

## **El TS declara que la tutela judicial efectiva no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme**

**Se plantea en el recurso si, en el ámbito de las relaciones entre la liquidación de la deuda tributaria y la sanción consistente en dejar de ingresar tempestivamente la suma dineraria resultante, ante una situación de firmeza administrativa de la primera, que no fue recurrida, lo que determinó su inimpugnabilidad administrativa y judicial, cabe esgrimir, con ocasión de la posterior impugnación de la sanción impuesta, defectos propios o inherentes a la liquidación o, solamente se pueden hacer valer los motivos propios de este acto sancionador, sin apelar a aquellos otros que, de prosperar, harían caer por su propia base el presupuesto típico que legitima el ejercicio de la potestad sancionadora.**

Señala el Tribunal que la decisión administrativa firme no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él.

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

#### **Sentencia 1489/2023, de 20 de noviembre de 2023**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1512/2022

Ponente Excmo. Sr. ISAAC MERINO JARA

En Madrid, a 20 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1512/2022, interpuesto por el procurador don José Carlos García Rodríguez, en representación de la mercantil Construcciones Energéticas Suntech, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 8 de noviembre de 2021, en el recurso núm. 555/2019 relativo al impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2006 a 2009.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 8 de noviembre de 2021 por la sección sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 555/2019 promovido por el procurador don José Carlos García Rodríguez, en nombre y representación de Construcciones Energéticas Suntech, S.L., contra el acuerdo del

Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de enero de 2019, desestimatorio del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de marzo de 2015, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa planteada contra la resolución del procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de la Delegación de Hacienda Especial de Madrid, correspondiente al IVA, periodos 2006 a 2009, por importe de 2.617.042,39 euros.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1.º.- Procedimiento sancionador: La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid tramitó un procedimiento de comprobación e investigación respecto de la mercantil Construcciones Energéticas Suntech, S.L. que finalizó mediante la notificación, el 13 de noviembre de 2012, de los acuerdos de liquidación correspondientes al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2006 a 2009. A partir de las actuaciones inspectoras realizadas, dicha dependencia inició expediente sancionador que culminó con el dictado de resolución sancionadora por infracción cometida del artículo 201.3 de la LGT consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados y calificada como muy grave. Esta resolución fue notificada el 19 de abril de 2013.

2.º.- Reclamación económico-administrativa: Contra la mencionada resolución sancionadora, la mercantil interpuso reclamación económico-administrativa que fue resuelta, en sentido desestimatorio, por resolución de 26 de marzo de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

3.º.- Recurso de alzada: Frente a la anterior resolución se formuló recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el seno del cual dictó resolución desestimatoria con fecha 29 de enero de 2019. De esta resolución interesa traer a colación el fundamento jurídico tercero, cuyo tenor literal es el siguiente: "TERCERO.- Antes de analizar las cuestiones planteadas en el presente recurso directamente relacionadas con el acuerdo sancionador impugnado, procede hacer referencia a la última cuestión formulada por la reclamante en sus alegaciones, esto es, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia de haber excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Es decir, la interesada cuestiona un aspecto procedimental relativo a las actuaciones inspectoras de las que deriva la regularización tributaria contenida en los acuerdos de liquidación dictados por el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, los acuerdos de liquidación resultantes de dicho procedimiento inspector no fueron recurridos por la entidad, por lo que han devenido firmes sin que, por tanto, sea posible su revisión salvo a través, en su caso, de los procedimientos especiales de revisión previstos en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, General Tributaria".

4.º.- Recurso contencioso-administrativo: La mercantil interpuso, finalmente, recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se tramitó con el número 555/2019 ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y que fue desestimado mediante sentencia de 8 de noviembre de 2021 y que constituye el objeto del recurso de casación que ahora nos ocupa.

TERCERO.- La sentencia de instancia

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión señalada anteriormente se contiene en el fundamento jurídico quinto con el siguiente tenor literal: "QUINTO.- Expuesto el planteamiento de ambas partes, la tesis actora no puede prosperar.

Debemos rechazar en primer lugar la denuncia de prescripción que la actora funda en una excesiva duración de las actuaciones inspectoras.

