

# RETROACCIÓN DE ACTUACIONES POR INEXISTENCIA DE DELITO FISCAL: STS DE 6 DE MAYO DE 2024, REC. NÚM. 7383/2022

---

Ernesto Eseverri Martínez

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y*

*Tributario*

*Universidad de Granada*

*(España)*

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

## Resumen

El cómputo del plazo de prescripción cuando no se aprecia la existencia de delito pero sí de obligación tributaria, es lo que se plantea en esta sentencia y determina, además, en qué momento se debe entender reiniciado ese plazo una vez dictada la resolución judicial firme que declara la inexistencia del delito fiscal.

The calculation of the limitation period when the existence of a crime is not found but a tax obligation is found, is what is raised in this judgment and also determines at what point that period should be understood to have restarted once the final judicial decision declaring the non-existence of the tax crime has been issued.

## Palabras clave

Prescripción, delito fiscal, cómputo de plazo, retroacción de actuaciones administrativas

## Keywords

Statute of limitations, tax offences, calculation of time limits, retroaction of administrative actions

Cómo citar: Eseverri Martínez, E. (2024). Retroacción de actuaciones por inexistencia de delito fiscal: STS de 6 de mayo de 2024, rec. núm. 7383/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 271-279.

## **SUMARIO**

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis crítico

## 1. Doctrina del Tribunal

---

Los hechos que conducen a este pronunciamiento se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 que modifica e innova el Título VI de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con las *«Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública»*, sin perjuicio de ello, algunas de sus conclusiones son perfectamente trasladables a lo ordenado actualmente en ese Título.

En la sentencia objeto de comentario el Tribunal Supremo declara que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal (o del expediente al Ministerio Fiscal) constituyen causa de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar con naturaleza y características autónomas respecto a la que pueda producirse por el inicio de las actuaciones inspectoras, aun cuando dicha remisión *«se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectoras en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones legalmente previsto»*, e interpretando el mandato del art. 68.7 LGT sostiene que *«la reanudación del cómputo del plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal»*.

## 2. Supuesto de hecho

---

Los hechos enjuiciados se refieren al Impuesto de Sociedades, ejercicio 2002, con cómputo de comienzo del plazo de prescripción el 26 de julio de 2003, en relación con los que se instruyó procedimiento de inspección y notificación de inicio de sus actuaciones el 18 de enero de 2005 con plazo máximo de duración el 18 de enero de 2006 (aún regía el plazo de doce meses de duración del procedimiento de inspección, versión original del art. 150.1 LGT). El día 10 de enero de 2007, por lo tanto, habiéndose sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento, se remite el expediente administrativo al Ministerio Fiscal sospechando la concurrencia de un posible delito fiscal. Tiempo después, la causa penal queda sobreseída y notificado el auto correspondiente a la Abogacía del Estado el día 4 de noviembre de 2013, auto del que se da traslado a la inspección tributaria el día 18 de noviembre de 2013 quien seguidamente, dicta los actos de liquidación y de sanción, que se notifican a la mercantil el día 2 de junio de 2014.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de julio de 2021, recurso de casación núm. 6452/2019), recogiendo doctrina ya expuesta en anteriores pronunciamientos de 14 de mayo de 2021 (casación 1119/2020) y 15 de abril de 2021 (casación 1382/2020) entendió 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 tribu-*

*taria, por la jurisdicción penal, por no alcanzarse la cuantía mínima para entender cometido el delito, 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».* La mercantil recurrente pretendió que este mismo criterio resultara aplicable cuando en el momento de ser remitido el expediente administrativo al Ministerio Fiscal, se había sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección para defender, de este modo, la prescripción de la deuda tributaria determinada una vez retrotraídas las actuaciones inspectoras desde la vía penal por inexistencia de delito fiscal.

Aducía asimismo la parte recurrente que, en cualquier caso, la reanudación del plazo de prescripción debía producirse con la notificación del auto de sobreseimiento al Abogado del Estado con fundamento en lo señalado en STS de 15 de octubre de 2020 donde se sostuvo que el conocimiento procesal de una situación jurídica dada por parte de quien no solo defiende sino que representa a la Administración, equivale al conocimiento o noticia de los datos necesarios por su representada, máxime en una Administración regida por el principio de personalidad única.

La sentencia de instancia rechazó los razonamientos de la parte allí demandante y sostuvo que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal es una causa autónoma de interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar, por lo tanto, independiente de que se llevara a cabo fuera del plazo establecido para la duración máxima del procedimiento de inspección tributaria. Y en lo concerniente a la segunda cuestión suscitada, recogiendo el dictado del art. 68.7 LGT sostiene que el cómputo del plazo de prescripción se reinicia con la notificación de la resolución judicial a la Administración tributaria y que por tal, no puede entenderse la Abogacía del Estado.

