



Roj: **STS 1662/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1662**

Id Cendoj: **28079130022020100267**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/06/2020**

Nº de Recurso: **6622/2017**

Nº de Resolución: **734/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3837/2017,**
ATS 3819/2018,
STS 1662/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 734/2020

Fecha de sentencia: 10/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6622/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2020

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

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6622/2017

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 734/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6622/2017, interpuesto La Administración del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 29 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 25/2016, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 10 de septiembre de 2015, relativa a liquidación y sanción por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la entidad ÑYZA, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Beatriz Castelo Gómez de Barreda, bajo la dirección letrada de D^o. Manuel Santa María Fernández.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo n.º 25/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 29 de septiembre de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por ÑYZA, S.A., y en su nombre y representación la procuradora Sra. D^a. Beatriz Castelo Gómez de Barreda, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la sanción tributaria impuesta, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, y con ella la sanción de la que trae causa, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición especial de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales D^a. Beatriz Castelo Gómez de Barreda, en nombre y representación de la entidad ÑYZA, S.A., y por el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, se presentaron escritos con fechas 21 de noviembre y 17 de noviembre de 2017, respectivamente, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recursos de casación, y la Sala, por auto de 13 de diciembre de 2017, tuvo por preparados sendos recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como partes recurrentes, la entidad ÑYZA, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Beatriz Castelo Gómez de Barreda, bajo la dirección letrada de D^o. Manuel Santa María Fernández, y La Administración del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, habiéndose personado las mismas como partes recurridas, en los recursos interpuestos de contrario.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de abril de 2018, la inadmisión del recurso de casación preparado por la procuradora D^a. Beatriz Castelo Gómez de Barreda, en nombre y representación de la entidad ÑYZA, S.A., y la admisión del recurso de casación preparado por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:



"3º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, en interpretación del artículo 189.3.a), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si, habiéndose excedido las actuaciones del procedimiento inspector del plazo máximo de duración previsto legalmente, interrumpe el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado y que ha adquirido firmeza ante la extemporaneidad del recurso o reclamación formulada contra el mismo.

4º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 189.3.a), segundo párrafo, en relación con el artículo 150, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 28 de mayo de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son: El artículo 189.3.a) de la LGT/2003 en relación con el 150 de la misma.

El Sr. Abogado del Estado, sostiene que la sentencia recurrida, con una incongruencia en exceso -ya que la cuestión no fue planteada-, entra a analizar en su Fundamento de Derecho Tercero la cuestión de la prescripción para imponer sanciones tributarias, sin citar ni interpretar el artículo 189.3.a), segundo párrafo, en relación con el artículo 150 de la LGT/2003, preceptos que por ello considera infringidos. La sentencia de instancia prescinde de los efectos de la confirmación de la liquidación, lo que a juicio del Sr. Abogado del Estado, la extemporaneidad del recurso contra la liquidación hace que esta quede firme y que el procedimiento inspector que se ha llevado a cabo hasta dicho acuerdo liquidatorio no pueda ya verse cuestionado por parte del Tribunal en cuanto a sus elementos formales -en especial los referidos a la duración de las actuaciones inspectoras-, para que surta los efectos consiguientes en el procedimiento sancionador. Por tanto, se debe entender que el inicio del procedimiento inspector y todas sus actuaciones tendentes a la regularización de la situación tributaria han producido el efecto interruptivo de la prescripción, tanto del derecho a liquidar como del derecho a sancionar. Por todo ello, la recurrente considera que procede la estimación del presente recurso de casación reconociendo la eficacia interruptiva de la prescripción de la acción sancionadora por la regularización previa de la situación tributaria del obligado que concluya con una liquidación firme, lo cual impide ya que se puedan analizar, a los efectos de una posible prescripción de dicha acción sancionadora, los posibles excesos en lo relativo al plazo de duración de las actuaciones en el procedimiento de regularización.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que el posible exceso del plazo máximo de las actuaciones del procedimiento inspector, cuando el correspondiente acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado ha adquirido firmeza por la extemporaneidad admitida del recurso o reclamación formulado contra el mismo, interrumpe en todo caso el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia".

