

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 1063/2025 de 21 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6502/2023

SUMARIO:

Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Cómputo. Dies a quo (inicio). Juicio penal seguido contra el Administrador. El objeto de este recurso consiste en aclarar si la Administración Tributaria puede, en un procedimiento inspector prescrito, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción. Además, se debe determinar el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la *actio nata*, en un caso en que la Administración apreció indicios de delito contra la Hacienda Pública y remitió el expediente al Ministerio Fiscal, siendo que las actuaciones penales concluyeron con una sentencia absolutoria. El Juzgado de lo Penal nº 10 de Madrid dictó sentencia que absolvió al administrador de dos delitos contra la Hacienda Pública y del de falsedad en documento mercantil de los que se le acusaba referidos al IVA. La sentencia recurrida resolvió que tenía razón la administración cuando señaló que la actora pudo pedir, a partir del momento en que efectuó el ingreso por la autoliquidación complementaria, la devolución del mismo si lo consideraba indebido, ya que su ingreso no dependía del procedimiento penal en curso que iba dirigido contra el administrador y no contra la sociedad actora y por ello la solicitud del ingreso indebido se produce por la sociedad cuando ya había transcurrido el plazo para solicitar la devolución. El TS aun admitiendo que el asunto ahora debatido difiere en los hechos del resuelto por la STS de 11 de junio de 2020, recurso n.º 3887/2017, considera que la jurisprudencia que en ella se contiene establece unas pautas interpretativas sobre el cómputo de la prescripción extintiva que son válidas y también aplicables al caso. Así, aunque la liquidación complementaria se efectuó, con ingreso, el 9 de mayo de 2008, se produjo no con una espontaneidad absoluta, sino de forma condicionada, en los motivos, por la apertura recién comunicada del procedimiento inspector y bajo la caracterización como cautelar, lo que significa en su contexto como sometida a duda o reserva, la cual afectaba al núcleo mismo de la procedencia del ingreso, cual es su calificación como indebido, a su vez dependiente de la licitud e irregularidad de las facturas. La cuestión central del asunto consiste, por tanto, en determinar si el proceso penal, finalizado con sentencia absolutoria, habría afectado a la prescripción o, mejor dicho, al *dies a quo* para solicitar la devolución de la expresada cantidad. Tal cuestión involucra otra de la que necesariamente hemos de partir, la de si es posible que corra y se agote un plazo de prescripción antes de haber nacido y antes de haberse, por tanto, podido ejercitar la acción. Trasladado el principio general de la *actio nata* al asunto que nos ocupa, la cuestión es si cabe subordinar el arranque del plazo de prescripción al momento en que se conozca que un ingreso tiene carácter indebido. Para la sentencia de instancia, así como para el Abogado del Estado, la sentencia penal en nada habría afectado al ejercicio de la solicitud de devolución de los ingresos indebidos por parte de quien lo realizó, porque el proceso penal se dirigió contra una persona física -no frente a la mercantil ahora recurrente-; y, además, porque la sentencia es absolutoria, por falta de prueba, lo que significa que, con arreglo a la propia jurisprudencia de esta Sala, esa razón de la falta de prueba no impedía a la AEAT determinar la deuda prescindiendo de tal sentencia. Sin embargo, solo puede considerarse indebido el ingreso de una deuda de IVA a partir del conocimiento de la sentencia penal, recaída en un proceso impulsado por la propia Administración y, es de reiterar, justificado formalmente por la supuesta falsedad de las facturas, que teóricamente no respondían a servicios prestados. No cabe a este Tribunal Supremo la menor duda de que, si en algún momento dentro de los cuatro años siguientes al ingreso -periodo de prescripción aplicable en este caso, a todo trance, según la sentencia impugnada- el interesado hubiera solicitado la devolución de los ingresos indebidos efectuados en la liquidación complementaria presentada el

Síguenos en...

9 de mayo de 2008, la Administración le habría opuesto como objeción la pendencia del proceso penal, en el que se dilucidaba si la conducta del administrador era delictiva o no, pero en la que la base de ese enjuiciamiento lo constituía la deducibilidad o no de las cuotas soportadas y susceptibles de deducción; o, en todo caso, se lo habría denegado atendida la existencia y vigencia, entonces, de unas actuaciones de inspección en que se había de dilucidar esa misma cuestión. La sentencia penal absolutoria despejó la cuestión, no de un modo irrefutable, como el que habría causado una sentencia condenatoria o absolutoria en que se negase la existencia del hecho, pero sí de un modo suficiente. La imposibilidad de fijar la deuda tributaria, por prescripción, por virtud de la cual la Administración, concluido el proceso penal, no pudo determinar aquélla por carencia sobrevenida de la facultad legalmente prevista a tal fin, no puede constituirse en obstáculo para configurar el supuesto de hecho del que depende el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos, que es, precisamente, la naturaleza del ingreso efectuado en su día como indebido, ya que lo contraría vulneraría el principio general, que prohíbe el enriquecimiento injusto o sin causa por parte de la Administración, pues la AEAT ha hecho suyo el importe ingresado sobre la base de las dudas que pudiera ofrecer su deducibilidad, no despejada hasta la sentencia penal, sin que la Administración haya podido invocar aquí título jurídico válido y legítimo para hacer propio el importe de lo indebidamente ingresado y no devolverlo. El TS establece como doctrina que el art. 66.c) LGT debe ser interpretado en el sentido de que *el dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que se tuvo conocimiento de la sentencia penal absolutoria a que nos hemos referido, en virtud de proceso provocado por la propia Administración fiscal, con paralización automática del procedimiento inspector en el curso del cual se suscitó dicha denuncia, ya que no es hasta ese momento cuando el ingreso en su día efectuado pudo considerarse indebido.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.063/2025

