 LGT, el presupuesto típico de la sanción reposa en la liquidación:

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

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

[...] Algunas consideraciones añadidas hacen más patente, aún más si cabe, la conclusión que alcanzamos.

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

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

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

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

[...] En suma, que para esclarecer si un acuerdo sancionador es o no conforme a Derecho, cabe determinar, en el ámbito de la impugnación seguida frente a la sanción, si la liquidación fue dictada y notificada en debido tiempo legal, pues de no ser así, queda extinguida ope legis la liquidación -por decaimiento sobrevenido del ejercicio de la potestad que apodera a la Administración para establecerla-, ya que, de ser así, esto es, de haberse extinguido la deuda tributaria por prescripción, ya no hay deber alguno de naturaleza fiscal que haya sido incumplido y cuya inobservancia sirva de tipo infractor a la sanción impuesta.

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

En definitiva, en el presente recurso -al igual que en el resuelto por la citada sentencia 1197/2020 de 23 de septiembre, rec. 2839/2019-, la liquidación opera como presupuesto del tipo infractor (del art. 191 LGT), a diferencia de lo que se apreció, con relación al artículo 201 LGT (infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación) en la sentencia 1489/2023, de 20 de noviembre, rec. 1512/2022, ECLI:ES:TS:2023:5035.

En el presente caso, los razonamientos de la recurrente en instancia permiten apreciar -como hizo la sentencia- la prescripción de las liquidaciones, circunstancia que, al proyectarse sobre las sanciones, justifica su nulidad.

Por un lado, la Administración no niega la prescripción de la liquidación, es más, su propio escrito de interposición del recurso parte de dicho presupuesto para combatir en casación, precisamente, la nulidad de la liquidación, declarada por la sentencia recurrida. Y, por otro lado, en el recurso jurisdiccional, la entidad contribuyente reveló ya la relación entre liquidación y sanción, al basar "su pretensión de anulación de las resoluciones del TEAR y TEAC en que la notificación de las liquidaciones no se ajustó al ordenamiento jurídico; y, en segundo lugar, en la prescripción del derecho de la Administración para liquidar; y en cuanto a las sanciones, el decaimiento de las liquidaciones llevaría consigo el de las sanciones; y, en segundo lugar, falta de motivación de la culpabilidad."

En consecuencia, dado la manifiesta relación entre las liquidaciones y las sanciones impuestas a la entidad contribuyente por las infracciones consistentes en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, procede anular las sanciones ante la prescripción de las liquidaciones de las que trae causa.

Sexto. Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
2. Estimar el recurso de casación 6531/2022, interpuesto por la representación procesal de la Administración del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2022, dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 909/2019, sentencia que se casa y anula.
3. Estimar en parte el recurso contencioso administrativo núm. 909/2019, interpuesto por la representación procesal de Gestión Bursátil I, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10 de septiembre de 2019, en el sentido de anular esta resolución en cuanto a las sanciones impuestas por las infracciones del artículo 191 LGT, que anulamos.
4. Sin costas.

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.