Por su parte, la procuradora D^a. Beatriz Castelo Gómez de Barreda, en nombre y representación de la entidad ÑYZA, S.A., por escrito presentado con fecha 26 de octubre de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado en primer lugar, que procede la inadmisión del presente recurso porque la Abogacía del Estado no ha acreditado el cumplimiento de lo establecido en el artículo 45.2.d) de la LJCA (documento acreditativo de la decisión de recurrir), a la presentación del escrito de interposición. Sostiene la recurrida que la sentencia de instancia es conforme a Derecho y concluye que (i) la prescripción del derecho de la Administración a imponer sanciones tributarias se produce, por ministerio de la Ley, por el mero transcurso del plazo fijado legalmente, y (ii) únicamente es posible la interrupción de los plazos de prescripción cuando los mismos aún no se hayan agotado. En definitiva, no es posible la interrupción de un plazo de prescripción que ya ha finalizado, esto es, no puede interrumpirse un plazo cuya fecha límite ya ha transcurrido y cuyos efectos jurídicos ya se han desplegado de forma automática en virtud del artículo 189.4 de la LGT, y cita en apoyo de esta tesis, entre otras, las STS de 2 de julio de 2013 y la Sentencia de la AN de 26 de octubre de 2015. Así, en el caso de autos, la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras relativas al IS y al IVA de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 se realizó el 22 de febrero de 2008 y finalizaron con la notificación del Acuerdo de Liquidación el 27 de septiembre de 2011; por lo que habiendo excedido del plazo máximo de 12 meses previsto en el art. 150.1 de la LGT, ni la comunicación de inicio ni las actuaciones desarrolladas en dicho procedimiento inspector tuvieron efectos interruptivos de la prescripción, lo que conlleva afirmar que transcurrió el plazo de 4 años tanto para regularizar la situación la entidad ÑYZA, S.A. como para imponerle sanciones por los conceptos objeto de inspección. En particular, el plazo para la presentación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2006 finalizaba el 25 de julio de 2007, por lo que el *dies a quo* de la prescripción debe fijarse el 26 de julio de 2007 y el *dies ad*



quem, el 25 de julio de 2011 y pasada esta fecha sin que hubiera finalizado el procedimiento inspector -con la notificación de la correspondiente liquidación-, la prescripción del derecho a sancionar debió operar *ipso iure*, perdiendo la Administración a partir de esa fecha la oportunidad de imponer sanciones tributarias por esos conceptos a la referida entidad.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrida terminó suplicando a la Sala que "proceda a la desestimación del presente recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la AN de fecha 29 de septiembre de 2017, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por diligencia de ordenación de 5 de marzo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 5 de mayo de 2020. Este recurso ha sido deliberado por los medios tecnológicos disponibles en la fecha que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 29 de septiembre de 2017, recaída en el recurso ordinario 25/2016, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015, relativa a liquidación y sanción por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006. La sentencia anuló la sanción impuesta.

En lo que ahora interesa para la resolución de la cuestión con interés casacional propuesta por la Sección Primera en su auto de admisión y para resolver este recurso de casación, conviene apuntar que la sentencia de instancia viene a ratificar la resolución del TEAC en cuanto a la liquidación por considerar que la reclamación económico administrativo fue interpuesta fuera de plazo. Esto es considera que la reclamación fue extemporánea y no entra a dilucidar las cuestiones formales y sustanciales opuestas respecto de la conformidad jurídica de la liquidación. Cabe añadir que expresamente la sentencia de instancia identifica como motivos hechos valer por la parte demandante en su demanda la prescripción de la sanción, "II. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en relación con los Acuerdos de liquidación por el IS y el IVA de los ejercicios 2004 a 2006, así como con el Expediente Sancionador, estaba prescrito"; y además añade, al abordar el motivo referido a la prescripción del derecho de la Administración a sancionar: "1.- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar y sancionar. Considera el recurrente que se ha excedido el plazo para efectuar las actuaciones inspectoras (artículo 150 de la LGT), lo que conlleva que las actuaciones inspectoras no han interrumpido la prescripción de la acción para sancionar".