### 3. Fundamentos de derecho

---

Sobre la posible aplicación al caso del criterio sostenido por el Tribunal Supremo en su anterior sentencia de 21 de julio de 2021 para entender, así, que se habría producido la prescripción tributaria como consecuencia de la pérdida del efecto interruptor de su plazo por el inicio de las actuaciones administrativas tras haberse sobre pasado el de duración del procedimiento de inspección antes de su remisión al Ministerio Fiscal, siguiendo lo señalado por la Audiencia Nacional, sostiene el Tribunal Supremo que: *«Esta interpretación no es correcta, pues supondría dejar sin alcance alguno el efecto interruptor del plazo de prescripción que se produce por la remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, efecto que establece el artículo 68.7 LGT, con sustantividad propia, para el caso de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal, y la reanudación de la prescripción una vez sean devueltas.*

*En efecto, la remisión al Ministerio Fiscal es una causa de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, con naturaleza y características autónomas*

*respecto a la que pueda producirse por el inicio de las actuaciones de comprobación e inspección. Si la remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal se produce en el curso de unas actuaciones en las que ya se ha superado el plazo máximo de duración —y que por tal circunstancia han dejado de surtir, por sí mismas, efectos de interrupción del plazo de prescripción— no por ello puede ser desconocido el efecto interruptor que sobre la prescripción se opera por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal. Una vez devueltas las actuaciones a la Administración tributaria, se reanuda el cómputo del plazo de prescripción».* La pérdida del efecto interruptor del plazo prescriptivo producido con el inicio de las actuaciones inspectoras por haber quedado sobrepasado su plazo máximo de duración, no evita que se produzca ese mismo efecto como consecuencia de la remisión del expediente administrativo al Ministerio Fiscal por apreciarse la existencia de indicios de delito fiscal, dado que el art. 68.7 LGT la recoge como causa de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria con autonomía propia, reanudándose el plazo de prescripción con la devolución de dichas actuaciones por sobreseimiento del proceso penal.

De este modo y en relación con la primera cuestión alegada por la mercantil recurrente, el Tribunal Supremo sienta doctrina afirmando que: *«la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectora en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente».*

En relación con la segunda cuestión referida a si la reanudación del cómputo del plazo de prescripción debe producirse desde la notificación del auto de sobreseimiento al abogado del Estado, el Tribunal Supremo es tajante al afirmar que la notificación al representante procesal vale como notificación realizada al representado, resultando irrelevante la posterior fecha en que éste comunique al Departamento de Inspección el contenido del auto judicial. Ahora bien, matiza el Tribunal Supremo que lo exigido en el art. 68.7 LGT no es solo el conocimiento del auto de sobreseimiento, *«sino que la reanudación se producirá, según dispone el precepto, «cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial» (...)* Por tanto, el mero conocimiento del auto de sobreseimiento no produce el efecto de reanudar el cómputo, a menos que esa resolución sea firme. Si no es firme, entonces la Administración no puede todavía actuar y persiste el efecto suspensivo respecto a la prescripción, ya que el auto puede ser recurrido y hasta que no transcurre el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado, y alcance la condición de firme, no cabe afirmar que las actuaciones penales hayan concluido y permitan la reanudación de la actuación de la Administración tributaria».

Termina señalando como criterio interpretativo del art. 68 LGT *«que la reanudación del cómputo de plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal».*

#### 4. Análisis crítico

---

Con independencia de que en la actualidad la situación enjuiciada en la sentencia comentada no se produciría por la posibilidad legal de dictar la liquidación vinculada a delito (art. 250 LGT) y que en caso de sobreseimiento de la causa penal con devolución de actuaciones al órgano de inspección, el ejercicio del derecho a liquidar la deuda tributaria ya se habría producido y solo cabría su modificación en atención a los hechos probados en el proceso penal y a la posible modificación de la deuda tributaria por atención a los mismos, sus contenidos sí me llevan a reflexionar, por un lado, a propósito de la causa de interrupción del plazo de prescripción por remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, y por otro, en relación con el momento en que debe entenderse reiniciado el cómputo del plazo de prescripción, una vez retrotraídas desde el proceso penal las actuaciones administrativas.