Fecha de sentencia: 21/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6502/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/07/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6502/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Síguenos en...



Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1063/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 21 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº **6502/2023**, interpuesto por la procuradora doña Araceli Morales Merino, en nombre y representación de la entidad mercantil **ESTUDIOS DE CAMPO, S.L.**, contra la sentencia de 28 de junio de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1522/2020. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 28 de junio de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que, debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por ESTUDIOS DE CAMPO SL representada por la Procuradora Dª ARACELI MORALES MERINO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de septiembre de 2020, en la reclamación económico administrativa NUM000, relativa a acuerdo de liquidación 1T de IVA de 2004 y confirmamos la Resolución recurrida, por ser conforme a derecho. Se hace imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Morales Merino, en nombre y representación de Estudios de Campo, S.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 5 de septiembre de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, cita como infringidos:

- Los artículos 66, 67 y 68.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- La jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en el sentencia de 11 de junio de 2020 (recurso de casación nº 3887/2017), que contiene unas pautas interpretativas sobre la prescripción que son aplicables al caso.

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 18 de septiembre de 2023, que ordenó emplazar a las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Morales Merino, en dicha representación, ha comparecido como recurrente el 29 de septiembre de 2023; y el Abogado del Estado, en la citada representación, como recurrido, lo ha hecho el 11 de octubre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días que establece el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección Primera de esta Sala Tercera admitió el recurso de casación en auto de 19 de junio de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Aclarar si la Administración Tributaria puede, en un procedimiento inspector prescrito, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción. Determinar cuál es el día a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la actio nata, cuando los

Síguenos en...



ingresos se realizaron como consecuencia de que la Administración apreció indicios de delito contra la Hacienda Pública y remitió el expediente al Ministerio Fiscal, siendo que las actuaciones penales concluyeron con una sentencia absolutoria [...]"

La procuradora Sra. Araceli Morales Merino, en nombre y representación de la entidad Estudios de Campo, S.L., aquí recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 5 de septiembre de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] De conformidad con cuanto ha quedado anteriormente razonado, y en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 92.3 de la LJCA, en relación con lo dispuesto en los artículos 87 bis 2) y 93.1 de la misma Ley, se detallan a continuación las pretensiones y pronunciamientos solicitados por esta parte en el presente recurso:

Esta parte recurrente solicita de la Sala que con estimación del presente recurso se anule la sentencia impugnada, y se declare el derecho de la recurrente a la devolución por parte de la Administración Tributaria de la cantidad de 156.277,81 €, dado el carácter indebido de su ingreso, más los intereses de dicha cantidad desde su pago, con imposición de las costas de instancia a la Administración demandada.

Adicionalmente esta parte recurrente interesa que se determine como interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, lo siguiente:

- Que en aquellos casos en los que un procedimiento de inspección tiene una duración superior a la prevista legalmente, a partir de la finalización del dicho plazo no puede la Administración ejercer sus potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción.

- Que el día a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la actio nata, es el de firmeza de la sentencia penal absolutoria por ser ese el momento en que el obligado tributario conoce el carácter indebido de los mismos, ello en aquellos casos en los que, tras la realización de los ingresos, la Administración aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública y remite el expediente al Ministerio Fiscal concluyendo las actuaciones penales con sentencia absolutoria.

- Que, en todo caso, el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos ha de iniciarse en el momento en el que el contribuyente tenga constancia del carácter indebido del ingreso, y en el caso de que el carácter indebido del ingreso derive de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tras la tramitación de un proceso de inspección, dicho cómputo ha de iniciarse en el momento en el que la Administración declara la prescripción del derecho a liquidar la deuda y con ello el carácter indebido del ingreso.

Por cuanto queda expuesto,

A LA SALA SUPLENTE, se sirva admitir este escrito y, en su virtud, tenga por interpuesto y formalizado RECURSO DE CASACIÓN contra la sentencia número 600/2023 de 28 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el Recurso 1522/2020, y previos los trámites procesales oportunos, dicte en su día sentencia por la que, con estimación del presente recurso, sea casada y anulada la sentencia recurrida, adoptando las declaraciones y estimando las pretensiones definidas en la alegación Quinta de este escrito, con cuanto demás en Derecho proceda [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso por el Abogado del Estado.

