

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067114

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1146/2017, de 29 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2014/2016

SUMARIO:

Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia. Ingreso de deudas o sanciones prescritas. Delito contra la Hacienda pública. Excusa absolutoria. Naturaleza jurídica de la regularización voluntaria realizada al objeto de que resulte de aplicación la excusa absolutoria. Cabiendo la posibilidad de regularizar una deuda tributaria 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 el art. 221.1.c) Ley 58/2003 (LGT), o bien ante un pago irreversible.

Pues bien, no obstante la falta de homogenización 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 LGT en la responsabilidad penal. Sin embargo, y respondiendo a la cuestión aquí planteada, 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 art. 221.1.c) LGT para burlar el pronunciamiento penal, sin tener trascendencia el hecho de que, con anterioridad a la reforma de ese artículo por el RDL 12/2012, la exención de responsabilidad penal por regularización no estuviera prevista en la LGT. En definitiva, 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.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 20 de abril de 2016, recurso nº 633/2014, (NFJ067116) que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 66 y 221.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 131.1 y 305.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 29 de junio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación número 2014/2016, interpuesto por don. Segismundo , 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 633/2014 , sobre desestimación de solicitud de devolución de ingresos indebidos por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio del ejercicio 2005, siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de octubre de 2014, que rechazó la reclamación formulada frente a las presuntas desestimaciones de las solicitudes de devolución de los ingresos indebidos presentadas ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativas a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio del ejercicio 2005, por importes, respectivamente, de 1.796.373,77 y 273.699,44 euros.

Según relata el Fundamento Primero de la sentencia :

«El origen de la solicitud de devolución, de lo que el recurrente considera un ingreso indebido, parte de la declaración extemporánea sin requerimiento previo que el 27 de julio de 2010 presentó el sujeto pasivo como complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, resultando una cuota a ingresar de 1.796.373,77 euros. Había presentado en el mes de junio de 2006, la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2005 del referido impuesto, resultando una cuota tributaria a ingresar de 29.826,69 euros. Igual procedimiento siguió el obligado tributario respecto de otros cuatro ejercicios, 2006, 2007, 2008 y 2009, presentando otras tantas declaraciones complementarias con cantidades a ingresar.

La Administración tributaria no regularizó ninguno de los cinco, dando traslado al Ministerio Fiscal ante la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Se formuló denuncia que correspondió al Juzgado Central de Instrucción nº 4 de la Audiencia Nacional, dictándose auto el 15 de junio de 2011 , por el que se admitía a trámite la denuncia por delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995 , de 23 de noviembre, BOE de 24 de noviembre).

El 22 de mayo de 2012, el Juzgado Central de Instrucción nº4 de la Audiencia Nacional dictó auto de sobreseimiento libre y archivo de actuaciones en relación, entre otros, por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, auto que adquirió firmeza una vez que ninguna de las partes formuló recurso alguno.

El 23 de noviembre de 2012, el obligado tributario instó la solicitud de devolución de ingresos indebidos por prescripción del ejercicio 2005, cuyo rechazo es objeto del presente recurso.»

La Sala de Instancia fundamenta el rechazo del recurso, basado sustancialmente en la prescripción del ingreso realizado correspondiente al ejercicio 2005 y en la falta de legitimación de la Administración Tributaria para recalificar la naturaleza jurídica de una deuda transformándola de administrativo-tributaria en civil o privada, sin que resulte aplicable retroactivamente la modificación llevada a cabo por el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, que expresamente modificó el artículo 221 de la Ley General Tributaria , excluyendo la prescripción en estos casos, de la siguiente forma:

«El recurrente hace una interpretación estanca de nuestro ordenamiento jurídico, anclada en un formalismo poco compatible con las reglas hermenéuticas que recoge nuestro artículo 3.1 del Código Civil y el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) según el que « los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda .».

Si nos atenemos a como se sucedieron los acontecimientos, observamos que la Administración tributaria, cuando el obligado tributario realizó el ingreso extemporáneo sin requerimiento previo del ejercicio 2005, ni reconoció la deuda ni llevó a cabo potestad tributaria alguna tendente a regularizar ese u otro ejercicio. Se limitó, ante la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública no prescrito a tenor de lo establecido en el artículo 131.1 del Código Penal , a pasar tanto de culpa al Ministerio fiscal, momento en que perdió su competencia para conocer de la materia. Finalmente, fue el Ministerio Público quien formuló denuncia ante la jurisdicción penal.

