

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056342

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de octubre de 2014

Vocalía 6.^a

R.G. 4189/2013

SUMARIO:

Delito contra la Hacienda pública. Prescripción. *Consideración como ingreso indebido o no de cuotas de un ejercicio pagadas cuando había prescripción administrativa -pasados 4 años- pero no prescripción penal -5 años-, del posible delito contra la Hacienda Pública.* En el caso que nos ocupa, el obligado alega que los ingresos extemporáneos realizados tienen la consideración de ingresos indebidos tributarios, al haberse efectuado una vez transcurridos los plazos de prescripción, de conformidad con en el art. 221 de la Ley 58/2003 (LGT). Pues bien, no puede discutirse que no estamos ante un ingreso indebido, ni formalmente, ya que ha sido confirmada su corrección por una resolución judicial firme, ni materialmente, ya que el análisis del derecho sustantivo aplicable (todo él, no sólo el tributario) muestra esa corrección. Así, en el momento de la presentación y pago de las declaraciones-liquidaciones complementarias, relativas al «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005» y al «Impuesto sobre el Patrimonio 2005», el derecho de la Administración a determinar estas deudas se encontraba prescrito. Sin embargo, el obligado no menciona en su escrito de alegaciones, que en el momento de la presentación de las autoliquidaciones complementarias, no se había producido la prescripción penal; de modo que la regularización practicada por el mismo le ha permitido la obtención de la exención de responsabilidad penal, al apreciarse por la jurisdicción penal la concurrencia de la excusa absolutoria prevista en el art. 305.4 de la Ley Orgánica 10/1995 (CP). En conclusión, el pago mencionado no es indebido. Tiene una clara causa jurídica: permite aplicar la excusa absolutoria, prevista en el mencionado art. 305.4 de la Ley Orgánica 10/1995 (CP), que elimina la responsabilidad penal. La jurisprudencia penal contempla de modo claro la independencia de las prescripciones penal y administrativa, y que la comisión de un delito fiscal es fuente de la obligación de indemnizar, que nace del delito mismo. Por tanto, si el delito está vivo, lo está la responsabilidad civil, esto es, la deuda tributaria ingresada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 69, 180, 221 y 230.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 109, 110, 116, 131 y 305.

Código Civil, art. 4.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en las reclamaciones económica-administrativas, en única instancia, que penden de resolución, interpuestas por **D. A.**, con NIF... y domicilio a efectos de notificaciones sito en la calle de ..., y en su nombre y representación **D.**, con NIF ... y **D.**, con NIF ..., contra las desestimaciones presuntas por silencio administrativo de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos formuladas ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativas a los siguientes impuestos y ejercicios:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005:	1.788.091,84
- Impuesto sobre el Patrimonio 2005:	305.478,83

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación unida al expediente, resultan los siguientes antecedentes relevantes para la presente reclamación.

1º)- Durante el mes de junio del año 2006, el reclamante presentó declaraciones-liquidaciones por los siguientes conceptos impositivos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005, con una cuota a devolver de 367,70 euros.
- Impuesto sobre el Patrimonio 2005, con una cuota a ingresar de 2.198,57 euros.

2º)- Con fecha 27 de julio de 2010, el reclamante presentó, de forma extemporánea y sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, declaraciones-liquidaciones complementarias relativas a los conceptos impositivos anteriormente referidos, con las siguientes cuotas a ingresar:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005, con una cuota a ingresar de 1.788.091,84 euros.
- Impuesto sobre el Patrimonio 2005, con una cuota a ingresar de 305.478,83 euros.

En esta misma fecha, el reclamante también presentó declaraciones-liquidaciones complementarias de idénticos conceptos tributarios por los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009.

3º)- Como consecuencia de las declaraciones complementarias presentadas, se evacuó por el Equipo actuario de la Inspección del Estado, informe de fecha 18 de abril de 2011, por la posible existencia de delitos contra la Hacienda Pública, de conformidad con el artículo 32.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

El citado informe comprendía, entre otras, las deudas objeto de regularización correspondientes al año 2005, anteriormente aludidas.

4º)- Con fecha 4 de mayo de 2011, se emitió por el Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el informe preceptivo previsto en el artículo 32.4 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

5º)- El día 13 de mayo de 2011, el Sr. Delegado Central de Grandes Contribuyentes, puso en conocimiento de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, la posible existencia de delitos contra la Hacienda Pública.

En la denuncia formulada, el Sr. Delegado Central de Grandes Contribuyentes, expone lo siguiente:

“La presentación de declaraciones complementarias y la realización de los ingresos correspondientes podrían suponer la exención de responsabilidad penal de todos los obligados tributarios, en aplicación del artículo 305.4 del Código Penal. No obstante, en las actuaciones de comprobación realizadas hasta la fecha, destinadas a la verificación objeto de regularización en las declaraciones complementarias presentadas, no ha podido determinarse si las regularizaciones han sido completas y veraces.”

