

El TS determina el cómputo del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria cuando se devuelven las actuaciones por la jurisdicción penal, previamente remitidas por la Administración tributaria

Estima el Tribunal el recurso contra la sentencia que entendió que la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, liquidada al deudor principal y que se incluyó en el acuerdo de derivación de responsabilidad a la actora, no estaba prescrita, considerando que, junto a la circunstancia de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y la posterior devolución a la AEAT, no se habría superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

La Sala, con remisión a la reciente jurisprudencia dictada en la materia, declara que en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se ha de tomar en consideración el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción -cuando se superó el plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones- puesto que ello determina que se pierda el efecto interruptor. Concluye que la sentencia impugnada resulta contraria a esta doctrina, por lo procede su revocación y la declaración de que la deuda tributaria estaba prescrita.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

SENTENCIA 1615/2022, DE 09 DE DICIEMBRE DE 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 4278/2021

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 9 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4278/2021, interpuesto por doña Elvira, representada por la procuradora de los Tribunales doña Silvia Albite Espinosa, bajo la dirección letrada de don Alfonso Santander Ruiz, contra la sentencia dictada el 23 de marzo de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1105/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

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 23 de marzo de 2021, que desestimó el recurso núm. 1105/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Elvira contra la resolución del Tribunal

Económico Administrativo Central de 30 de enero de 2019, que desestimó su reclamación contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición frente al acuerdo de 28 de enero de 2016 que declaró su responsabilidad subsidiaria por las deudas de la entidad Goya 15 Proyectos Inmobiliarios SL, en virtud del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Silvia Albite Espinosa, en representación de doña Elvira, mediante escrito de 28 de abril de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 23 de marzo de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 1 de junio de 2021, 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 9 de febrero de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se ha de tomar en consideración o no el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción. Esto es, si durante el tiempo en que el expediente se encontró en la vía penal, se ha de entender que el plazo de prescripción se hallaba interrumpido en todo caso o si, por el contrario, la superación del plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones, hace que se pierda ese efecto interruptor.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 66, 67, 68 y 180.1 de la Ley General Tributaria. 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 procuradora doña Silvia Albite Espinosa, en representación de doña Elvira, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 23 de febrero de 2022, 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 66, 67, 68, 150.2 y 180.1 de la LGT; los artículos 64, 65 y 66 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 1963 en lo sucesivo), "BOE" núm. 313, de 31 de diciembre de 1963; los artículos 24, 29.1 y 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Defiende que la superación del plazo máximo del procedimiento inspector, una vez devueltas las actuaciones, hace que se pierda el efecto interruptor de la prescripción.

Destaca que, tal y como recoge el Auto de admisión, el Tribunal Supremo ha acogido el planteamiento de esta parte recurrente en tres sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2021 (RCA/6452/2019; ECLI:ES:TS:2021:3183), 14 de mayo de 2021 (RCA/1119/2020; ECLI:ES:TS:2021:2025) y 15 de abril de 2021 (RCA/1382/2020;

ECLI:ES:TS:2021:1418). Por tanto, el criterio aplicado en la sentencia impugnada es erróneo y contrario a la jurisprudencia reiterada, por lo que, en su opinión deberá ser casada y anulada.

Explica que el 31 de mayo de 2014 finalizó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, tal y como reconoció expresamente la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT en la página 13 del acuerdo de liquidación A23 Num.Ref.: NUM000.

El 22 de julio de 2014, con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones, la Inspección dictó el acuerdo de liquidación de 466.523,61 euros.

Manifiesta que su pretensión casacional coincide con la acogida en las tres citadas sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en cuya virtud, "[e]n el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, (...), y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se ha de tomar en consideración el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción (cuando se superó el plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones) puesto que ello determina que se pierda ese efecto interruptor."

Por tanto, la aplicación al presente caso de la anterior jurisprudencia, a la cual se acoge expresamente, ha de llevar, en opinión de la recurrente, a la íntegra estimación del recurso de casación.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 6 de abril de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, señala que el caso aquí planteado debe resolverse aplicando la misma jurisprudencia que el Auto de admisión cita y que, a la vista de las sentencias citadas, no existe razón para que la Sala dicte sentencia distinta a las ya dictadas pues no hay disparidad en los elementos fácticos que justifique un pronunciamiento distinto por esta parte.

No obstante, dada su posición procesal, expresa que se opone al recurso de casación por las razones que figuran en la sentencia de instancia.

5.- Votación, fallo y deliberación 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 18 de abril de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de noviembre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. -La controversia jurídica y los hechos que la motivan.

Se cuestiona si la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, liquidada al deudor principal y que se incluye en el acuerdo de derivación, estaría prescrita, considerando que, junto a la circunstancia de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y la posterior devolución a la AEAT, se habría superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Según el auto de admisión, el planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido recientemente en tres sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2021 (RCA/6452/2019; ECLI:ES:TS:2021:3183), 14 de mayo de 2021 (RCA/1119/2020; ECLI:ES:TS:2021:2025) y 15 de abril de 2021 (RCA/1382/2020; ECLI:ES:TS:2021:1418).