El que existan plazos de prescripción diferentes, uno para la determinación de la deuda tributaria y otro para la persecución de un delito contra la Hacienda Pública, ha sido plenamente admitido por nuestra jurisprudencia y el legislador, sobre la base de las diferentes potestades desplegadas, la diferente gravedad, y la mayor ofensa infringida al ordenamiento jurídico. Baste para ello recordar las SsTS de la Sala 2ª de 5 de diciembre de 2002 (recurso 594/01) o 5 de junio de 2005 (recurso 347/03), en la que se recuerda que « [n]ada se opone a que la ley señale a los delitos un plazo de prescripción de mayor duración que el correspondiente a las infracciones administrativas. Antes al contrario, parece lo correcto que, tal como en los delitos el plazo de prescripción se fija en atención a la gravedad, entre delito e infracción administrativa [...]» . Debemos recalcar que cuando se hizo el ingreso extemporáneo, nada hizo en sede administrativa salvo poner los hechos en conocimiento del Ministerio fiscal, hechos delictivos que cuando se denuncian no habían prescrito. A partir de ese momento, a quien le correspondía valorar la denuncia y el alcance de los ingresos extemporáneos era al juzgado de instrucción, único competente para poder apreciar la concurrencia de la excusa absoluta recogida en el apartado 4 del artículo 305 del Código Penal .

CUARTO.- No debemos olvidar que el delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal se configura como un delito de defraudación de cuota y es el orden penal el único competente para determinar, en cada caso, si concurre o no el límite de cuota defraudada determinante de la tipificación del delito, junto con el elemento intencional. Como ya dijo desde un primer momento la jurisprudencia en torno a esta cuestión « [l]a determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión de los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación, (...) Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el ordenamiento jurídico .», (STS, Sala 2ª de 27 de diciembre de 1990 , sentencia 4.216; y en la misma línea, las de 6 noviembre 2000 y 21 de diciembre de 2001).

El juzgado de instrucción, dentro de su jurisdicción, valoró los importes que el obligado tributario había ingresado y declarado extemporáneamente, y precisamente en atención a esas cantidades pagadas, consideró que debía aplicarse la excusa absoluta.

Dicho de otro modo, a pesar de concurrir una conducta típica, antijurídica y culpable, constatado que se ingresó la cuota defraudada de manera tardía sin previa intimación, descartó la punibilidad de la conducta defraudadora. Fue el Juez de instrucción quien positivamente apreció y dio relevancia a los ingresos extemporáneos del 2005 y de los otros cuatro años. Esa valoración positiva del ingreso le llevó al dictado del auto de sobreseimiento libre. Por ello decimos que el ingreso nunca tuvo el carácter o concepto de indebido, y no lo tuvo porque el orden penal lo reputó debido y suficiente para la aplicación de la excusa absoluta. De no ser así, probablemente esta jurisdicción poco o nada tendría que decir, puesto que los hechos encajaban directamente en un delito contra la Hacienda Pública.

Al contrario, era tan debido que fue aplicado para calcular la posible cuota defraudada en los términos del artículo 305 del Código Penal , y con ello cuantificar si procedía la aplicación de la excusa absoluta. Como dijo la STS de la Sala 2ª de 15 de julio de 2002 (recurso 2313/00), esta excusa absoluta es una forma de sustraerse a la responsabilidad penal para los contribuyentes que, tras haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de éstas. Su fundamento « es la autodenuncia y la reparación » (STS, Sala 2ª de 30 de mayo de

2003, recurso 3692/01). Por ello, difícilmente podemos entender reparado el delito, si ahora y como se pretende, le es devuelto el importe que fue ingresado, no solo para reparar el ilícito penal cometido sino para evitar su persecución y probable condena.

Solo apuntar que en el razonar del recurrente hay una incongruencia argumental; si tan convencido estaba que realizaba un ingreso indebido por el pago tardío de una deuda prescrita, ¿por qué esperó el obligado tributario a que el juzgado de instrucción lo valorara para la aplicación de la excusa absolutoria?