La Sala de instancia tuvo como hechos probado relevante que las actuaciones inspectoras se excedieron del plazo de 12 meses previsto en el art. 150 de la LGT; en concreto considera que "Como recoge el Acuerdo de liquidación, el inicio de las actuaciones inspectoras fue el día 22/02/2008 y concluye el 27/09/2011, fecha en la que se notifica el Acuerdo de liquidación de 16/09/2011.

... La duración de las actuaciones inspectoras ha excedido el plazo de 12 meses, en el cómputo de la Administración, en 355 días.

Las dilaciones totales ascienden a 1334 días, lo que implica un exceso de 969 días en las actuaciones inspectoras, y teniendo en cuenta que las dilaciones imputables al recurrente son de 954 días, existe un exceso de 15 días, por lo que las actuaciones inspectoras han excedido el plazo de 12 meses.

... Pues bien, toda vez que, como las actuaciones inspectoras superaron el plazo de 12 meses, no se ha interrumpido la prescripción de la acción para sancionar hasta la fecha de notificación de la liquidación o la fecha de inicio del expediente sancionador si es anterior (artículo 150 de la LGT)".

Por lo que en razón de las fechas en que se produce las notificaciones considera que se ha producido la prescripción, pronunciándose en los siguientes términos:

"Las fechas relevantes son:

- Con fecha 25 de abril de 2011 se autorizó por el Inspector Jefe el inicio de expediente sancionador.



- Con fecha 26 de abril de 2011 se formuló propuesta de liquidación, y en la misma fecha se dicta propuesta de sanción mediante Expediente Sancionador con número de referencia A51- 76063356.
- Con fecha 4 de octubre de 2011 se notifica al Administrador Único la propuesta de sanción, esto es, 5 meses después de que el órgano competente la hubiese dictado.
- Finalmente se notifica el Acuerdo de Resolución de Expediente Sancionador 21 de marzo de 2012.

Pues bien, si entendemos, con la representación de la demandada, que el expediente sancionador se inicia el 4 de octubre de 2011, fecha de la notificación al interesado, el derecho de la Administración a sancionar habría prescrito; ya que, el 26 de julio de 2007 se inicia el cómputo de la acción para sancionar por el ejercicio de 2006, y, toda vez que las actuaciones inspectoras no han interrumpido la prescripción de la acción para sancionar (por exceso del plazo señalado en el artículo 150 LGT), la interrupción de la prescripción de la acción para sancionar solo podría producirse por la notificación de la liquidación, que es acto con aptitud interruptiva, o por la notificación del acuerdo de inicio del expediente sancionador, que también lo es.

La notificación del Acuerdo de liquidación se produce el 27 de septiembre de 2011, fecha en que habría prescrito la acción administrativa para sancionar.

La notificación del inicio del expediente sancionador se produce el 4 de octubre de 2011, como afirma la demandada, por lo que, en esa fecha, había prescrito el derecho a sancionar infracciones tributarias correspondientes al ejercicio 2006.

La consecuencia de lo expuesto, no es la caducidad del expediente sancionador, como sostiene la actora, pero se produce un efecto que es consecuencia de la ineficacia de este procedimiento sancionador, la anulación de la sanción por prescripción del derecho de la Administración a sancionar al tiempo del inicio del expediente sancionador.

La recurrente en su demanda, argumentó la prescripción del derecho a liquidar de los ejercicios inspeccionados por exceso del plazo de las actuaciones inspectoras. La Sala no ha podido entrar a examinar esta cuestión dada la extemporaneidad de la reclamación que determinó la firmeza de la liquidación. Pero esta cuestión de la prescripción afecta igualmente a la sanción. Por ello, y aun cuando la actora no reitera, respecto de la sanción, su razonamiento sobre la prescripción de la acción administrativa, es necesario entender que tales alegaciones relativas a la prescripción afectan también a la sanción".