Ahora bien, como destaca el Abogado del Estado, los acuerdos de liquidación resultantes de dicho procedimiento inspector no fueron recurridos por la entidad, por lo que han devenido firmes sin que, por tanto, sea posible su impugnación salvo a través, en su caso, de los procedimientos especiales de revisión previstos en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, General Tributaria.

El procedimiento de inspección finalizó el 13 de noviembre de 2012 con la notificación de los acuerdos de liquidación por el IVA de los ejercicios 2006 a 2008 y 2009 por IS ejercicios 2006 a 2009. Acuerdos que no fueron objeto de recurso alguno según señala el TEAC y viene a reconocer en su demanda la parte recurrente.

Conviene recordar que el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador son dos procedimientos diferentes, regulándose este segundo en los artículos 207 a 212 de la LGT, estableciendo un período especial de duración en el apartado 2 del artículo 211 a cuyo tenor:

"El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley".

En el presente caso, el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción fue notificado a la entidad recurrente el 27 de noviembre de 2012 y el acuerdo sancionador le fue notificado el 19 de abril de 2013. Su resolución ha sido, pues, dictada y notificada en un periodo de tiempo inferior a los seis meses que la parte misma invoca".

#### CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. El procurador de los tribunales, don José Carlos García Rodríguez, en representación de la mercantil Construcciones Energéticas Suntech, S.L., presentó escrito el 3 de enero de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 150 y 189 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en contradicción con STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Sentencia núm. 1.197/2020 de 23/09/2020 y, por otra parte, denuncia la vulneración de art. 178 de la LGT en relación con el art. 201 de la misma y art. 25 CE. Desproporción de la sanción ante la ausencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública en la infracción sancionada, en contradicción con sentencia TJUE sección novena, de 15 de abril de 2021.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de febrero de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de octubre de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Reafirmar, reforzar o, en su caso, completar o corregir la doctrina contenida en la sentencia de 23 de septiembre de 2020 (rec. 2839/2019, ECLI:ES:TS:2020:3059) en virtud de la cual 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.

3.º) Identificar los artículos 150 y 189 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación.

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. La representación procesal de la mercantil Construcciones Energéticas Suntech, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de diciembre de 2022 de 2022.

Concluye el escrito de interposición concretando su pretensión casacional en los siguientes términos: "1.- Casación de la sentencia impugnada, por ser contraria a la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las Sentencias reflejadas y analizadas en el presente escrito.

2.- Anulación de la sanción practicada a mi representada, por hallarse prescrito, (como se deriva de los hechos no controvertidos reflejados en los epígrafes 1c y 2e del presente escrito) tanto en el momento de la imposición de la sanción como en el de la incoación del procedimiento sancionador, el derecho de la Administración para imponer dicha sanción tributaria, ya que en el procedimiento inspector de cuyas actas derivaba la incoación del procedimiento sancionador se dieron interrupciones no justificadas en los plazos y periodos referidos, que tuvieron el efecto de no interrumpir la prescripción".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 1 de febrero de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual concluye que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, pero: "Para el caso de que el parecer del Alto Tribunal nos fuera adverso, la estimación del recurso de casación no podría implicar sin más la del recurso contencioso-administrativo desestimado por la Sentencia. En efecto, en modo alguno cabe aceptar las extensas explicaciones y afirmaciones de la recurrente respecto de las interrupciones habidas en el procedimiento de inspección. Se trataría, solo en este aspecto, de la misma situación que concurrió en el caso resuelto por la STS [de 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019], la cual lo que resolvió, por las razones de su FD Sexto, fue "[o] rdenar la retroacción de las actuaciones del mencionado recurso contencioso-administrativo n.º 696/2017y su reenvío a la expresada Sala de instancia, a fin de que se pronuncie sobre las pretensiones y motivos omitidos y dicte sentencia que decida, en el sentido que proceda, sobre la prescripción de la facultad liquidatoria, a los solos efectos sancionadores".

En cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas ( art. 93.1 LJCA), nuestra posición ya ha quedado expuesta: la doctrina contenida en la STS [de 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019] tiene como presupuesto ineludible que la liquidación forme parte del tipo infractor, de modo que el acuerdo sancionador "dimane" de la liquidación; por lo que cualquier vicio de invalidez de la liquidación que había ganado firmeza es irrelevante para fundar la anulación de una sanción impuesta por una infracción que, como aquí sucede, no se halle en tal caso.