El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 25 de octubre de 2024, en que manifiesta:

"[...] La pretensión de la recurrente debe ser inadmitida en cuanto a su pretensión adicional QUINTA 2), primer guion (porque la suscita ex novo en el recurso de casación) y debe ser desestimada en todo lo demás por lo razonado en el apartado anterior.

En este sentido, a nuestro juicio, la respuesta que merece la cuestión de interés casacional objetivo es la siguiente:

"1.1. La Administración tributaria no puede, tras un procedimiento de inspección que ha superado el plazo legal máximo de duración y que, en consecuencia, no ha producido efectos interruptivos de la prescripción, de modo que ha prescrito el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción.

1.2. El día a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos es, con arreglo al artículo 67.1, regla tercera, LGT "desde el día siguiente a aquél en que se realizó el ingreso indebido", ya que desde ese mismo día pudo ejercitar libremente y sin restricción el derecho a la devolución de unos ingresos que había realizado voluntariamente, sin intervención de la Administración tributaria. Máxime cuando dichos ingresos

se realizaron "de manera preventiva y cautelar" y no como consecuencia de que la Administración apreciase indicios de delito contra la Hacienda Pública y remitiese el expediente al Ministerio Fiscal, puesto que el ingreso preventivo y cautelar indebido se realizó el día 9 de mayo de 2008 y hasta prácticamente un año después (en concreto, el día 17 de abril de 2009) no se notificó por la Administración al contribuyente la remisión del expediente al Ministerio Fiscal; ello aunque las actuaciones penales concluyeran con una sentencia absolutoria."

Por lo expuesto,

SUPLICA A LA SALA: Que tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto de contrario y, en consecuencia, dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 15 de julio de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en aclarar si la Administración Tributaria puede, en un procedimiento inspector prescrito, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción. Además, determinar el *dies a quod* del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la *actio nata*, en un caso en que la Administración apreció indicios de delito contra la Hacienda Pública y remitió el expediente al Ministerio Fiscal, siendo que las actuaciones penales concluyeron con una sentencia absolutoria.

Se recurre en este recurso de casación la sentencia de 28 de junio de 2023, arriba reseñada, en la que se desestimó el recurso promovido por ESTUDIOS DE CAMPO S.L. contra la resolución del TEAR de Madrid de 29 de septiembre de 2020, que a su vez desestimó la reclamación deducida frente al acuerdo de liquidación del primer trimestre de 2024 de IVA.

SEGUNDO.-Síntesis de los hechos más relevantes, necesarios para decidir el litigio en casación.

Según el auto de admisión, los hechos de relevancia para resolver el recurso de casación son - no controvertidos en esencia-, los siguientes:

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Inicio de actuaciones inspectoras.

El 7 de abril de 2008 se notificó a la actora el inicio de actuaciones inspectoras para la comprobación parcial del Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004, modificándose el alcance a general en la comunicación notificada el 8 de junio 2008.

2º.- Remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

El 17 de abril de 2009, se notificó al contribuyente la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, efectuada el 4 de marzo de 2009, por si los hechos pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública.

3º.- Autoliquidación complementaria.

El 9 de mayo de 2008 -antes por tanto de la remisión al MF del expediente a efectos penales-, la actora realizó una autoliquidación complementaria del 1T de IVA 2004, con una cantidad a ingresar de 156.277,80 €, al no aplicar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en dos facturas nº NUM001 y NUM002, emitidas por INICIATIVAS ARQUITECTÓNICAS CONSULTORES, S.L., por importe, respectivamente, de 37.629,09 € y 118.648,72 €.

En diligencia extendida ante la AEAT en esa misma fecha se hizo constar por el representante de ESTUDIOS DE CAMPO, S.L. lo siguiente:

«SEGUNDO.- En este acto manifiesta el compareciente que el contribuyente, aun en la creencia de que los gastos que constan en la declaración del Impuesto sobre Sociedades así como en la declaración del IVA del primer trimestre **tienen la consideración de fiscalmente**

deducibles, ha estimado conveniente por las posibles divergencias que pudieran surgir en la interpretación sobre su deducibilidad, proceder a su regularización voluntaria».

4º.- Sentencia absolutoria.

El 1 de abril de 2016, tras sustanciarse la causa penal, el Juzgado de lo Penal nº 10 de Madrid dictó sentencia que absolvió a D. Paulino, en el juicio oral 366/2013 de dos delitos contra la Hacienda Pública y del de falsedad en documento mercantil de los que se le acusaba referidos al IVA.

Dicha sentencia declara HECHOS PROBADOS que

«[...] no ha quedado acreditado que el acusado incumpliera obligación alguna relativa al pago de los impuestos, ni que aminorara la cuota a ingresar simulando la existencia del proveedor ni de las adquisiciones de servicios aludidas».

La sentencia adquirió firmeza el 21 de octubre de 2016.

5º.- Continuación de las actuaciones inspectoras.