El abogado del Estado reconoce que "no existe razón para que la Sala dicte sentencia distinta a las ya dictadas pues no hay disparidad en los elementos fácticos que justifique un pronunciamiento distinto."

No hay controversia en que las actuaciones inspectoras rebasaron el plazo legal máximo, pues así lo explicita el acta de liquidación.

Ha de significarse como hitos temporales que se infieren de las actuaciones administrativas y judiciales que el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación a la entidad GOYA 15 PROYECTOS INMOBILIARIOS, S.L. - deudor principal, con relación al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2001- se notificó el 7 de junio de 2004 y que, ante la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública, se procedió a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en fecha 12 de julio de 2005, presentándose la denuncia el 5 de septiembre de 2005.

Por auto del Juzgado de Instrucción número 16 de Madrid, de 7 de febrero de 2014, se decretó el sobreseimiento provisional y archivo de la causa penal, comunicándose a la entidad referida la reanudación de actuaciones inspectoras el 17 de marzo de 2014, adoptándose acuerdo de liquidación el 22 de julio de 2014.

SEGUNDO. - Remisión a la jurisprudencia.

La semejanza entre el presente recurso de casación y la cuestión que dio origen a las sentencias núm. 517/2021, de 15 de abril, rca. 1382/2020, ECLI:ES:TS:2021:1418 y núm. 685/2021, de 14 de mayo, rca. 1119/2020, ECLI:ES:TS:2021:2025 en las que se interroga sobre una cuestión de interés casacional semejante, determinan que nos remitamos a las mismas, en las que se puso de manifiesto lo siguiente:

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

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

"2.- Los diversos sistemas que se han sucedido en nuestro ordenamiento jurídico. En la evolución normativa del delito fiscal, puede apreciarse la tensión entre las posibles consecuencias de la prevalencia de la función jurisdiccional que ejercen los Tribunales penales, y la preocupación del

legislador por preservar la acción administrativa de cobro de la deuda tributaria tratándola de independizar, en lo posible, del ejercicio de la acción penal ante dichos Tribunales.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

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

El desarrollo del procedimiento sancionador se hizo por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en el que se establece la continuación del procedimiento administrativo tras el pronunciamiento jurisdiccional, pero solo en el caso de que éste fuera absolutorio, y nada se dice del supuesto en que fuera condenatorio. Reglamentariamente se acepta así, implícitamente, el resultado de la evolución producida en el sentido de detraer del ámbito de la competencia de la Administración Tributaria la fijación de la cuota en los casos de delito fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aunque el artículo 180 de la LGT se ubicaba sistemáticamente en el Título relativo a la potestad sancionadora, fue interpretado mayoritariamente, en su anterior versión, en el sentido de que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la remisión del expediente al Ministerio fiscal producía la paralización del procedimiento tributario y que las actuaciones realizadas durante el periodo de

suspensión se tenían por inexistentes. Suspensión del procedimiento inspector que resultaba coherente con lo establecido en el artículo 114 LECr, según el cual promovido juicio criminal en averiguación de un delito, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndose, si lo hubiera, hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Los efectos del incumplimiento del plazo eran los siguientes: no se consideraba interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas; los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tendrían el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27; y no se exigían intereses de demora desde que se producía dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

Ciertamente lo dicho ni aborda ni soluciona el problema que nos ocupa, pero sí sirve para poner de manifiesto, que es lo que ahora interesa acentuar, la conexión inescindible entre el aspecto formal y el material, que se mantiene y proyecta también en el proceso penal, cuya incoación, con paralización del procedimiento tributario, desarrollo y conclusión tiene como finalidad, desde la perspectiva de la que estamos analizando la cuestión, evitar la conculcación del 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 sustancialidad adecuada y suficiente al efecto.

En el caso concreto que nos ocupa, el alcance interruptivo de la prescripción venía conformado en función del fin al que sirve y cuyo objeto concreto determinó la remisión a la jurisdicción penal y paralización del expediente tributario. (...) parafraseando lo dicho en ocasiones precedentes por este Tribunal, "sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un Tribunal (tanto propio o administrativo como impropio o jurisdiccional) obste a que el instituto de la prescripción entre en juego", por así 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".