QUINTO.- Lo dicho no supone la retroactiva aplicación de la reforma que el Real Decreto-Ley 12/2012, en la redacción del artículo 221.1.c), al que ya nos hemos referido, completado con la del artículo 180.2 al disponer 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 ».

Lo que ha hecho esta reforma, con una técnica dudosamente respetuosa con el orden jurisdiccional penal, ha sido permitir a la Administración Tributaria valorar la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal que, por constituir uno de los elementos configuradores del tipo, le correspondía naturalmente al orden jurisdiccional penal. No parece ni razonable ni conforme con esa jurisdicción penal que se le hurte a la valoración de la excusa absolutoria. Lo que hace el Legislador es configurar la excusa absolutoria como un elemento negativo del delito, en manos de la propia Administración. Reforma que se integra con la llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE de 28 de diciembre), y que ha cerrado la reciente Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 22 de septiembre).

En el supuesto enjuiciado y al margen de las citadas modificaciones legislativas, ninguna actuación llevó a cabo la Administración Tributaria más allá de la mera recepción pasiva de los ingresos extemporáneos. A partir de ese momento, fue el orden penal quien los valoró y tomó en consideración a los efectos penales. El que a partir del 2012 se recoja la posibilidad de que la Administración tributaria valore en sede administrativa, lo que antes se le reconocía de manera exclusiva a la jurisdicción penal, no significa modificación conceptual alguna de lo ingresado extemporáneamente por el sujeto pasivo del tributo, activo del delito contra la Hacienda Pública, con el fin de que se le aplique la excusa absolutoria.

SEXTO.- A pesar de que nada se dijo al respecto por la Administración, ni la tributaria ni la revisora, no podemos concluir la presente sentencia sin recordar que nuestro Código Civil tiene en su Título Preliminar reglas hermenéuticas suficientes para reconducir interpretaciones como las que aquí se describen. A veces parece olvidarse la general previsión de supletoriedad que este Código tiene en su artículo 4.3, y que se recuerda en el 7.2 de la Ley 58/2003 , al establecer las fuentes del ordenamiento tributario.

SÉPTIMO.- Ninguna relevancia tiene el que el auto no recogiera importe alguno en concepto de responsabilidad civil. Los razonamientos que la Administración adujo sobre este particular, abrieron una vía al actor para sustentar unos argumentos en torno a una supuesta responsabilidad civil que esta Sala tampoco puede acoger, puesto que a nuestro juicio ambos litigantes parten de un error de apreciación.

El auto de sobreseimiento libre del artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal no hizo ningún pronunciamiento sobre responsabilidad civil, porque nada había que reclamar por este concepto. Consideró que los ingresos y pagos tardíos cubrían el importe de la cuota defraudada por lo que no había nada que reclamar por este concepto. No se trata de mutar o cambiar su naturaleza jurídica, simplemente y como hemos reiterado de reputar ingresada la cuota que no lo fue en plazo. El pago tardío fue considerado suficiente para la aplicación de la excusa absolutoria y con ello satisfecha la deuda, o al menos en cuantía suficiente para cerrar la vía penal. Por este motivo nada había que reclamar en concepto de responsabilidad civil.»

Segundo.

Contra la referida sentencia la representación del Sr. Segismundo 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.

Por Auto de la Sección Primera de 1 de diciembre de 2016 la Sala acordó declarar la inadmisión del recurso de casación en lo relativo a la solicitud de devolución por ingresos indebidos correspondiente al ejercicio de 2005, por el concepto correspondiente al ejercicio de 2005, por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, por ascender a la cantidad de 273.669,44 euros.

Cuarto.

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.

Quinto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 13 de junio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El recurso, como consecuencia del Auto de la Sala de 1 de diciembre de 2016, queda limitado a la impugnación de la sentencia dictada en cuanto mantiene la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, con fundamento en el artículo 221.1 c) de la Ley General Tributaria de 2003, en la redacción anterior a la introducida por el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo.

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 absolutoria 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 absolutoria 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 absoluta 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 absoluta 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 Segismundo , 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 Penal como 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.

Sexto.

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 1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Segismundo contra la sentencia de 20 de abril de 2016 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , que se confirma. 2.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.