Por lo demás, la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción que disponía el art. 150.2, a) de la LGT en la redacción aplicable *ratione temporis* se limita, porque la norma así lo establece de forma expresa, a la prescripción de las "*obligaciones tributarias pendientes de liquidar*" y no al plazo de prescripción de las sanciones".

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 3 de febrero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de septiembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

En relación con la entidad Construcciones energética Suntech, S.L se desarrolló por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid un procedimiento de comprobación e investigación por el impuesto sobre el valor añadido y por el impuesto sobre sociedades.

El procedimiento inspector finalizó el 13 de noviembre de 2012 con la notificación de los acuerdos de liquidación por el impuesto sobre el valor añadido y por último por el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2009.

A partir de las actuaciones inspectoras realizadas se inicia expediente sancionador que finaliza con la notificación, el 19 de abril de 2013, del acuerdo de procedimiento sancionador. La infracción cometida es la regulada en el artículo 201.3 de la LGT, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, calificada como muy grave.

La liquidación acabó no siendo recurrida por lo que adquirió firmeza, en cambio sí se recurrió la sanción, tratando de conseguir la declaración de la nulidad del acuerdo de imposición de sanción con clave A2860013026003782, de 17 de abril de 2013, impuesta por la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, derivada de las actuaciones de comprobación e investigación relativas al impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre sociedades 2006, 2007 y 2008, así como de las actas de disconformidad mod. A02: la núm. 72117465 por el concepto IVA (de los periodos de liquidación trimestrales de 2006 a 2008); la núm. 72117474 por el concepto IVA (de los periodos de liquidación trimestrales de 2009); y la número 72117440 por el concepto impuesto sobre sociedades (de los periodos 2006 a 2009) de las que deriva el procedimiento sancionador.

Mediante auto de 20 de octubre de 2022, la sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el presente recurso de casación en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Reafirmar, reforzar o, en su caso, completar o corregir la doctrina contenida en la sentencia de 23 de septiembre de 2020 (rec. 2839/2019, ECLI:ES:TS:2020:3059) en virtud de la cual 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.

**SEGUNDO.-** Alegaciones de las partes

La recurrente denuncia la infracción de los artículos 150 y 189 LGT y de nuestra doctrina jurisprudencial reflejada en las sentencias de 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019, sección 2.ª y 20 de diciembre de 2021, RC 1070/2021, sección 3.ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sentencia, esta última que cuenta con un voto particular, como señala el auto de admisión del presente recurso de casación.

Mantiene que, a pesar del hecho de ser firme el acto administrativo anterior que motivó la incoación del procedimiento sancionador que dio origen a la resolución sancionadora impugnada, en el procedimiento que dio lugar al mismo se daban defectos que implicaban la nulidad de la sanción por prescripción, es decir, que el procedimiento de comprobación e investigación previo y las actuaciones inspectoras ligadas a dicho procedimiento, del que derivó el expediente sancionador, se habían

excedido injustificadamente de plazo, habiéndose dictado también el acuerdo de liquidación fuera de plazo legalmente dispuesto para la finalización del procedimiento y una vez transcurrido el plazo de prescripción y, por tanto, no podía interrumpir el plazo de prescripción de las infracciones objeto de la sanción practicada.

Insiste en esta sede casacional que ya en el recurso contencioso administrativo planteado ante la Audiencia Nacional, se invocaba la prescripción sobre la base de las interrupciones injustificadas del procedimiento de inspección cuya acta, por la que acordaba la no admisibilidad de una serie de facturas, dio lugar a la incoación de un procedimiento sancionador por infracción sin perjuicio económico para la Administración fundado exclusivamente en las actas, de inspección de IVA e IS. Alega que la eventual infracción, por la que se sancionaba a la sociedad, no podía ser objeto de sanción por cuanto el expediente sancionador derivaba de un procedimiento de inspección que, por causa de un injustificado exceso de la duración, no era apto para interrumpir la prescripción de la infracción sancionada.