El 5 de octubre de 2016, antes de que la sentencia fuese firme, la inspección notificó la continuación de las actuaciones inspectoras, presentando escrito la entidad actora, el 4 de noviembre de 2016, en el que reclamaba la devolución de la totalidad de las cantidades ingresadas y oponiéndose a la continuación del procedimiento inspector.

El 22 de noviembre de 2016, sin haberse llevado a cabo por la AEAT ninguna otra actuación -ni de respuesta a la solicitud de devolución de la cantidad ingresada ni en relación con el procedimiento inspector abierto- se extendió acta en disconformidad.

6º.- Acuerdo de liquidación.

El 16 de enero de 2017 se dictó acuerdo de liquidación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido periodo 2004.

El acuerdo consideró que el ingreso efectuado el 9 de mayo de 2008 a través de la presentación de la autoliquidación complementaria se había realizado cumplido el plazo de prescripción (que finalizaba el 20 de abril de 2008, al no otorgarse eficacia interruptiva a la comunicación de inicio del procedimiento inspector, por haberse incumplido el plazo del procedimiento) por lo que consideraba que era un ingreso indebido.

Al mismo tiempo se desestimó la solicitud de devolución al obligado tributario de 156.277,81 € por el concepto de IVA de 2004, **al haber prescrito su derecho a la devolución de ingresos indebidos.**

7º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación ESTUDIOS DE CAMPO, S.L., interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimada el 29 de septiembre de 2020.

8º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

ESTUDIOS DE CAMPO, S.L., representada por la procuradora D.ª Araceli Morales Merino interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, bajo n.º 1522/2020 ante la Sección Quinta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Sexto con el siguiente tenor literal:

«[...] La entidad actora señala que el plazo para solicitar la devolución debe computarse desde la firmeza de la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal pero en este caso la Sentencia no declara improcedente el acto impugnado, que no es otro que la liquidación tributaria, objeto de este recurso, sino que lo que hace la Sentencia es absolver al administrador de la actora de varios delitos pero, como hemos visto más arriba, ello no implicaba necesariamente que el procedimiento tributario no pudiese continuar respecto de la entidad actora, que no había sido imputada en el procedimiento penal, con lo que era perfectamente posible que la AEAT pudiese concluir en el procedimiento inspector relativo a la misma que no eran deducibles las cuotas de IVA derivadas de las facturas controvertidas.

Tampoco hubo ninguna resolución administrativa que declarase improcedente el acto impugnado.

El plazo para solicitar la devolución debía de iniciar a computarse desde el momento del ingreso por la autoliquidación complementaria y era por ello de cuatro años. Y tienen razón la administración cuando señala que la actora pudo pedir, a partir del momento en que efectuó el ingreso por la autoliquidación complementaria, la devolución del mismo si lo consideraba indebido, ya que su ingreso no dependía del procedimiento penal en curso que iba dirigido contra el administrador y no contra la sociedad actora.

De ahí que deba de considerarse que la solicitud del ingreso indebido se produce por la actora cuando ya había transcurrido el plazo para solicitar la devolución y que, en consecuencia, debe de desestimarse el recurso y de confirmarse la Resolución del TEAR»". La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.-Alegaciones de la parte recurrente.

Según argumenta la parte recurrente en su escrito de interposición del recurso, en relación con el proceso penal y los hechos en él examinados:

"...Tramitado el procedimiento penal, el 1 de abril de 2016 el Juzgado de lo Penal número 10 de Madrid dictó sentencia absolutoria del administrador de la entidad aquí recurrente, tanto respecto de dos delitos contra la Hacienda Pública, como del delito de falsedad en documento mercantil, incluyendo expresamente en el fallo de la sentencia, tras el dictado del Auto aclaratorio de 27 de septiembre de 2016, la absolución del responsable civil subsidiario, la mercantil ESTUDIOS DE CAMPO, S.L. Es importante destacar que en el momento en que fue incoado el procedimiento penal no se había introducido aún en el Código Penal la responsabilidad penal de las personas jurídicas (que responde a la modificación introducida por la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo); por eso quien resulta absuelto de los delitos contra la Hacienda y de falsedad documental es el administrador y no la empresa que realizó el ingreso cautelar, contra la que entonces no podía dirigirse el procedimiento penal, que es la que ahora presenta este escrito de interposición del recurso de casación; dicha empresa, no obstante, fue traída al proceso penal como responsable civil subsidiario, y absuelta en tal calidad de manera expresa en el fallo de la sentencia tras la resolución aclaratoria a la misma...