En esta línea, el Ministerio Fiscal, en su denuncia, pone de manifiesto que la verificación de las regularizaciones practicadas por el denunciado *“debe culminar en la jurisdicción penal, ya que al prescribir el ejercicio 2005 en la fecha de 30 de junio de 2011, la labor de verificación de las regularizaciones realizadas por el conjunto de contribuyentes, no puede concluir en sede de esta Fiscalía Especial y se hace necesaria la interposición de la presente denuncia”*, añadiendo que *“en el supuesto de que las regularizaciones practicadas por los contribuyentes sean completas y veraces, será de aplicación, en sede de la jurisdicción penal, la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal y el archivo de las diligencias incoadas”*.

6º)- Con fecha 15 de junio de 2011, el Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional, dictó Auto por el que se admitía a trámite la denuncia interpuesta por la Fiscalía Especial contra la Corrupción y Criminalidad Organizada, por la presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

El referido auto comprendía, entre otros, los conceptos tributarios ‘Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005’ e ‘Impuesto sobre el Patrimonio 2005’, del reclamante.

En el razonamiento jurídico tercero, el auto expone que en las fechas de 27 de julio y 4 de agosto de 2010, **D. B.** y sus hijos **D. C.**, **D. D.**, **D.A.**, **Dª. E.** y **Dª. F.**, presentaron declaraciones complementarias de IRPF/IRNR e Impuesto sobre el Patrimonio, relativas a ejercicios comprendidos entre los años 2005 a 2009.

Continúa el auto, señalando lo siguiente:

“En esa misma fecha, 4 de agosto de 2010, D. B. y sus hijos presentan ante la Delegación Central de Hacienda sendos escritos explicativos de las declaraciones presentadas, y en la que refieren haber efectuado una ‘Nota Explicativa Grupo Común’ que se presentó el día 28 de julio de 2010, nota en la que se expone la recepción del requerimiento, así como la presentación de las correspondientes declaraciones a fin de regularizar las circunstancias derivadas en las cuentas existentes en el X..., y en donde se expone que los bienes, derechos y rentas que son objeto de las declaraciones complementarias tienen su origen en el patrimonio financiero que en el momento de su fallecimiento poseía D. G., padre y abuelo de los denunciados (...).”

El auto concluye admitiendo a trámite la denuncia interpuesta por la Fiscalía y ordenando la incoación de Diligencias Previas (nº 70/2011).

7º)- Con fecha 22 de mayo de 2012, el Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional, dictó Auto por el que se acuerda el sobreseimiento libre y el archivo de las diligencias incoadas, al apreciarse la concurrencia de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, en relación, entre otros, a los conceptos tributarios 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' e 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005', del reclamante.

El auto, parte del resultado de los informes periciales, relativos al contenido y verificación de las declaraciones complementarias presentadas, en los que se concluye que las regularizaciones practicadas por los denunciados pueden considerarse correctas y veraces.

De esta forma, en su Razonamiento Jurídico Cuarto, el auto establece que *"la regularización practicada por los denunciados se puede considerar que es correcta y anterior a que se hubiera incoado, por los órganos de la AEAT, un procedimiento de inspección o de verificación, concurriendo, en este caso, la excusa absolutoria del art. 305.4 del CP"*.

El citado auto es firme.

8º)- Con fecha 23 de noviembre de 2012, el reclamante presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos por importe de 2.093.570,67 euros, correspondientes a la suma de las cuotas ingresadas con motivo de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias relativas los conceptos impositivos 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' e 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005'.

Segundo:

El interesado, con fecha 25 de junio de 2013, interpuso la reclamación económica-administrativa nº 4287/13, al entender desestimada la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el transcurso del plazo de 6 meses desde de la fecha de su presentación sin haber obtenido respuesta.

Tercero:

Con posterioridad a la interposición de la presente reclamación, se han producido los siguientes hechos:

1º)- Con fecha 10 de julio de 2013, se notifica al interesado Acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, emitido por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos, relativa al 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005'.

2º)- Con fecha 3 de septiembre de 2013, se notifica al hoy reclamante Acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, emitido por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos, relativa al 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005'.

3º)- Con fecha 19 de julio de 2013, el interesado presentó escrito ante la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, solicitando la devolución de la cantidad ingresada con ocasión de la presentación de la declaración complementaria del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2005. Mediante Resolución de 27 de diciembre de 2013, el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego, desestimó la solicitud de devolución antes referida.

Cuarto:

El 22 de julio de 2013 el interesado presentó reclamación económica administrativa nº 4189/13 contra el acuerdo expreso de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por dicha Delegación Central el 9 de julio de 2013 referente al Impuesto sobre el Patrimonio.