La Abogacía del Estado, en su escrito de oposición, sostiene que la doctrina jurisprudencial traída a colación no es aplicable a casos como el presente, en el que el acto administrativo anterior al que se imputan vicios de invalidez no es un "*acto precedente o condicionante de la sanción*", puesto que dicha jurisprudencia, "pone el foco en el impacto que en un segundo acto tiene un vicio de invalidez que afecta a un primer acto (que, consentido, ganó firmeza), cuando el primer acto forma parte del *presupuesto* del segundo", siendo evidente que para que la aludida doctrina jurisprudencial sea aplicable "es condición que el segundo acto -el que impone la sanción- sea "dimanante" del primero -el consentido, pero afectado de un vicio de invalidez-. Es precisamente ese vínculo íntimo entre los dos actos (el primero es presupuesto del segundo, el segundo dimana del primero) lo que justifica que los vicios del primero puedan ser examinados cuando se impugna el segundo". Añade que nuestra sentencia de 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019 "entiende correctamente que lo que hay que analizar es la prescripción del derecho a liquidar, no la prescripción de la potestad para imponer sanciones tributarias".

Advierte que, aunque el tipo infractor no descansa en una liquidación previa, sí describe una conducta autónoma respecto de la obligación tributaria -aunque haya sido detectada en un procedimiento de inspección- pero los vicios de que adolece el acto administrativo declarativo de la liquidación no tienen relevancia alguna respecto del acuerdo sancionador.

Precisa que ni la sentencia ni el auto de admisión ni el escrito de interposición "dan cuenta de en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación; sabemos que se dictó y que ganó firmeza por aquietamiento de la recurrente. Pero ese acuerdo de liquidación es del todo irrelevante, pues la conducta infractora es la del art. 201, apartados 1 y 3, de la LGT: el incumplimiento de las obligaciones de facturación en su modalidad de expedición de facturas con datos falsos o falseados. Esta infracción puede cometerse completamente al margen de la determinación de la obligación tributaria (por tal o cual tributo), tanto si se dicta un acuerdo de liquidación como si no, tanto si éste se confirma como si se anula. Es una conducta autónoma, con una entidad propia, y la norma sancionadora protege los derechos e intereses de la Hacienda Pública no con referencia a una obligación tributaria concreta sino en términos más amplios o generales".

Defiende que la sentencia (sección 3.ª) de 20 de diciembre de 2021, RC 1070/2021, resuelve un caso, *mutatis mutandis*, de la misma naturaleza, pues "no se trata de una cuestión de prescripción de la potestad sancionadora, ni siquiera de la prescripción de posición subjetiva alguna de la Administración, sino una cuestión perteneciente al fondo de aquel asunto". Afirma que "la infracción, los eventuales vicios del acuerdo de liquidación son del todo irrelevantes".

Dice que no se trata de una cuestión de "*prescripción de la potestad para sancionar*" lo deja terminantemente claro el párrafo siguiente de nuestra sentencia de 23 de septiembre de 2020, RC

2839/2019 cuando declara que "pese a la invocación del artículo 189.3 LGT, tampoco estamos en presencia de una cuestión atinente a la prescripción de la potestad para sancionar y los efectos que en ésta provoque la de la potestad de determinar la deuda tributaria y sus interrupciones, sino ante la nulidad de la sanción - esgrimida por el sancionado y de obligado examen judicial- con fundamento, entre otros motivos, en que el hecho sancionado no es típico, es decir, no observa el presupuesto de la norma, pues no se ha incumplido el deber de ingresar el tributo en los casos en que, por prescripción de la potestad y consiguiente extinción de la deuda (efecto explícito ipso iure de la LGT, artículo 69.3), no hay tal deuda y, por tanto, base fáctica ni habilitación para sancionar".

De ese párrafo extrae la consecuencia de que, "en nuestro caso, como el hecho sancionado es autónomo respecto de la concreta obligación tributaria y de la liquidación firme, los vicios de que ésta pudiera adolecer carecen de toda relevancia".

Aunque considera que no es necesario extenderse más, puesto que se trata de una cuestión probablemente ajena al auto de admisión, se centra en la prescripción de la sanción en estos términos que siguen.