... En cualquier caso, lo que ahora resulta determinante es que los hechos enjuiciados en el proceso penal se refieren a la alegada falsedad de unas facturas que, aunque se consideraron deducibles por la sociedad, y por tanto compensable el IVA soportado en las mismas, habían dado lugar al ingreso cautelar de dicho IVA, realizado por la empresa preventivamente tras el inicio del proceso de inspección, aunque antes de que se le notificara la remisión al Fiscal. En la sentencia del Juzgado de lo Penal se declara, en cuanto ahora interesa:

a) que no está probada en absoluto esa falsedad (lo que supone, evidentemente, aunque ello no figura expresamente en la literalidad fáctica de la sentencia penal, que las facturas eran deducibles y por tanto compensable el IVA repercutido en las mismas), y

b) que no ha quedado acreditado el incumplimiento de obligación alguna relativa al pago de los impuestos, ni la minoración de la cuota a ingresar simulando la existencia de proveedor ni de las adquisiciones de los servicios aludidos.

c) que el ingreso del IVA se hizo a los fines meramente cautelares.

- La sentencia penal adquirió firmeza el 21 de octubre de 2016.

- No obstante, antes de adquirir firmeza esa sentencia, la Administración tributaria notificó, el 5 de octubre de 2016, la reanudación de las actuaciones inspectoras, poniendo así de manifiesto, de manera implícita pero evidente, que hasta ese momento el carácter indebido del ingreso no resultaba claro (como veremos, el carácter indebido procede, bien de los hechos declarados en la sentencia o bien de la declaración de la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración).

- Esta parte presentó escrito el 4 de noviembre de 2016, reclamando la totalidad de las cantidades ingresadas cautelarmente por ser indebidas y oponiéndose a la continuación del procedimiento de inspección.

- Con fecha 16 de enero de 2017 se dictó acuerdo de liquidación (número de referencia del acta NUM003) en el que se determinaba:

d) "En base al artículo 189 RGAT, no liquidar la deuda derivada del 1T IVA de 2004 por haber prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

El argumento de la resolución administrativa del acuerdo de liquidación era simple: la prescripción del derecho a liquidar se produce a los cuatro años del nacimiento de la deuda tributaria, es decir, el 20/04/2008 (primer trimestre de IVA de 2004). Y la comunicación al interesado del inicio del procedimiento inspector, que se produjo el 7/04/2008, no interrumpió la prescripción, puesto que la duración de dicho procedimiento inspector superó el plazo de tramitación. Así se recoge en el propio acuerdo de liquidación y se refrenda en la resolución posterior del TEAR de 29 de septiembre de 2020 (página 3).

e) Por lo tanto, el ingreso que el obligado tributario había realizado el 9/05/2008 fue indebido (punto 3.2.1 del acuerdo "como consecuencia del incumplimiento del plazo y de no considerar interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas en el procedimiento, el ingreso se ha realizado en el momento en el que había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria

mediante la oportuna liquidación. Siguiendo lo previsto en el artículo 221 LGT al realizar el ingreso de un periodo que deviene prescrito, dicho ingreso será indebido" (subrayado en el original). El ingreso, por tanto, fue indebido sobrevenidamente.

f) No obstante, el acuerdo de liquidación desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos basándose en que había prescrito el derecho a la devolución.

- Contra el Acuerdo de liquidación se presentó reclamación ante el TEAR. La reclamación fue desestimada argumentando lo siguiente:

"...si bien con la remisión por parte de la inspección del expediente al Ministerio Fiscal, el día 17/04/2009 no se pueden llevar cabo actuaciones administrativas, ello no impidió a la parte interesada solicitar la devolución de ingresos indebidos si así lo hubiera considerado oportuno, puesto que el artículo 180 LGT solo afecta a la suspensión del procedimiento inspector que queda suspendido teniéndose las posibles actuaciones que pudiera efectuar la inspección por no realizadas, pero ello no afecta al derecho del interesado a solicitar una devolución de ingresos indebidos realizados con ocasión de la presentación de una autoliquidación extemporánea, aunque la misma esta referida al mismo concepto y período que el que es objeto de comprobación.

Desde la fecha de realización del ingreso indebido, la siguiente actuación interruptiva de la prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido no tiene lugar hasta el 19/12/2016, con ocasión de la presentación del escrito de alegaciones frente al acta de disconformidad incoada, escrito en el que la interesada solicitó la devolución del ingreso que entiende indebido efectuado con fecha 09/05/2008. No consta ninguna otra actuación interruptiva de la prescripción anterior.

Por lo tanto a dicha fecha ya había prescrito el derecho de la interesada a solicitar la devolución del ingreso indebido, de modo que también se desestiman en este punto las alegaciones de la reclamante."[negrita añadida]".

En definitiva, la AEAT considera que en el momento en que Estudios de Campo solicitó la devolución de ingresos indebidos ya había prescrito esa posibilidad, abierta desde el momento del ingreso, que se efectuó el 9 de mayo de 2008, pese a que existió una ulterior remisión del expediente al M. Fiscal y se siguió un proceso penal, y a pesar también de que, tras la absolución, se dictó liquidación en la que el ingreso se declaró expresamente -en el sentir del recurrente- como indebido por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Tal consideración contradice frontalmente, según la recurrente, lo declarado por el TEAR en el párrafo transcrito, al declarar que una vez remitidas las actuaciones al Ministerio Fiscal no se pueden llevar a cabo actuaciones administrativas, por lo que no había posibilidad de solicitar o tramitar una devolución de un ingreso cautelar que estaba pendiente de determinar si era o no deducible, remitido a la jurisdicción penal.