Posteriormente, con fecha 6 de septiembre de 2013 presentó escrito ante este Tribunal, incorporado en la reclamación nº 4287/13, adjuntado resolución expresa de dicha Delegación Central referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2005 para su incorporación al expediente administrativo.

Con fecha 11 de febrero de 2014, fue presentado por el reclamante ESCRITO DE ALEGACIONES, en el seno del presente procedimiento, en el que se formulan, en síntesis, los siguientes argumentos:

1º)- En primer lugar, se plantea que cuando el interesado, presentó las declaraciones-liquidaciones complementarias del 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' e 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005' (27 de julio de 2010), había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de conformidad con los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Afirma, el reclamante, en base al artículo 69 de la Ley General Tributaria, que la prescripción extingue la deuda tributaria y que ha de aplicarse de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

En esta primera alegación, el interesado también cuestiona *“si es posible defraudar a la Hacienda Pública cuando el devengo de la cuota tributaria se encuentra prescrito”,* entendiendo que *“pasado el plazo de cuatro años establecido en la normativa tributaria no puede pretenderse exigir responsabilidad alguna derivada de dicho impago”.*

Señala, además, que *“no puede dejarse a la elección de la Administración Tributaria optar en función de sus intereses por la vía civil o por la vía administrativa, dependiendo de que el ejercicio se encuentre prescrito administrativamente o no”.*

2º)- En segundo lugar, se expone que los ingresos extemporáneos realizados por el interesado tienen la consideración de ingresos indebidos tributarios, al haberse realizado una vez transcurridos los plazos de prescripción, de conformidad con en el artículo 221 de la Ley General Tributaria.

Señala que *“todo el argumento de la Administración Tributaria gira en torno a la reclasificación de la deuda tributaria en responsabilidad civil, conforme al artículo 305.4 del Código Penal”,* añadiendo que *“nada dice el auto de sobreseimiento en relación con la responsabilidad civil derivada de un posible delito contra la Hacienda Pública, ni se pide que se notifique al Tesoro Público que la cantidad ingresada quede entregada definitivamente”.*

Agrega que *“tampoco la Administración Tributaria ha efectuado ninguna reclamación en el ámbito civil ni se han exigido intereses de demora en relación con dicha deuda”.*

Reitera el reclamante, en relación a la responsabilidad civil, *“que no puede haber daño o perjuicio alguno cuando la deuda tributaria se encuentra prescrita a efectos administrativos, al no resultar dicha deuda exigible por el instituto de la prescripción”.*

3º)- En tercer lugar, se plantea que la Ley General Tributaria, en su redacción vigente en el momento de la presentación de la declaraciones complementarias (27/07/2010), reconocía en su artículo 221.1.c. el derecho a la devolución de ingresos indebidos, cuando se hubiesen ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

Plantea, asimismo, que la modificación operada en este precepto por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, tiene precisamente por finalidad *“evitar la devolución de ingresos indebidos que conforme a la anterior redacción sí resulta procedente”* y que esta *“norma ni es ni puede ser retroactiva”.*

Recuerda el escrito de alegaciones, que el Real Decreto-Ley 12/2012, añadió al artículo 221.1.c de la LGT, la siguiente mención:

“En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley.”

Este texto legal, añadió un nuevo apartado 2 al artículo 180 de la LGT, que quedó redactado como sigue:

“2. 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.”

Finalmente, plantea el interesado, en base a que la Administración Tributaria remitió el expediente a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, que aquélla no apreció la existencia de exoneración de responsabilidad penal.

4º)- En cuarto lugar, se expone que la Administración Tributaria debió haber instado de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, de conformidad con el artículo 221.1 de la Ley General Tributaria.

5º)- En quinto lugar, se afirma que el reclamante está legitimado para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos, de conformidad con el artículo 14, apartados 1.a y 2.a, del Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que las reclamaciones han sido interpuestas en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT) y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante Real Decreto 520/2005).

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria, se decretó la acumulación de los expedientes citados (R.G.: 4189 y 4287 de 2013).

El objeto de las presentes reclamaciones consiste en determinar el acomodo a derecho de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por el reclamante y desestimada por la Administración, que se analizará según el orden que determinan las alegaciones que formula el interesado.

Segundo.

El reclamante plantea, en primer lugar, en base a los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria, que en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias del 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' y del 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005', había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 66.a) y 67.1, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria prescribirá a los 4 años, comenzando a computarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación.

De esta forma, tal y como alega el interesado, en el momento de la presentación de las autoliquidaciones complementarias anteriormente aludidas (27 de julio de 2010), el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria se encontraba prescrito, produciéndose así la extinción de dicha deuda, de conformidad con el artículo 69 de la Ley General Tributaria.

Esta circunstancia es expresamente reconocida por la Administración Tributaria, en los acuerdos de resolución de los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones, en virtud de los cuales se desestimaron las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, relativas al 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' y al 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005'.