Brevemente para significar que la inadmisibilidad del presente recurso de casación que opone la parte recurrida por ausencia de legitimación para recurrir, en cuanto la Abogacía del Estado ha incumplido el requisito previsto en el art. 45.2.d) de la LJCA, dado que no estamos en la fase de interposición del recurso contencioso administrativo, debe rechazarse de plano sin necesidad de comentario alguno al respecto.

SEGUNDO.- *Cuestión con interés casacional objetivo.*

En auto de fecha 16 de abril de 2018 de la Sección Primera, se consideró que la cuestión con interés casacional objetivo consistía en:

"Determinar, en interpretación del artículo 189.3.a), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si, habiéndose excedido las actuaciones del procedimiento inspector del plazo máximo de duración previsto legalmente, interrumpe el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado y que ha adquirido firmeza ante la extemporaneidad del recurso o reclamación formulada contra el mismo".

Y como norma jurídica a interpretar el art. 189.3.a), segundo párrafo, en relación con el artículo 150, de la LGT.

Dispone el art. 189.3.a) párrafo segundo: "El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá... Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización".

TERCERO.- *Singularidad del caso y resolución de la cuestión.*

Estamos ante un asunto singular, puesto que como resulta de los antecedentes, antes transcritos, no existe pronunciamiento sobre los motivos de impugnación aducidos respecto de la liquidación, no se contemplaron ni examinaron los motivos formales y materiales que hizo valer la parte demandante en aras de procurar la ineficacia de la liquidación, puesto que la Sala de instancia, antes el órgano económico administrativo, consideró que la reclamación contra la liquidación fue extemporánea. Estamos, pues, ante una liquidación válida, pero sus efectos se detienen en dicha validez, en los términos que a continuación se dirá.



Ciertamente el art. 189.3.a), párrafo segundo, es de una claridad que pocas interpretaciones caben que puedan ir más allá de los propios términos en los que se expresa. Ahora bien, va de suyo, que todas las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpe el plazo de prescripción para sancionar, siempre y cuando el ejercicio de las acciones y las actuaciones que produzcan posean la virtualidad de interrumpir la prescripción, esto es, que entre los efectos derivados de la misma se encuentre el de interrumpir la prescripción. El caso que nos ocupa es buen ejemplo de lo que decimos, la realización del procedimiento tributario oportuno seguido para regularizar y liquidar la situación tributaria del obligado tiene, normalmente y como regla general, el efecto de interrumpir el plazo de prescripción, pero excepcionalmente puede no conllevar dicho efecto a pesar de que la liquidación girada sea válida, así en todos aquellos casos en los que el procedimiento de inspección ha excedido del plazo legalmente dispuesto al efecto, las actuaciones inspectoras no interrumpen el plazo de prescripción, aún cuando la liquidación dictada dentro del plazo de prescripción sea válida.

El Sr. Abogado, según se desprende de sus argumentos, parece fundar su impugnación en un premisa que se antoja errónea, cual es que dado que la liquidación es válida, puesto que su impugnación fue extemporánea, no puede entrarse a conocer sobre si las actuaciones inspectoras se desarrollaron o no en plazo, habiendo producido como efecto la interrupción de la prescripción, entrando la Sala de instancia a resolver una cuestión novedosa como la prescripción de la sanción "una vez que ha confirmado plenamente, dada la extemporaneidad de la reclamación económico administrativa formulada en su día contra ella, la liquidación derivada de la previa regularización de la situación tributaria... al negar el fallo efecto interruptivo de la prescripción para imponer sanciones tributarias a una liquidación dictada en el seno de un procedimiento inspector tendente a la regularización de la situación tributaria del obligado, iniciado el 22 de febrero de 2008, y que quedó firme por la extemporaneidad de la reclamación económico- administrativa formulada ante el TEAR, confirmada enalzada por el TEAC y por la propia Sala en la sentencia recurrida". Pero como ha quedado expuesto, en modo alguno, siempre y necesariamente la validez de la liquidación determina que las actuaciones seguidas para girarla tengan como efecto la interrupción de la prescripción, puede no haberse interrumpido el plazo de prescripción, por ejemplo cuando se excede el plazo para la terminación de procedimiento y la liquidación es válida. Debiéndose rechazar de plano la alegación de que existe una incongruencia por exceso, pues se planteó la anulación de la liquidación y por extensión de la sanción, por lo que debió hacer uso la Sala del mecanismo del 33.2 de la LJCA, en tanto que como se ha visto y se recoge expresamente en la sentencia la parte recurrente sí planteó la prescripción de la sanción por haberse excedido la inspección del plazo en el procedimiento inspector, y claro está, planteada esta cuestión respecto de la liquidación, pues recordemos que la parte recurrente mostró su disconformidad con la extemporaneidad acogida por el TEAC y opuso motivos de fondo, por elemental lógica jurídica quedaba afectada directa y abiertamente la sanción, pues un exceso del plazo del procedimiento inspector conllevaba la no interrupción de la prescripción, lo que afectaba directamente a la posible prescripción de la sanción.