Formulado recurso contencioso-administrativo contra esa resolución del TEAR fue desestimado por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la sentencia que ahora se impugna, con base, sustancialmente, en los mismos argumentos manejados por la Administración. Así, el Fundamento de Derecho Sexto, tras invocar y transcribir expresamente los artículos 67.1.c) y 68.3 de la Ley General Tributaria, concluye lo siguiente:

"el plazo para solicitar la devolución debía de iniciar a computarse desde el momento del ingreso por la autoliquidación complementaria y era ello por cuatro años. Y tienen razón la administración cuando señala que la actora pudo pedir, a partir del momento en que efectuó el ingreso por la autoliquidación complementaria, la devolución del mismo si lo consideraba indebido, ya que su ingreso no dependía del proceso penal en curso que iba dirigido contra el administrador y no contra la sociedad actora".

Considera al efecto la recurrente que la sentencia de instancia no aplica la jurisprudencia de la *actio natis* sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a pedir la devolución de los ingresos indebidos. Ello es así, opina, porque la sentencia no tiene en cuenta que la posibilidad de instar la devolución de los ingresos indebidos sólo nace en el momento en que se declaró por la Administración que ya no tenía derecho a liquidar y que, por tanto, el ingreso realizado es indebido.

Por mucho que el interesado hubiera podido pensar en la hipótesis de que había prescrito el derecho a liquidar, hasta que la Administración no lo declaró así no existe esa prescripción. Es más, en la fecha en la que se realizó el ingreso, que denomina cautelar, en liquidación complementaria, es decir, el 9 de mayo de 2008, el derecho a liquidar de la Administración no había prescrito y en ese momento no había certeza de que el ingreso terminase siendo indebido, de manera que difícilmente podía la recurrente solicitar la devolución desde la fecha del ingreso, pues no es sino luego, cuando, por haber excedido la Administración el plazo legal de tramitación

del procedimiento de inspección, se elimina el efecto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar que inicialmente tuvo dicho procedimiento inspector.

Es la propia Administración quien así lo viene a reconocer en el acuerdo de liquidación, página 36, que señala que *"en el momento de la realización del ingreso, el 09/05/2008, no había prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación pues había sido interrumpido por el inicio del procedimiento inspector. Sin embargo, incumplido el plazo inicial de resolución y entendiéndose prescrito el primer trimestre de IVA 2014, el ingreso se convierte en indebido"*.

CUARTO.-La oposición al recurso de casación.

El abogado del Estado se opone a la pretensión contraria analizando, en primer lugar, el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos y, en particular, el principio de la *actio nata* en el contexto de un proceso penal con sentencia absolutoria. Señala que ésta es la que constituye propiamente la cuestión de interés casacional objetivo. Al efecto, se opone enfáticamente a la aplicación al caso de la STS de 11 de junio de 2020. La expresada sentencia, que cita el auto de admisión, en que funda su pretensión la recurrente, es la sentencia nº 741/2020, de 11 de junio de 2020, resolutoria del recurso nº 3887/2017, se sustenta en la *actio nata* en el apartado 6 de su FJ. Tercero, en estos términos:

"[...] 6. La lógica consecuencia del razonamiento expuesto no puede ser otra que la de situar el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto de otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido. Esta es la respuesta a la primera cuestión interpretativa que nos suscita el auto de admisión y está lógicamente- apegada al caso concreto, pues viene determinada por las circunstancias del asunto que nos ocupa, especialmente por la absoluta correlación entre el gasto comprobado por la Administración y el ingreso cuya devolución se insta y por la razón esencial de que el contribuyente solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso cuando esa decisión administrativa tiene lugar".

El escrito de oposición resalta que el supuesto de hecho de la expresada sentencia difiere sustancialmente del caso examinado. En aquélla se trataba de dos contribuyentes distintos. En el FJ 3ª se señala:

"1. No se suscita controversia entre las partes sobre los hechos que resultan esenciales para resolver el litigio: (i) una sociedad autoliquida su impuesto sobre sociedades declarando como ingresos unas comisiones abonadas por otra empresa; (ii) esta segunda entidad es sometida a una inspección que concluye con una liquidación que señala que aquellas comisiones no son gastos deducibles por constituir, en realidad, una retribución por la participación en capitales propios; (iii) cuando esta liquidación gana firmeza, la primera empresa solicita la devolución, como ingresos indebidos, del importe de aquellas comisiones que contempló como ingresos en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades; (iv) esa petición se efectúa transcurridos más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por dicho impuesto y ejercicio".