Por otro lado, el reclamante también cuestiona, en el primer apartado de su escrito de alegaciones, *“si es posible defraudar a la Hacienda Pública cuando el devengo de la cuota tributaria se encuentra prescrito”*, entendiendo que *“pasado el plazo de cuatro años establecido en la normativa tributaria no puede pretenderse exigir responsabilidad alguna derivada de dicho impago”*.

Agrega, además, que *“no puede dejarse a la elección de la Administración Tributaria optar en función de sus intereses por la vía civil o por la vía administrativa, dependiendo de que el ejercicio se encuentre prescrito administrativamente o no”*.

Pues bien, esta alegación que, en síntesis, se basa en fijarse tan sólo en la duración de la responsabilidad administrativa derivada de la realización de un hecho imponible, debe rechazarse porque, dicho sea también de modo sintético, supone olvidar por completo que la realización de un hecho imponible tiene otro plano de responsabilidad, el penal, en el que los plazos de reacción del Estado son más amplios y en cuyo ámbito se realizaron los pagos cuya devolución ahora se demanda. Ese plazo de duración de la responsabilidad penal no fue, sin embargo, olvidado por el reclamante cuando, pese a la prescripción administrativa, realizó, precisamente para evitar las consecuencias más graves de dicha responsabilidad, los ingresos cuya devolución ahora solicita; ingresos que, como se justificará a lo largo de la presente resolución, lejos de ser indebidos tuvieron una clara causa jurídica, y unos plenos y definitivos efectos jurídicos para el reclamante, lo que obliga a rechazar de plano la torsión jurídica que se pretende.

Como se ha señalado anteriormente, el plazo de prescripción administrativa es de 4 años. Sin embargo, el plazo de prescripción para los delitos contra la Hacienda Pública asciende a 5 años, de conformidad con los artículos 131.1 y 305.1 del Código Penal.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha mantenido, en no pocos pronunciamientos, la independencia de la prescripción penal, respecto a la prescripción administrativa de la deuda tributaria, explicando con claridad la causa. Así, la STS de 06/11/2000 (Nº REC. 3286/1998), establece que *“nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad”*, argumentación ésta reiterada en sentencias posteriores, tales como STS 30/10/2001 (Nº REC. 1184/2001), STS 05/12/2002 (Nº REC. 594/2001) y STS 03/04/2003 (Nº REC. 3068/2001).

El mantenimiento de un plazo de prescripción penal más largo que el administrativo sólo se entiende si transcurrido éste (a los 4 años) aún pueden depurarse responsabilidades de aquél, esto es, si la prescripción administrativa no supone una suerte de atipicidad sobrevenido del delito fiscal.

Pues bien, frente a la tesis de atipicidad sobrevenida, el Tribunal Supremo ha argumentado que la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y que en dicho momento, no cabe duda alguna, de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria.

En esta línea, la STS 03/04/2003 (Nº REC. 3068/2001), refirió lo siguiente: *“Es claro que la existencia del bien jurídico protegido por el tipo, debe referirse al momento de la comisión del hecho, que es cuando surge la responsabilidad penal, y no es indispensable su subsistencia en el momento de iniciarse el procedimiento, pues de otro modo nunca podrían perseguirse los delitos de homicidio consumado”*

Por tanto, en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias del ‘Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005’ y del ‘Impuesto sobre el Patrimonio 2005’, se había producido la prescripción administrativa de las deudas tributarias, pero no había transcurrido el plazo de prescripción (5 años) de los delitos contra la Hacienda Pública, que pudieran haberse cometido en relación con ese periodo, de conformidad con los artículos 131.1 y 305.1 del Código Penal, por lo que estaban completamente expeditas las posibilidades de depurar todas las consecuencias del delito, incluida la responsabilidad civil derivada de él.

La subsistencia de la responsabilidad civil derivada del delito, en los supuestos de deudas prescritas administrativamente, se ha mantenido reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. De esta forma, la STS 15/07/2002 (Nº REC. 2313/2000), considera que el delito fiscal es la fuente de la obligación de indemnizar, por lo que, mientras no se encuentre prescrito el delito y la acción civil de él derivada, no hay obstáculo para declarar la responsabilidad civil.

En este mismo sentido, pueden destacarse las sentencias STS 05/12/2002 (Nº REC. 594/2001), STS 30/04/2003 (Nº REC. 3435/2001) y STS 02/06/2005 (Nº REC. 347/2003), que establece lo siguiente. *“Y esta Sala ha declarado que si la acción penal no prescribe al mismo tiempo que la acción administrativa, la responsabilidad civil por el delito puede exigirse coetáneamente con la responsabilidad penal (...) Desde esta perspectiva, la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, sino del delito mismo,^[1] por lo que se ha afirmado que forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículos 109, 110 y 116 del Código Penal), la indemnización correspondiente o quantum del perjuicio causado a la Hacienda Pública”*.

