



Roj: **STS 622/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:622**

Id Cendoj: **28079130022018100057**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/02/2018**

Nº de Recurso: **2794/2016**

Nº de Resolución: **319/2018**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1556/2016,**
STS 622/2018,
ATS 5569/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 319/2018

Fecha de sentencia: 28/02/2018

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 2794/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 2794/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 319/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 28 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación número 2794/2016, interpuesto por don Vicente , representado por la procuradora doña Rocío Sampere Meneses y dirigido por el letrado don Rafael Mateu Ros, contra la sentencia de 20 de abril de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo 628/2014 , interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada frente a las desestimaciones presuntas de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos instadas ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativas a el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2005.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida, en su parte dispositiva se establece que:

«Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 628/2014 interpuesto por la representación procesal de D. Vicente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014. Con imposición de las costas causadas a la parte recurrente».

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia la representación del Sr. don Vicente preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, lo interpuso solicitando sentencia por la que, estimándolo, case y anule la sentencia recurrida, estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto.

TERCERO.- Remitidas las actuaciones a esta Sección se confirió traslado al Abogado del Estado para el trámite de oposición, que formalizó con la súplica de que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida, con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 20 de febrero de 2018, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El día 29 de junio de 2017 se dicta sentencia por esta Sala y Sección, número 1146/2011, recaída en el recurso número 2014/2016 , interpuesto por un pariente directo del ahora recurrente, y en el que se articulan los mismos motivos de casación, por lo que por seguridad jurídica hemos de remitirnos a la misma.

En los fundamentos jurídicos de dicha sentencia decíamos lo siguiente:

«Primero:(...)La parte recurrente articula tres motivos:

El primero, al amparo del art. 88. 1. d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del art. 221.1.c) de la Ley General Tributaria , en su redacción vigente hasta la reforma introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que reconoce como causa de devolución de ingresos indebidos la existencia de prescripción administrativa de la deuda tributaria.

Mantiene la parte que antes de la reforma no se contemplaban las consecuencias derivadas de la regularización de un ejercicio prescrito administrativamente cuando se aplica la excusa absoluta del delito fiscal, por lo que la excepción incorporada al art. 221. 1 c) por el Real Decreto-ley 12/2012 , prohibiendo la devolución de las cantidades pagadas en concepto de deuda tributaria por un obligado tributario en situación de posible delito fiscal, no resultaba de aplicación al caso.

Agrega que la sentencia impugnada yerra al contener una disgresión innecesaria e incongruente de la pretensión formulada sobre el carácter debido u obligado del ingreso fiscal cuya devolución se solicitó, situando dicha explicación en el contexto de la aplicación de la excusa absoluta regulada en el art. 305 del Código Penal ,



cuando la cuestión planteada se fundaba en lo que establecía precisamente la Ley General Tributaria, no en una supuesta interpretación integradora de normas tributarias, administrativas y penales.

Finalmente, reitera lo alegado con anterioridad de que ingresó la cuota de 2005 mucho antes de que se produjera tanto la denuncia penal de la AEAT como el Auto judicial de sobreseimiento, por motivos de cautela y prudencia para prevenir el riesgo de delito fiscal y cubrir en el grado más alto teóricamente posible cualquier responsabilidad de naturaleza penal, pero sin renunciar en ningún momento a solicitar la devolución del ejercicio prescrito si la excusa absolutoria no fuese aplicada por los Tribunales penales o si éstos la aplicaran, como así sucedió, en consideración a los pagos correspondientes a los ejercicios no prescritos y sin emitir pronunciamiento alguno sobre el ejercicio prescrito.

El segundo motivo se articula al amparo del art. 88 1 a) por exceso en el ejercicio de la jurisdicción, de conformidad con los artículos 1, 2 y 3 de la Ley Jurisdiccional, en cuanto la sentencia interpreta y reinterpreta en varias ocasiones el art. 305 del Código Penal y, en particular, la excusa absolutoria recogida en el apartado 4 de dicho precepto.

Finalmente, el tercer motivo se formula también al amparo del art. 88. 1 a) de la Ley Jurisdiccional, por exceso de la jurisdicción, de conformidad con el art. 9 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en cuanto la sentencia vulnera la distribución de competencias entre la jurisdicción civil, penal y administrativa.

SEGUNDO.- Debemos comenzar por el examen de los dos últimos motivos al denunciarse en los mismos exceso en el ejercicio de la jurisdicción, al basarse la sentencia en la interpretación de la excusa absolutoria recogida en el apartado 4 del art. 305 del Código Penal, que sólo correspondía a la jurisdicción penal o civil.

Los motivos han de ser rechazados ya que la sentencia de instancia se limitó a revisar las resoluciones administrativas denegatorias de la solicitud de ingresos indebidos formulada al amparo del art. 221 de la Ley General Tributaria sin inmiscuirse en el campo propio de la Jurisdicción Penal, aunque para resolver se atuvo al Auto de sobreseimiento libre dictado por el Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional de 11 de junio de 2011, en el que se expresa la causa por la que se efectuó el ingreso que ahora se reputa indebido.