De estas líneas concluye que en el caso examinado por la sentencia precedente se regularizó a un contribuyente que se había deducido cierto gasto, que la liquidación lo declaró no deducible, y la sociedad -distinta- a la que abonó ese gasto lo incluyó como ingreso en su impuesto personal, tributando por él. Es esta última la que solicitó la devolución de ingresos indebidos. De ahí que, a su juicio, los dos recursos difieren, pues en el que ahora nos ocupa la regularización afectó a un solo contribuyente, porque no se regularizó correlativamente el ingreso percibido por quien solicitó la devolución de ingresos indebidos mediante una facturación de signo contrario. Ello determinó que la Administración obtuviera un ingreso fiscal mayor que aquél a que tenía derecho según su propia regularización en un sujeto distinto.

De ello anterior deduce la Administración que la sentencia invocada *"...viene determinada por las circunstancias del asunto que nos ocupa, especialmente por la absoluta correlación entre el gasto comprobado por la Administración y el ingreso cuya devolución se insta y por la razón esencial de que el contribuyente sólo pudo conocer el carácter indebido del ingreso cuando esa decisión administrativa tiene lugar"*, de donde extrae como conclusión que la respuesta dada por este Tribunal Supremo, en aquel asunto, estaba *apegada al caso concreto*.

De la excepcionalidad del caso examinado en el recurso nº 3887/2017, deriva la *regla general* que, por las razones específicas en ella, no aplica. Así, la regla general sitúa el *dies a*

quo "el día siguiente a aquél en que se realizó el ingreso indebido"(artículo 67.1, regla tercera, LGT) que viene aplicando este Tribunal Supremo.

La tesis que luce en la argumentación de la Administración, partiendo de la diferencia entre los supuestos examinados en la sentencia cuya aplicación se pide y el caso que aquí se analiza es que la acción para solicitar la devolución de ingresos indebidos nació el mismo día en que la recurrente realizó el ingreso: fue voluntario y se produjo en la creencia de que era indebido -si bien esa creencia subjetiva, si es que tiene algún valor para el Derecho, habría impedido el ingreso-.

El propio recurrente cuestiona que debiera realizar tal ingreso, al señalar que realizó la *"autoliquidación complementaria del 1T de IVA 2004... de manera preventiva y cautelar, por si la Administración, en el curso de la inspección, entendía que no eran deducibles las cuotas de IVA correspondientes a dos facturas emitidas por otra entidad"*.

Además de lo anterior, aspira a refutar la idea de que la vinculación a los hechos declarados en una sentencia penal firme pueda afectar al *dies a quod* del plazo de prescripción de la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Así, defiende que una cosa es el paralelismo entre sentencias (por referencia, en este caso, a la prejudicialidad penal) y otra bien distinta es que la hipotética vinculación a los hechos probados en una sentencia penal incida en la determinación del *dies a quod* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos lo que, efectivamente, no acontece en nuestro caso.

En efecto, postula que, por considerar acertada la sentencia de instancia, el proceso penal no se dirigió contra la recurrente, sino contra su administrador (ya que, según razona el escrito de interposición, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se introdujo con posterioridad) y, derivado de ello, sin entrar a valorar su incidencia en los efectos interruptivos de la prescripción inherentes a la remisión de las actuaciones al M. Fiscal, lo que es patente es que, sean cuales fueran los hechos declarados probados en la sentencia penal, en ningún caso afectarían al derecho de la recurrente a solicitar la devolución de ingresos indebidos desde el mismo día que llevó a cabo tales ingresos indebidos, sobre todo y particularmente porque, como hemos dicho, el ingreso indebido fue realizado unilateral, voluntariamente y *"...de manera preventiva y cautelar"*(considerando que el ingreso era indebido).

Por lo demás, el Abogado del Estado promueve una causa de inadmisión parcial de este recurso de casación, que parece formularse en su escrito de oposición y que se refiere a su pretensión adicional QUINTA 2), primer guion (porque la suscita *ex novo* en el recurso de casación) a la vez que se solicita la desestimación en lo demás.

Pues bien, dicha pretensión -en el caso de que efectivamente lo sea- nos pide un pronunciamiento en estos términos:

"Que en aquellos casos en los que un procedimiento de inspección tiene una duración superior a la prevista legalmente, a partir de la finalización del dicho plazo no puede la Administración ejercer sus potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción".

En cualquier caso, no hay realmente una cuestión nueva acerca de tal punto, sin perjuicio de que debe considerarse que -lo fuera o no- se trata de un planteamiento que coincide con la primera de las cuestiones que la Sección primera identificó como de interés casacional, a la que seguidamente vamos a dar respuesta.

QUINTO.-El criterio de la Sala.

Para dilucidar este recurso de casación y resolverlo en Derecho es preciso efectuar algunas consideraciones jurídicas relevantes:

1.-De las dos preguntas que plantea el auto de admisión, considera la Sala que la primera de ellas no es preciso contestarla, pues aunque resulta patente que la Administración no puede comprobar y liquidar una deuda tributaria afectada por la prescripción, en este caso no se habría producido tal actividad ni su resultado.