Por tanto, en contra de lo alegado por el reclamante, la defraudación a la Hacienda Pública, en el sentido previsto en el artículo 305.1 del Código Penal, se produjo cuando dejó de ingresarse la deuda en el plazo de autoliquidación previsto, a pesar de la posterior prescripción de la facultad administrativa para exigir dicha deuda; dado que la tipicidad viene referida al momento en que se realizó la acción u omisión típica, momento en el que la deuda tributaria sí existía.

Así, la prescripción administrativa, no supone obstáculo alguno, para la exigencia de la responsabilidad civil derivada del delito, puesto que ésta nace de la ejecución del hecho descrito por la Ley como delito, de conformidad con el artículo 109.1 del Código Penal. En otros términos, la obligación de reparar derivada del delito nace, lógicamente, cuando se producen los daños y perjuicios, y no desaparece hasta que se produce la reparación o se extingue la responsabilidad penal.

Finalmente, alega el interesado que *“no puede dejarse a la elección de la Administración Tributaria optar en función de sus intereses por la vía civil o por la vía administrativa, dependiendo de que el ejercicio se encuentre prescrito administrativamente o no”*.

Frente a esta afirmación debe destacarse que no se ha producido ninguna elección de vía de reclamación, puesto que los Informes de Delito emitidos por la Administración Tributaria, se extendían a todas las obligaciones tributarias respecto de las cuales se habían presentado declaraciones-liquidaciones complementarias, y no sólo, a las relativas a deudas administrativamente prescritas.

En los referidos informes de la Administración se indica, que concurren el elemento cuantitativo del delito tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal, así como el requisito de defraudación propio de este delito.

Por tanto, la Administración estimó que los hechos podían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, procediendo, de acuerdo con el artículo 180 de la Ley General Tributaria, a su remisión al Ministerio Fiscal.

Tercero.

En segundo lugar, el reclamante alega que los ingresos extemporáneos realizados tienen la consideración de ingresos indebidos tributarios, al haberse efectuado una vez transcurridos los plazos de prescripción, de conformidad con en el artículo 221 de la Ley General Tributaria.

El artículo 221 de Ley General Tributaria, en la redacción vigente en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias, establecía, en su primer apartado, lo siguiente:

“Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.*
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.*

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta ley.”

A primera vista parecería acompañar la razón al reclamante, no obstante, tampoco esta alegación debe prosperar, porque, al igual que vimos al analizar la alegación anterior, el reclamante vuelve a partir de una premisa incorrecta, yendo en contra de sus actos y valoraciones jurídicas anteriores, ya que considera como indebido el ingreso cuya devolución solicita porque sólo atiende a una parte del derecho aplicable a su caso, el derecho administrativo y tributario, olvidando las normas penales, que tan presente tuvo cuando regularizó su situación fiscal (y penal). Si nos fijamos en todo el derecho aplicable al caso, incluyendo el derecho penal, veremos que los ingresos de referencia en absoluto pueden considerarse indebidos, ya que se realizaron con pleno amparo normativo.

En efecto, tal y como se infiere de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hay ingreso indebido cuando este carece ab initio de cobertura formativa, cuando no hubiera tenido lugar si se hubiese aplicado correctamente el derecho, esto es, cuando se produjo como consecuencia de una errónea aplicación del derecho aplicable. Así, en la STS de 2 de abril de 2008 (REC 5682/2002) se dijo: " *Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, (...)*"

En esta línea, la STS de 3 de noviembre de 2011(REC. nº 4098/2009), establece: "*La referida controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003 (y 21 de marzo de 2007) entre ‘devolución de ingresos indebidos y ‘devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes’ y que han venido llamándose ‘devoluciones de oficio’.*

En ocasiones anteriores, esta Sala ha señalado que la devolución de los ‘ingresos indebidos’ se produce por alguno de los siguientes motivos:

1º.- Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.- Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.- Error iuris’ en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.”

En este caso, el ingreso cuya devolución se pretende ha sido realizado en una regularización expresamente considerado como ajustada a derecho por el Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional, que con fecha 22 de mayo de 2012, en el Auto por el que se acuerda el sobreseimiento libre del reclamante, afirmó, en su Razonamiento Jurídico Cuarto, que "la regularización practicada por los denunciados se puede considerar que es correcta y anterior a que se hubiera incoado, por los órganos de la AEAT, un procedimiento de inspección o de verificación, concurriendo, en este caso, la excusa absolutoria del art. 305.4 del CP".

Por lo tanto, no puede discutirse que no estamos ante un ingreso indebido, ni formalmente, ya que ha sido confirmada su corrección por una resolución judicial firme, ni materialmente, ya que el análisis del derecho sustantivo aplicable (todo él, no sólo el tributario) muestra esa corrección.