Mantiene que lo que se puede alegar al impugnar una sanción son los vicios "de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción". Precisamente ha de tratarse de un "*acto precedente o condicionante*", lo que sucede cuando se trata de un acuerdo de liquidación en relación con, por ejemplo, la infracción del artículo 191.1 LGT, pero no, como es el caso, de la infracción prevista en el artículo 201 LGT. Esta última puede cometerse completamente al margen de la determinación de la obligación tributaria (por tal o cual tributo), tanto si se dicta un acuerdo de liquidación como si no, tanto si se confirma como si se anula. Es una conducta autónoma, con una entidad propia.

Efectivamente, si, como es el caso, el tipo infractor no descansa en una liquidación previa, sino que describe una conducta autónoma respecto de la obligación tributaria, los vicios de que adolezca el acto administrativo declarativo de ésta (la liquidación) no tienen relevancia alguna respecto del acuerdo sancionador.

Apunta que las normas que para alcanzar la conclusión correcta han de ser examinadas e interpretadas, son el artículo 189 LGT sobre las causas de interrupción de la prescripción de la potestad de sancionar; y el artículo 150 de la LGT sobre la pérdida sobrevenida del efecto interruptivo por exceso en la duración de las actuaciones inspectoras.

El primero afirma sobre el "plazo de prescripción para imponer sanciones" surten efecto interruptivo las "*acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado*".

El segundo, el art. 150 (apartado 2, en la redacción aplicable) disponía:

"2. 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 (...)"

Sostiene que es imperativo fijarse en qué prescripción " no se considerará interrumpida ", y que la ley claramente establece que: " producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar ".

Afirma que el primer efecto -respecto de estas " *obligaciones tributarias pendientes de liquidar* ", concreta y exclusivamente- es que " *no se considerará interrumpida la prescripción* ". Y nada más se dice ni se dispone, apostilla.

Seguidamente asegura que las " sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones [tributarias] *accessorias* " ( art. 25.2 de la LGT); su regulación se sitúa fuera de la Sección de la LGT dedicada a las "obligaciones tributarias" y que el artículo 150 nada dice sobre la pérdida del efecto interruptivo del plazo de prescripción de la potestad sancionadora.

Entiende que la doctrina jurisprudencial formulada por nuestra sentencia 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019, orilló esta cuestión precisamente porque se centró en verificar que se dan los elementos del tipo infractor, puesto que afirmamos que " *pese a la invocación del artículo 189.3 LGT, tampoco estamos en presencia de una cuestión atinente a la prescripción de la potestad para sancionar y los efectos que en ésta provoque la de la potestad de determinar la deuda tributaria y sus interrupciones* ".

TERCERO. - El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

En el fundamento de derecho tercero de la R.TEAC de 29 de enero de 2019 se señala que antes de examinar las cuestiones planteadas en la reclamación directamente relacionadas con el acuerdo sancionador impugnado procede hacer referencia a la cuestión formulada por la entidad reclamante sobre la prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia de haber excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector establecido en el artículo 150 LGT, precisando que la interesada cuestiona un aspecto procedimental relativo a las actuaciones inspectoras de las que dimana la regulación tributaria por el IVA, cuestión antedicha a la que responde el TEAC señalando que "los acuerdos de liquidación resultantes de dicho procedimiento inspector no fueron recurridos por la entidad, por lo que han devenido firmes sin que por tanto, sea posible su revisión, salvo a través, en su caso, de los procedimientos especiales de revisión previstos en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2002, General Tributaria".

Por su parte, en el fundamento segundo de la sentencia recurrida se señala que, partiendo de las actuaciones inspectoras realizadas, por la Dependencia Regional de Inspección se inicia expediente sancionador, que finaliza con la notificación del acuerdo de resolución de dicho procedimiento imponiendo a la recurrente una sanción por la infracción cometida en el artículo 201.3 LGT, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, y calificada como muy grave.