Y dicho todo lo anterior, declara, en segundo lugar, sobre la interpretación del art. 180.1 de la LGT lo siguiente:

"Ya se ha dejado constancia de la tesis desarrollada por la Sala de instancia. En apretado resumen las líneas maestras que la sustentan pasan por entender que las actuaciones inspectoras se regulan, en lo que ahora interesa, en el art. 150, en el que se establece los efectos en el caso de remisión del expediente al Ministerio Fiscal; mientras que el art. 180.1 se ubica en el TÍTULO IV, La potestad sancionadora, CAPÍTULO I, Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, de la LGT, por tanto no regula el procedimiento inspector, sino que regula la coordinación entre el ejercicio de la

potestad administrativa sancionadora y el ejercicio de la potestad penal, de forma que no puedan ejercerse de forma simultánea ambas acciones, evitando la doble incriminación penal y administrativa respecto de unos mismos hechos. En definitiva, viene a coincidir con la doctrina jurisprudencial expuesta en el sentido de que el art. 180.1 tiene como esencia el respeto al principio de non bis in ídem. Se desenvuelve, por tanto, dicho precepto en el ámbito propio de la potestad sancionadora con la finalidad referida, mientras que art. 150 tiene como marco el concreto campo de la actividad inspectora dentro de la potestad liquidadora, de suerte que la suspensión de la prescripción de la acción administrativa sancionadora cuando existe actuación penal, no es aplicable a la interrupción justificada de actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

La interpretación que ofrece el Abogado del Estado del art. 180.1, en cuanto dispone que "se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió", no sólo contradice el régimen dispuesto respecto del procedimiento inspector, sino que resulta de todo punto incoherente, como se deriva de su propia argumentación, antes recogida en la resolución del TEAC, en tanto que aplica dicho régimen, esto es el previsto en el art. 150 en relación con el procedimiento inspector, pero le niega el efecto que singulariza el caso y delimita su razón de ser; puesto que como tantas veces hemos indicado los plazos de duración de los procedimientos conforman, entre otros elementos, el sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria, en esta línea el legislador le ha reconocido a los contribuyentes que el procedimiento inspector finalizará en el plazo legalmente determinado y prevé las consecuencias que se produce de sobrepasarse el mismo, que en este caso no es el de dar lugar a la caducidad, pero sí el de no interrumpir el plazo de prescripción.

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

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

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

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

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

En consonancia con lo dicho, procede confirmar la Sentencia de instancia, en tanto que, habiendo sobrepasado el plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras, no se había producido la interrupción del plazo de prescripción, habiendo transcurrido más de cuatro años desde el inicio del plazo a la notificación de la liquidación".

TERCERO. - Criterio interpretativo de la cuestión con interés casacional y resolución de las pretensiones deducidas.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, por remisión a la doctrina fijada en aquellas sentencias, procede declarar lo siguiente:

"En el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no se ha de tomar en consideración el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción (cuando se superó el plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones) puesto que ello determina que se pierda ese efecto interruptor".

La sentencia impugnada resulta contraria a la anterior doctrina por cuanto expresa lo siguiente:

"Las actuaciones inspectoras debían finalizar el 1 de junio de 2014, así lo reconocen ambas partes. La cuestión, por tanto, es si la remisión del expediente a Fiscalía habría interrumpido la prescripción y si la comunicación por la AEAT, de reanudación de la comprobación y actuaciones posteriores han de entenderse aptas para interrumpir la prescripción. La respuesta en ambos casos es afirmativa.

(...)

El plazo empieza de nuevo a contar desde el 11 de febrero de 2014, cuando el expediente fue devuelto para su continuación, en virtud del Auto del Juzgado de Instrucción núm 16 de Madrid.

Asimismo, el art. 66 de la antigua LGT concedía eficacia interruptiva a cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente...a la inspección... liquidación del impuesto devengado por cada hecho imponible (STS de 18 de diciembre de 2013 dictada en el recurso de casación 4532/2011, 21 de junio de 2016 dictada en el recurso de casación núm. 1591/2015 y de 24 de marzo de 2017 dictada en el recurso de casación núm. 231/2016).

En este caso, el 17 de marzo de 2014, se notifica la continuación de las actuaciones. El 26 de mayo de 2014 se formaliza acta de disconformidad y el 22 de julio de 2014 se dicta acuerdo de liquidación.

En conclusión, no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda."

Consecuentemente, la sentencia dictada el 23 de marzo de 2021 por la Audiencia Nacional debe ser casada y anulada.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la representación procesal de doña Elvira, anulamos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de enero de 2019 así como el acuerdo de declaración de su responsabilidad subsidiaria por las deudas de la entidad Goya 15 Proyectos Inmobiliarios SL, en virtud del artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, por cuanto se encontraba prescrita la deuda de la referida sociedad.

CUARTO. - Pronunciamiento sobre 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 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 los criterios interpretativos expresados en el en el Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia, por remisión a las sentencias núm. 517/2021, de 15 de abril, rca. 1382/2020, ECLI:ES:TS:2021:1418 y núm. 685/2021, de 14 de mayo, rca. 1119/202, ECLI:ES:TS:2021:2025.

2- Haber lugar al recurso de casación núm. 4278/2021 interpuesto por la representación procesal de doña Elvira contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021 (recurso núm. 1105/2019), sentencia que se casa y anula.

3- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Elvira contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de enero de 2019, que anulamos, así como el acuerdo de declaración de su responsabilidad subsidiaria por las deudas de la entidad Goya 15 Proyectos Inmobiliarios SL, adoptado en virtud del artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria.

4.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.