Como ya se ha señalado con anterioridad, en el momento de la presentación y pago de las declaraciones-liquidaciones complementarias, relativas al 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' y al 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005', el derecho de la Administración a determinar estas deudas se encontraba prescrito.

Sin embargo, el reclamante no menciona, en su escrito de alegaciones, que en el momento de la presentación de las autoliquidaciones complementarias, no se había producido la prescripción penal; de modo que la regularización practicada por el mismo le ha permitido la obtención de la exención de responsabilidad penal, al apreciarse por la jurisdicción penal la concurrencia de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal.

De esta forma, junto a las declaraciones, el interesado presentó un escrito, en fecha 28 de julio de 2010, en el que se indicaba que la presentación de las mismas tenía como fin *"regularizar las circunstancias derivadas de las cuentas existentes en el X..."*.

Posteriormente, y previa denuncia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del Ministerio Fiscal, en fecha 22 de mayo de 2012, el Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional, dictó Auto por el que se acordó el sobreseimiento libre y el archivo de las diligencias incoadas, al apreciarse la concurrencia de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal.

Por tanto, la presentación y pago de las declaraciones, con anterioridad a la finalización del plazo de prescripción penal, no podía tener otra finalidad que la de acogerse a la excusa absolutoria; idea ésta que se asevera con la plena conformidad mostrada por el contribuyente respecto al, hoy firme, Auto de sobreseimiento libre y archivo de las actuaciones del Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional.

En el momento de la presentación de las declaraciones complementarias, la Ley General Tributaria no contenía previsión alguna relativa a la exoneración de responsabilidad penal por el delito de defraudación tributaria, debiendo atenderse al Derecho Penal.

A estos efectos, el artículo 305 del Código Penal, disponía en su apartado 4, en la redacción vigente en el referido momento, lo siguiente:

"4. 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 regularización, 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 diligencias."

En relación a la naturaleza de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, atendiendo a la configuración vigente en el momento de producirse los hechos, supone la exención de responsabilidad penal, es decir, implica la exclusión de la penalidad de la conducta, pero no de la existencia misma del delito.

Tal y como señala, la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado, *"la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad, dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo"*.

Por tanto, el delito contra la Hacienda Pública, existe, se ha consumado, ocasionando a ésta un perjuicio patrimonial, y subsistiendo la responsabilidad civil derivada del mismo (artículos 109, 110 y 116 del Código Penal), de conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico segundo de este documento.

La Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, en doctrina ya consolidada (STS 30/10/2001, Nº REC. 1184/2001; STS 15/07/2002, Nº REC. 2313/2000; STS 30/04/2003, Nº REC. 3435/2001, entre otras), afirmando que el pago constituye un elemento consustancial a la regularización. En concreto la STS 30/10/2001, señala que *"la regularización prevista en el mencionado precepto como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria, lo que no concurre cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente; regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago, lo que no se puede producir de forma automática en virtud del transcurso de los plazos prescriptivos, por tratarse de conceptos jurídicos diversos"*.

De esta forma, puesto que el ingreso realizado de forma espontánea por el reclamante con fecha 27 de julio de 2010, ha sido calificado, por la Audiencia Nacional, como 'regularización correcta y veraz', apreciándose así la concurrencia de la excusa absolutoria, este ingreso sólo puede tener la consideración de responsabilidad

civil derivada del delito; siendo al mismo tiempo presupuesto de la exoneración de responsabilidad penal y reparación del daño causado con el delito.

En relación al Auto, alega el reclamante que *“nada dice el auto de sobreseimiento en relación con la responsabilidad civil derivada de un posible delito contra la Hacienda Pública, ni se pide que se notifique al Tesoro Público que la cantidad ingresada quede entregada definitivamente”*.

Sin embargo, como ya hemos señalado en el párrafo anterior, la verificación por la jurisdicción penal de que la regularización realizada era correcta y veraz, y la constatación de que los ingresos realizados suponen que concurra la excusa absolutoria, sólo pueden tener la consideración de medición de la responsabilidad civil derivada del delito cometido en su día, y de que ha sido asumida; por lo tanto, no es cierto que el auto no se refiera a la responsabilidad civil.

Respecto a la no mención de la notificación al Tesoro, no entiende este Tribunal que sea un requisito imprescindible del contenido del auto de sobreseimiento libre y el archivo de las diligencias incoadas, por concurrencia de la excusa absolutoria, pues implicaría refrendar una situación que ya se ha producido (el ingreso) y que el Juez ha considerado correcta.

De igual forma, tampoco estima necesario este Tribunal, como alega el reclamante, que la Administración exija una cantidad que ya se encuentra ingresada; sin perjuicio, del derecho de la Administración a reclamar intereses, en concepto de lucro cesante al no haber dispuesto, en el momento debido, del monto defraudado.