Tampoco la Sala conoció de un asunto cuya competencia correspondía a la Jurisdicción Civil, puesto que lo que se sometió a su conocimiento fue una actuación administrativa sujeta al Derecho Administrativo.

Cuestión distinta es la corrección o no del pronunciamiento adoptado, sobre el que versa el primer motivo y que pasamos a analizar.

TERCERO.- Ha de recordarse, ante todo, que don Adriano, de manera extemporánea y sin requerimiento previo de la Administración, regularizó su situación en relación, entre otros conceptos, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, cuando ya había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, con la finalidad de eludir su responsabilidad penal por un eventual delito contra la Hacienda Pública.

Pues bien, la cuestión que suscita el motivo es la de si tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos con fundamento en el artículo 221. 1. c) de la Ley General Tributaria, en su redacción original, que disponía que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, "cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción".

La controversia surge por la disparidad existente entre el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar las deudas tributarias, establecido por el artículo 66 a) de la Ley General Tributaria en cuatro años, y el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública, que se establece en cinco años en el artículo 131.1 del Código Penal; disparidad que se produjo por obra de la ley 1/1998, que modificó el artículo 64 de la antigua Ley General Tributaria, al reducir de cinco a cuatro el plazo de prescripción para el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, lo que no tuvo influencia en la aplicación de las normas penales pese a que preveían un plazo de cinco años por el delito fiscal, manteniéndose esta situación desde entonces.

Las disfunciones se acusan de forma evidente en aquellos supuestos en los que el incumplimiento de la obligación tributaria es susceptible de generar responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y el obligado tributario recurre al régimen de declaración extemporánea regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria cuando ya ha transcurrido el plazo de cuatro años establecido en la Ley General Tributaria.

Esto es así porque respecto de una misma situación, en el ámbito tributario se declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación pero, al mismo tiempo, para que el contribuyente acceda a la exención de la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el art. 305.4 del Código Penal exige la regularización de su situación tributaria, lo



que abarca las deudas tributarias correspondientes a los cinco ejercicios anteriores, no estando el quinto año prescrito en el ámbito penal pero sí en el ámbito tributario.

Concretamente, el apartado cuatro del artículo 305 del Código Penal establece: " Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularizaciones, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias."

De este modo puede ocurrir que, una vez transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, un contribuyente presente una declaración extemporánea para regularizar un comportamiento incumplidor producido en un periodo impositivo, susceptible de ser investigado aún por delito contra la Hacienda Pública al no haber transcurrido el plazo de prescripción establecido en la norma penal.

CUARTO.- Pues bien, admitida la posibilidad de regularizar el quinto año, es decir el más antiguo, que en el momento de la presentación de la declaración complementaria puede estar prescrito administrativamente, pero no penalmente, se plantea el problema de la naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita en el ámbito tributario, esto es, si estamos ante un ingreso indebido, cuya devolución podía solicitarse al amparo de lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 221 de la Ley General Tributaria, o bien ante un pago irreversible.

Debe recordarse que, con anterioridad a la modificación de la Ley General Tributaria operada por el Real Decreto-Ley 12/2012, no existía en dicha ley previsión alguna relativa a la exoneración de responsabilidad por el delito de defraudación tributaria, por lo que debía estarse a la regulación del Derecho Penal, no estando tampoco facultada la Administración para determinar si el obligado tributario había o no regularizado la situación tributaria, al corresponder efectuar dicho análisis a la jurisdicción penal.

Esta situación se vio alterada por el Real Decreto-Ley 12/2012, que afectó a los artículos 121. 1c y 180.2 de la Ley General Tributaria, en cuanto la reforma añadió al art. 121.1 c), que establecía que se considerarían ingresos indebidos las cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción y que estas serían objeto del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, un segundo párrafo del siguiente tenor « En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidades en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley ».

A su vez, dicho artículo 180.2, introducido con ocasión de la misma reforma, preceptuó que «si la Administración Tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación».

Esta nueva regulación conllevó el otorgamiento a la Administración Tributaria de la facultad para decidir sobre el alcance de la regularización en la responsabilidad penal que pudiera derivar por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, de modo que, ante la presentación de una autoliquidación extemporánea una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, ésta tenía dos opciones; bien considerar regularizada la situación tributaria del contribuyente por haber procedido al completo reconocimiento y pago de la situación tributaria conforme al artículo 27 de la Ley General Tributaria y exonerarle de la responsabilidad penal que pudiera derivar de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por lo que el ingreso extemporáneo de la deuda tributaria no debía considerarse indebido en función de lo establecido en el artículo 221. 1c) de la Ley General Tributaria, o bien, considerar que el obligado tributario no había regularizado su situación y, por tanto, ante lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria estaba obligada a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo, que quedaría suspendido hasta que la autoridad judicial dictase sentencia firme, hasta que tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o hasta que el Ministerio Fiscal devolviera el expediente.