La Sala actúa correctamente, no entra a analizar la validez de la liquidación por ser un acto firme por no haberse recurrido en tiempo, pero sí entra a dilucidar los motivos alegados contra la sanción, entre los que sin duda se encontraba, ya se ha visto, el exceso del plazo en el procedimiento inspector, como es analizado y confirmado por la Sala juzgadora, cuyo efecto es que no ha interrumpido el plazo de prescripción. La Sala de instancia no prescinde de los efectos de la confirmación de la liquidación, todo lo contrario ante la extemporaneidad de la reclamación ante el TEAR, se aparta de entrar a analizar la corrección de la liquidación, pero coherentemente entra a analizar si el procedimiento seguido para liquidar ha interrumpido o no la prescripción en tanto que este dato es esencial para comprobar si, conforme al art. 189.3.a) de la LGT, las acciones seguidas para regularizar la situación tributaria del obligado poseían la virtualidad de interrumpir el plazo de prescripción; por tanto la validez de la liquidación, en contra de lo manifestado por el Sr. Abogado del Estado, no comporta, sin más que el procedimiento inspector y todas sus actuaciones tendentes a la regularización de la situación tributaria hayan producido el efecto interruptivo de la prescripción tanto del derecho a liquidar como del derecho a sancionar.

La respuesta a la cuestión planteada de si, habiéndose excedido las actuaciones del procedimiento inspector del plazo máximo de duración previsto legalmente, interrumpe el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado y que ha adquirido firmeza ante la extemporaneidad del recurso o reclamación formulada contra el mismo, debe ser que el acuerdo de liquidación dictado en un procedimiento concluido dentro del plazo legalmente instituido al efecto o de haberse finalizado excediéndose del plazo para su finalización pero dentro del período de prescripción si posee virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción; sin embargo, el acuerdo de liquidación dictado fuera de plazo legalmente dispuesto para la finalización del procedimiento y una vez transcurrido el plazo de prescripción no posee virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción.

En definitiva, ya se ha dicho la singularidad del caso que nos ocupa, lo cierto es que siguiendo la lógica que se desprende del pronunciamiento de la instancia, si la reclamación no hubiera sido extemporánea, habría llegado



a la conclusión que el procedimiento inspector había excedido del plazo legalmente dispuesto al efecto, con el resultado consecuente, pero el que no se pudiera entrar sobre esta cuestión ningún obstáculo representaba, sino al contrario, desde la separación de los procedimientos para liquidar y sancionar como por principios más esenciales como el de tutela judicial efectiva predicable en el procedimiento sancionador, lo correcto, como así ha sido, era entrar a dilucidar si en todo caso poseen virtualidad suficiente las actuaciones inspectoras de liquidación a efectos de interrumpir el plazo de prescripción de las sanciones.

CUARTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

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.- Desestimar el recurso de casación 6622/2017 formulado contra la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de fecha 29 de septiembre de 2017, recaída en los autos 25/2016, cuya confirmación procede.

Tercero.- No formular pronunciamiento sobre las costas del presente procedimiento.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.