En conclusión, no resulta admisible la pretensión del reclamante de obtener la devolución de lo ingresado en las declaraciones-liquidaciones complementarias, puesto que en absoluto constituyeron ingresos indebidos. Como ya hemos apuntado, no se puede pretender que se mantengan los efectos favorables derivados de la presentación de tales declaraciones, es decir la obtención de la excusa absolutoria del delito de defraudación tributaria, que tiene como único pilar el reintegro a la Hacienda Pública de las cantidades defraudadas, y, al mismo tiempo, derribar ese único pilar recuperando las cantidades pagadas.

En otros términos, no pueden tener la consideración de ingresos indebidos las cantidades ingresadas por el reclamante y que han permitido a éste la obtención de la exoneración de responsabilidad penal, prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, por los delitos de defraudación tributaria cometidos por el mismo.

Finalmente, el reclamante reitera la alegación analizada en el fundamento anterior, señalando, en relación a la responsabilidad civil, *“que no puede haber daño o perjuicio alguno cuando la deuda tributaria se encuentra prescrita a efectos administrativos, al no resultar dicha deuda exigible por el instituto de la prescripción”*.

Este Tribunal reitera los razonamientos jurídicos expuestos en el fundamento anterior, afirmando la plena independencia de la prescripción penal, respecto a la prescripción administrativa de la deuda tributaria, así como la subsistencia de la responsabilidad civil derivada del delito.

Aceptar el argumento expuesto por el reclamante de ‘deuda tributaria prescrita’, sería idéntico a afirmar que una vez producida la prescripción administrativa de la deuda, no es posible, para el contribuyente, la obtención de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal.

Por otro lado, tampoco ha de entenderse regularizada la situación tributaria en el sentido previsto por el artículo 305.4 del Código Penal, por la prescripción de la deuda tributaria, dado que la aplicación analógica de las normas, requiere de acuerdo con el artículo 4.1 del Código Civil identidad de razón. Mientras la prescripción se produce por el mero transcurso del tiempo, en la regularización se requiere una conducta activa del contribuyente.

Cuarto.

En tercer lugar, el reclamante reitera que la Ley General Tributaria, en su redacción vigente en el momento de la presentación de la declaraciones complementarias, reconocía en su artículo 221.1.c, el derecho a la devolución de ingresos indebidos, cuando se hubiesen ingresado cantidades una vez transcurridos los plazos de prescripción. Añade, que la modificación operada en este precepto por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, ha tenido por finalidad *“evitar la devolución de ingresos indebidos que conforme a la anterior redacción sí resulta procedente”* y alega que esta *“norma ni es ni puede ser retroactiva”*.

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, con entrada en vigor a partir de 31/03/2012, incorporó las dos siguientes modificaciones en la Ley General Tributaria:

- introdujo un nuevo apartado 2 en el artículo 180, renumerándose los actuales 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

«2. 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.»

- Modificó la letra c) del apartado 1 del artículo 221, que quedó redactada de la siguiente forma:

«c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley.»

En relación a estas modificaciones, el Real Decreto-Ley 12/2012, establece en su preámbulo, apartado VII, lo siguiente:

“Por último se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria.”

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto en su preámbulo, la finalidad de la modificación operada por el Real Decreto-Ley 12/2012 en la Ley General Tributaria, ha sido la de favorecer la regularización voluntaria de los obligados tributarios.

Para ello, se ha añadido en el artículo 180 un nuevo apartado 2, que permite a la Administración la apreciación y constatación de las regularizaciones tributarias (exigiéndose, al igual que en la norma penal, el completo reconocimiento y pago con anterioridad al inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la denuncia o querrela), y le libera de que, cuando aprecie que dicha regularización exoneraría al contribuyente de la responsabilidad penal, deba pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal. De esta forma, con la referida reforma, se ha residenciado en la Administración la posibilidad de apreciar –que no declarar– la concurrencia de la exoneración de responsabilidad penal, evitándole remitir en estos casos las actuaciones a los órganos de la jurisdicción penal.

En el presente caso, en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias, la excusa absoluta del delito de defraudación tributaria se encontraba prevista únicamente en el artículo 305.4 del Código Penal, correspondiendo su apreciación a la jurisdicción penal.

Así lo entendía la Fiscalía General del Estado, que en la conclusión segunda de su Circular 2/2009, establecía lo siguiente:

“En caso de deudas contributivas derivadas de cuotas tributarias o de la Seguridad Social presuntamente defraudadas en cuantía superior a los 120.000 euros, resultan de aplicación los arts. 180 de la LGT, 3.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social según redacción dada por Real Decreto Legislativo 5/2000 de 4 de agosto y 5 del Reglamento General sobre Procedimientos para la Imposición de Sanciones por Infracciones en el Orden Social aprobada por Real Decreto 928/1998 de 14 de mayo, correspondiendo a la jurisdicción penal la decisión acerca de la concurrencia, en su caso, de los requisitos penalmente exigibles para la apreciación de las excusas absolutorias previstas en los párrafos 4 y 3 de los arts. 305 y 307 respectivamente.”