QUINTO.- Volviendo a la naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita en el ámbito tributario, antes de la reforma operada por el Real Decreto Ley 12/2012, la parte considera que aunque el ingreso se efectuó con la finalidad de prevenir el riesgo del delito fiscal, aprovechando el requerimiento que la AEAT le hizo para



la inclusión de las rentas no declaradas vinculadas a las cuentas abiertas en el Banco HSBC de Suiza, ante la información suministrada el 24 de mayo de 2010 por las autoridades francesas, como la prescripción opera de oficio, la deuda tributaria debería estimarse extinguida, por tratarse de un ingreso indebido desde el punto de vista estrictamente tributario.

Este criterio, sin embargo, no puede ser compartido.

Dejando a un lado la jurisprudencia penal, según la cual en caso de delito se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito (por todas sentencia de 18 de diciembre de 2000), y que no puede servir en este caso, ya que la determinación de la responsabilidad civil requería de su fijación mediante sentencia, situación que no se produjo al excluir la declaración espontánea la penalidad de la conducta, hay que reconocer que la interpretación que defiende la parte podría afectar a la eficacia de la regularización en cuanto a la posible responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública a la que se acogió el propio recurrente.

Por tanto, no obstante la falta de homogeneización de los plazos de prescripción tanto en el ámbito de la responsabilidad tributaria como en el ámbito de la responsabilidad penal, no cabe negar la incidencia de la regularización tributaria al amparo del art. 27 de la Ley General Tributaria en la responsabilidad penal, como apreció correctamente la Sala de instancia y cuya argumentación comparte en lo sustancial esta Sala.

Por otra parte, ante las circunstancias concurrentes, la actuación del recurrente, pretendiendo la solicitud de devolución, después del pronunciamiento de la jurisdicción penal, resultaría contraria a sus propios actos y hasta podría calificarse como fraude de ley, en cuanto realizó un ingreso para conseguir la exoneración de la responsabilidad penal, utilizando luego la literalidad del artículo 221.1 c) de la Ley General Tributaria para burlar el pronunciamiento penal, sin tener en cuenta que con anterioridad a la reforma del Real Decreto Ley 12/2012 la exención de responsabilidad penal por regularización no estaba prevista en la Ley General Tributaria, lo que justificaba que tampoco se contemplara la mención que ahora figura en el art. 211. 1 c) a los supuestos de regularización realizados una vez transcurrido el plazo de prescripción administrativa, sin que la falta de mención pueda aducirse para reconocer la devolución de lo ingresado, dado que el ingreso determinó la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absolutoria, obteniendo el recurrente así la exoneración de su responsabilidad penal.

Debemos insistir que en el momento de la presentación de la declaración complementaria controvertida, considerada por el art. 305.4 del Código Pena lcomo excusa absolutoria, el comportamiento eliminaba la punibilidad de un hecho delictivo por razones de política criminal, si bien en la actualidad constituye un elemento negativo del delito que excluye la ilicitud penal, al afirmar el art. 305.1 del Código Penal , redactado por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre que " el que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública (...) será castigado (...) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo".

También la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012 , de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica de 1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, afirmaba que suponía neutralizar "no sólo el desvalor de la acción con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria". De ahí que la considere como el "reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado".

En definitiva, hay que concluir que el ingreso nunca tuvo el carácter de indebido, sino, como señala, la sentencia recurrida fue debido, como así lo consideró el orden penal para la aplicación de la excusa absolutoria.

Además ninguna actuación llevó a cabo la Administración más allá de la mera recepción de los ingresos extemporáneos.

Todo lo anteriormente expuesto nos lleva al rechazo del motivo.

Todo lo anterior nos lleva al rechazo del motivo».

La misma doctrina se ha mantenido en la sentencia de esta Sala de fecha 27 de noviembre de 2017 , y dos de 28 de diciembre de 2017 .

SEGUNDO.- Como ya hemos dicho, en el presente recurso se reiteran los mismos motivos de casación, siendo el supuesto jurídico el mismo, por lo que procede igualmente la desestimación de los motivos alegados y del recurso de casación, y desestimado el recurso de casación procede imponer las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo previsto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto, limita su importe a la cantidad máxima de 8000 euros".



FALLO

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

Desestimar el recurso de casación número 2794/2016, interpuesto por don Vicente , representado por la procuradora doña Rocío Sampere Meneses y dirigido por el letrado don Rafael Mateu Ros, contra la sentencia de 20 de abril de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo 628/2014 , interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada frente a las desestimaciones presuntas de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos instadas ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativas a el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2005, con expresa imposición de costas a la recurrente, en los términos del último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.