En el inicio del fundamento de derecha tercero de nuestra sentencia de 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019 afirmamos que "el problema jurídico que el recurso suscita y ahora debemos dilucidar, en el ámbito de las relaciones entre la liquidación de la deuda tributaria y la sanción consistente en dejar de ingresar tempestivamente la suma dineraria resultante, es si, ante una situación de firmeza administrativa de la primera -la tácitamente inferida del silencio tras la firma de un acta de conformidad-, que no fue recurrida, lo que determinó, por consiguiente, su inimpugnabilidad administrativa y judicial, cabe esgrimir, con ocasión de la posterior impugnación -administrativa y judicial- de la sanción impuesta, defectos propios o inherentes a la liquidación o, como argumenta la sentencia de instancia -siguiendo la opinión del TEAR- solamente se pueden hacer valer los motivos propios de este acto sancionador, sin apelar a aquellos otros que, de prosperar, harían caer por su propia base el presupuesto típico que legitima el ejercicio de la potestad sancionadora". El subrayado es añadido.



Estábamos analizando entonces un asunto en el que la infracción está prevista en el artículo 191 LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), ahora estamos analizando un supuesto en el que el tipo infractor es diferente, concretamente el del artículo 201 LGT (Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación).

La cuestión controvertida consiste en determinar si, partiendo de la firmeza de una liquidación que ha alcanzado firmeza, por no haberse interpuesto recurso contra ella, es posible, con motivo de la impugnación de una sanción, volver a cuestionar y analizar la conformidad a derecho de la actuación administrativa previa frente a la que se aquietó la hoy recurrente.

Nos hallamos ante una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, lo cual significa que existe un acto válido y lo que se suscita es si este puede volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior, especialmente cuando se ejerce la potestad sancionadora.

Pues bien, la decisión administrativa firme no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él.

La tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme. La seguridad jurídica también abona esta conclusión.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La pretensión de la recurrente se concreta en solicitar la casación de la sentencia impugnada, por ser contraria a nuestra doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo contenida en las sentencias reflejadas y analizadas en el presente escrito y, correlativo de ello, la anulación de la sanción, por hallarse prescrito, tanto en el momento de la imposición de la sanción como en el de la incoación del procedimiento sancionador, el derecho de la Administración para su imposición, habida cuenta que en el procedimiento inspector de cuyas actas derivaba la incoación del procedimiento sancionador se dieron interrupciones no justificadas en los plazos y periodos referidos, que tuvieron el efecto de no interrumpir la prescripción.

Por su parte, la Abogacía del Estado se opone a tales pretensiones, solicitando que se desestimen por las razones expuestas sintéticamente en el fundamento de derecho anterior, precisando, subsidiariamente que para el caso de que no fuera así, la estimación del recurso de casación no podría implicar sin más la del recurso contencioso-administrativo desestimado por la sentencia recurrida, por el contrario lo que procedería es ordenar la retroacción de las actuaciones del mencionado recurso contencioso-administrativo y su reenvío a la Sala de instancia, a fin de que se pronuncie sobre las pretensiones y motivos omitidos y dicte sentencia que decida, en el sentido que proceda, sobre la prescripción de la facultad liquidatoria, a los solos efectos sancionadores".

Insiste en que la doctrina contenida en la sentencia de 23 de septiembre de 2020, RC 2839/2019, tiene como presupuesto ineludible que la liquidación forme parte del tipo infractor, de modo que el acuerdo sancionador "dimane" de la liquidación, de suerte que cualquier vicio de invalidez de la liquidación que había ganado firmeza es irrelevante para fundar la anulación de una sanción impuesta por una infracción que, como aquí sucede, no se halle en tal caso.

Por lo demás, la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción que disponía el artículo 150.2, a) de la LGT en la redacción aplicable *ratione temporis* se limita, porque la norma así lo establece de forma expresa, a la prescripción de las "obligaciones tributarias pendientes de liquidar" y no al plazo de prescripción de las sanciones.

A la vista de lo expresado en el fundamento de derecho tercero declaramos no haber lugar el recurso de casación y, por tanto, no acogemos las pretensiones de Construcciones Energéticas Suntech, S.L, lo cual comporta la confirmación de la sentencia de instancia.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

### **FALLO**

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. - No ha lugar al recurso de casación núm. 1512/2022, interpuesto por el procurador don José Carlos García Rodríguez contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 8 de noviembre de 2021, en el recurso núm. 555/2019 relativo al impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2006 a 2009, de modo que queda confirmada.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.