Dado 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, tampoco se contemplaba la mención que ahora figura en el artículo 221.1.c a los supuestos de regularización realizados una vez transcurrido el plazo de prescripción administrativa.

No obstante, la anterior falta de mención en la Ley General Tributaria de la exención de responsabilidad penal por regularización no supone, como es obvio, que esta exención no existiese, y tampoco puede suponer que no desplegase los efectos que le son propios, tanto la propia exoneración de la liberación de la responsabilidad penal de quien había delinquido en atención al pago realizado, como la consideración de ingreso debido y no susceptible de devolución que, de modo inseparable a su efecto exonerante o liberador, debe tener dicho pago.

Ambos efectos no nacen con la mención que a ellos ahora hace la Ley General Tributaria, teniendo su inclusión expresa en dicha Ley un efecto aclaratorio, de difusión de su existencia, para *“favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas”*, como explicita el preámbulo del Real Decreto-Ley 12/2012.

Es claro, por tanto, que a pesar de que nada dijese la Ley General Tributaria en estos supuestos, no procedía reconocer la devolución de lo ingresado, dado que precisamente este ingreso determinaba (en caso de que la regularización fuese completa y veraz) la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absolutoria, obteniendo así la exoneración de responsabilidad penal por los delitos de defraudación tributaria cometidos en su día.

Por tanto, no se trata de una aplicación retroactiva del Real Decreto-Ley 12/2012, como alega el reclamante, sino que en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias, la excusa absolutoria se encontraba prevista únicamente en el Código Penal, por lo que en atención al artículo 305.4 y a los artículos 109, 110 y 116 (relativos a la responsabilidad civil derivada del delito), no puede concederse la devolución de lo ingresado; puesto que dicho ingreso es al mismo tiempo presupuesto de la exoneración de responsabilidad penal y reparación del daño causado con el delito.

Finalmente, el reclamante plantea, en base a que la Administración Tributaria remitió el expediente a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, que aquélla, la Administración, no apreció la existencia de exoneración de responsabilidad penal.

Pues bien, en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias, el artículo 180 de la Ley General Tributaria establecía lo siguiente:

“Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta ley.

4. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo.”

Por tanto, la Administración actuó con sometimiento pleno a la ley entonces vigente, dado que el equipo actuario entendió que los hechos podían ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

Como ya se ha señalado, en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias, no correspondía a la Administración la apreciación de la existencia de exoneración de responsabilidad penal por regularización, sino a la jurisdicción penal.

Quinto.

Finalmente, el interesado expone en sus alegaciones cuarta y quinta, que la Administración debió haber iniciado de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y que se encuentra legitimada para solicitar y obtener la devolución.

Como ya se ha señalado con anterioridad, los ingresos realizados por el reclamante, con ocasión de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias, al haberse apreciado la concurrencia de la excusa absolutoria por la jurisdicción penal, tienen la consideración de pago de la responsabilidad civil derivada del delito cometido en su día.

En otros términos, no pueden tener la consideración de ingresos indebidos, cantidades ingresadas por el reclamante y que han permitido a éste, la obtención de la exoneración de responsabilidad penal, prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, por los delitos de defraudación tributaria cometidos por el mismo.

Finalmente, procede recordar la doctrina de los actos propios, establecida en numerosas ocasiones, por el Tribunal Supremo, y que constituye un principio general de derecho que veda ir contra los propios actos (nemo potest contra proprium actum venire), como límite al ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad.

En el caso que nos aborda, el interesado presentó las declaraciones-liquidaciones complementarias junto a un escrito en el que se indicaba que la presentación de las mismas tenía como fin *“regularizar las circunstancias derivadas de las cuentas existentes en el X...”*.

De la misma forma, no se interpuso por el hoy reclamante recurso ante el Auto del Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional en la que se apreciaba la concurrencia de la excusa absolutoria de los delitos de defraudación tributaria cometidos en su día por el reclamante.

Sólo una vez el referido auto hubo adquirido firmeza, se procedió por el reclamante a solicitar la devolución de las cantidades ingresadas con ocasión de la presentación de las declaraciones.

De lo anterior se deduce, que los actos realizados por el reclamante tuvieron como finalidad acogerse a la excusa absolutoria del delito de defraudación tributaria, por lo que no puede admitirse la pretensión de deshacer lo realizado por el mismo para la obtención de tal beneficio; sin que sea posible apreciar error o conocimiento equivocado en tal conducta.

Por lo expuesto

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en las referidas reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

su desestimación.

[1] Subrayado añadido por este TEAC.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.