Sobre la primera cuestión, siempre he sido crítico con la causa prevista en el art. 68.1, b) LGT de interrupción del plazo de prescripción del ejercicio del derecho a liquidar la deuda tributaria. Cuando se advierte la existencia de un posible delito fiscal y se eleva denuncia o querrela a la jurisdicción penal (igual ocurre cuando se remite el expediente al Ministerio Fiscal), el plazo de prescripción no debería quedar interrumpido como ordena la LGT sino suspendido en su recorrido temporal, de modo que al ser devuelto el expediente al órgano de inspección por inexistencia de delito aunque sí de obligación tributaria, dicho plazo proseguiría su trayectoria donde había quedado estancada y por el tiempo que le restase, no considerándose reiniciado en su origen como si el tiempo transcurrido con anterioridad no hubiese sobrevenido.

Así lo entiendo porque la prescripción tributaria es institución del derecho puesta al servicio de la seguridad jurídica para evitar dilaciones indebidas en el órgano administrativo encargado de determinar la deuda tributaria a través del procedimiento de liquidación, funciones que se hallan alejadas de las que corresponde ejercer a los Tribunales de Justicia y al Ministerio Público para la persecución de los delitos, por lo que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, a lo sumo, constituiría causa de interrupción del plazo prescriptivo del delito, mas nunca, del ejercicio del derecho a liquidar una deuda tributaria. Así por ello, para mí, la naturaleza sustantiva y autónoma de la remisión del expediente administrativo a la jurisdicción penal como causa interruptora del plazo de prescripción en los términos expresados por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, se me antoja inadecuado fundamento formulado tan sólo para la defensa del efecto que provoca. Cosa distinta es que se tenga como motivo que interrumpe la prescripción del delito denunciado.

Lo que acabo de afirmar se hace más patente si cabe cuando, como ocurre actualmente, la propia LGT ha habilitado al órgano de inspección en los casos de sospecha de concurrencia de un delito contra la Hacienda Pública para proseguir sus actuaciones liquidadoras de la deuda tributaria hasta culminarlas y, a continuación, abrir procedimiento para su recaudación, con lo cual, en caso de producirse la retroacción de las actuaciones administrativas por inexistencia de delito, ningún plazo de prescripción hay que reiniciar puesto que el ejercicio de la acción liquidadora ya ha quedado consumado en el tiempo y no es posible

interrumpir algo que ya estaba agotado. Cosa distinta es la posibilidad de modificar la cuantía de la deuda tributaria en función de los hechos probados en el proceso penal, lo que requeriría la reanudación de las actuaciones administrativas en el plazo que restara al procedimiento de inspección instruido, y de ser éste menor, en el plazo de seis meses, bajo amenaza de prescripción de la deuda tributaria en caso de incumplimiento de dicho plazo.

Al considerar el Tribunal Supremo –siguiendo el criterio sustentado por la Audiencia Nacional– que la remisión de la denuncia o la querella a la jurisdicción penal constituye causa con entidad propia para la interrupción del plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria, a los posibles motivos susceptibles de provocarla –siempre vinculados a la imposibilidad de que el órgano administrativo prosiga sus actuaciones liquidadoras–, se añadiría uno más ajeno al ejercicio de estas actuaciones y asociado, más bien, a la prescripción del delito, permitiendo como ha sucedido en el caso enjuiciado, que a pesar de haberse sobrepasado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, se reactive el de prescripción tributaria en su plenitud.

El Tribunal Supremo justifica la rehabilitación del plazo de prescripción como consecuencia de la remisión de la denuncia al Ministerio Fiscal, pese a que el plazo de duración del procedimiento administrativo había quedado sobrepasado, en que por esta causa se habría diluido el efecto interruptor del plazo de prescripción provocado con el inicio de las actuaciones inspectoras y como no es posible interrumpir aquello que ya estaba interrumpido, en un caso como el enjuiciado, cobra sustantividad propia el motivo previsto en el art. 68.7, b) LGT como interruptor del plazo prescriptivo para la determinación de la deuda tributaria. Solo cabría objetar al razonamiento, que con la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal las actuaciones inspectoras para liquidar la deuda tributaria no se interrumpen –entendido el concepto en buena técnica jurídica–, sino que quedan suspendidas a la espera de la apreciación o no de la conducta delictiva, para permitir su reanudación cuando no existe el delito, pero sí la obligación tributaria.

En esta situación el problema a resolver sería el posible efecto que produciría sobre el plazo de prescripción de la deuda tributaria, el levantamiento de una causa de suspensión de las actuaciones administrativas cuando en el momento en que se produjo, los efectos interruptores del plazo de prescripción tributaria habían quedado desactivados y, lógicamente, si el plazo prescriptivo fuese computado desde su origen, es muy probable que la deuda tributaria se encontrase prescrita como consecuencia de la prolongada inactividad administrativa en orden a liquidarla.

La sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2024, decía antes, que también presenta interés porque señala el momento en que debe entenderse reiniciado el cómputo del plazo de prescripción una vez retrotraídas las actuaciones administrativas desde el proceso penal, para situarlo cuando se comunica la firmeza de la resolución judicial (auto de sobreseimiento) por el órgano juzgador a la Abogacía del Estado en cuanto representante de la Administración tributaria en el proceso penal. Esto es, cuando en tales casos el art. 68.7 LGT se refiere a la reanudación del plazo de prescripción y lo sitúa en el momento en que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que

pone fin al proceso judicial (o se recibe notificación de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal), entiende el Tribunal Supremo que la Abogacía del Estado como representante procesal de la Administración tributaria ostenta la facultad de recibir en su nombre las notificaciones judiciales que ponen fin al proceso penal, por lo tanto, con independencia de cuando remita el abogado del Estado la notificación de dicha resolución a la dependencia de inspección quien, a su vez, la enviará al órgano encargado de proseguir las actuaciones de liquidación tributaria, el plazo de prescripción tributaria se reinicia con aquella notificación realizada a la Abogacía del Estado. En el bien entendido que, como indica el Tribunal Supremo, debe tenerse en cuenta que las actuaciones penales que permiten la reanudación de las administrativas son aquellas que les ponen fin por haber adquirido la condición de firmes, y ha de tenerse en cuenta por ejemplo, que frente al auto de sobreseimiento cabe interponer recurso de reforma (interposición en tres días hábiles) o recurso de apelación (plazo de interposición de 5 días hábiles) conforme dispone el art. 766.1 de la LECrim.

Quiere ello decir, que el plazo de prescripción se reinicia en estos casos antes de que se hayan reanudado las actuaciones administrativas retrotraídas, pues vuelve a dar comienzo con la notificación de la resolución judicial firme a la Abogacía del Estado y se levanta la causa de paralización de las actuaciones administrativas, en tanto que éstas no se retoman hasta que la resolución judicial sea notificada a la dependencia de inspección quien, a su vez, dará orden de proseguirlas al órgano encargado de liquidar la deuda tributaria, con lo cual, con el reinicio de estas actuaciones inspectoras se habría producido la causa interruptora del plazo de prescripción reiniciado con la notificación a la Abogacía del Estado de la resolución judicial firme sobreseyendo la causa por delito fiscal.

En la sentencia comentada existe, sin embargo, un aspecto que no he alcanzado a entender a propósito de la prescripción tributaria.

Cuando se remite el expediente al Ministerio Fiscal (10 de enero de 2007) aún no regían las normas recogidas en el Título VI LGT introducidas por Ley 34/2015 puesto que de conformidad con lo establecido en su Disposición transitoria única, a esa fecha aún no habían entrado en vigor. Por lo tanto, la orden de retrotraer lo actuado tras la inexistencia del delito fiscal suponía la necesidad de ceñirse a las disposiciones vigentes en su momento y reguladoras del procedimiento de inspección tributaria, en particular, a lo establecido en el art. 150.2 LGT que como motivo de tener por no interrumpido el plazo prescriptivo como consecuencia del inicio de las actuaciones inspectoras, no solo recogía haber sobrepasado el procedimiento su plazo máximo de duración, sino también, la existencia de un retraso injustificado de las mismas durante más de seis meses.

Sostiene el Tribunal Supremo -siguiendo el criterio mantenido por la sentencia de la Audiencia Nacional- que desde la notificación del auto de sobreseimiento firme a la Abogacía del Estado hasta que el órgano de inspección dicta el acto de liquidación tributaria, aún restaba un día para que venciera el plazo de prescripción, concretamente afirma que desde aquella fecha -notificación al abogado del Estado- hasta la notificación del acto de liquidación tributaria habían transcurrido 196 días del total de 197 que restaban para que se agotara el plazo de prescripción. Sin embargo, el Tribunal Supremo no entra a analizar

que en ese intervalo de tiempo se había sobrepasado con creces el plazo de inactividad administrativa de seis meses computado entre uno y otro momento, motivo por el que las actuaciones iniciadoras del procedimiento de inspección no habría surtido el efecto de interrumpir el plazo prescriptivo, como tampoco entiendo que lo hubiera producido la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y la sustanciación de la causa en vía penal, con lo cual, hubiera sido probable el haber apreciado la prescripción del ejercicio del derecho a liquidar la deuda tributaria. El órgano de inspección se retrasó más de seis meses en dictar el acto de liquidación tributaria desde que el auto de sobreseimiento firme fuera notificado a la Abogacía del Estado (desde el 18 de noviembre de 2013, fecha de su notificación, al 2 de junio de 2014 fecha de notificación de la liquidación tributaria).