Sí ha especulado la Administración fiscal, en cierto modo, con la duplicidad de procedimientos -inspección y devolución de ingresos- pero el primero finalizó con una liquidación de 0 euros -si es que se puede denominar *liquidación* la decisión de no liquidar- por entender prescrita la facultad relativa a determinar la deuda tributaria correspondiente al primer trimestre de 2004 del IVA, ocasionada esa prescripción extintiva por superarse el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, del modo, no controvertido, que se especifica en el acuerdo de liquidación-.

Además, el Abogado del Estado, en su escrito de oposición, reconoce esta imposibilidad, esto es, la inviabilidad de que, una vez prescrita la facultad de determinación de la deuda tributaria, pueda la Administración calificar las facturas como irregulares -en la fórmula en que se concreta la pregunta incorporada al auto de admisión-, esto es, como falsas, incluso penalmente, pues de no existir esa impresión inicial, bien o mal fundada, no habría aquella paralizado el procedimiento inspector y condicionado la regularización entonces emprendida a las resultas del proceso penal abierto a iniciativa propia suya.

Ahora bien, pese a que la cuestión suscitada en esa primera pregunta no requiere respuesta específica en la sentencia, dada la ausencia de consecuencias jurídicas para el recurso de casación, no podemos pasar por alto que el acto de sedicente liquidación -que no es tal-, adoptado tras el conocimiento de la sentencia penal absolutoria y tras el reconocimiento patente de que había decaído, para la Administración, la facultad sometida a plazo en el artículo 66.a) de la LGT, contiene ciertas afirmaciones sobre la regularización -incorporando juicios de valor acerca de la irregularidad de las facturas, provenientes del acta de disconformidad que, además, fue extendida cuando ya se había consumado esa prescripción- que son doblemente inaceptables: por emitirse tal opinión, gratuitamente, en el mismo acto en que se refleja la pérdida de toda facultad legal para liquidar la deuda tributaria; y, además, con mayor gravedad, por contradecir tales afirmaciones, de modo abierto, la declaración fáctica contenida en la sentencia penal absolutoria, introduciendo en el acto de liquidación juicios de valor aflictivos e innecesarios para la sociedad sujeta a inspección.

En todo caso, es cierto que la primera pregunta, sobre "*...si la Administración Tributaria puede, en un procedimiento inspector prescrito, ejercer potestades para calificar unas facturas como irregulares a los efectos de denegar su deducción*" no responde en puridad a la realidad de lo que aquí ha sucedido pues, como hemos visto, la AEAT no ha calificado unas facturas como irregulares a fin de denegar su deducción, sino que a) en el procedimiento inspector, ha dejado imprejuzgada la cuestión, cerrada ya por prescripción; y b) en cuanto a la devolución de ingresos indebidos, la ha denegado también por prescripción, aunque lo haya hecho en el seno del propio procedimiento inspector en que se dictó esa liquidación que no lo es.

2.- Mayor importancia tiene la segunda de las cuestiones planteadas, consistente en determinar el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en relación con el principio de la *actio nata*, en un caso como el que examinamos en que el ingreso contenido en la declaración complementaria del IVA efectuado el 9 de mayo de 2008, se realizó como consecuencia de la reciente apertura del procedimiento inspector, el 7 de abril anterior.

A juicio de esta Sala, aun admitiendo que el asunto ahora debatido difiere en los hechos del resuelto por esta Sala en la sentencia de 11 de junio de 2020 -recurso de casación nº 3887/2017-, apreciamos que la jurisprudencia que en ella se contiene establece unas pautas interpretativas sobre el cómputo de la prescripción extintiva que son válidas y también aplicables al caso, por razones que van a ser explicadas.

Así, aunque la liquidación complementaria se efectuó, con ingreso, el 9 de mayo de 2008, se produjo no con una espontaneidad absoluta, sino de forma condicionada, en los motivos, por la apertura recién comunicada del procedimiento inspector y bajo la caracterización como cautelar, lo que significa en su contexto como sometida a duda o reserva, la cual afectaba al núcleo mismo de la procedencia del ingreso, cual es su calificación como indebido, a su vez dependiente de la licitud e irregularidad de las facturas nº NUM001 y NUM002, emitidas por Iniciativas Arquitectónicas Consultores, S.L., por importes, respectivamente, de 37.629,09 y 118.648,72 euros.

3.- La cuestión central del asunto consiste, por tanto, en determinar si el proceso penal, finalizado con sentencia absolutoria, habría afectado a la prescripción o, mejor dicho, al *dies a quo* para solicitar la devolución de la expresada cantidad. Tal cuestión involucra otra de la que necesariamente hemos de partir, la de si es posible que corra y se agote un plazo de prescripción antes de haber nacido y antes de haberse, por tanto, podido ejercitar la acción. Trasladado el principio general de la *actio nata* al asunto que nos ocupa, la cuestión es si cabe subordinar el arranque del plazo de prescripción al momento en que se conozca que un ingreso tiene carácter indebido.

Para la sentencia de instancia, así como para el Abogado del Estado, la sentencia penal en nada habría afectado al ejercicio de la solicitud de devolución de los ingresos indebidos por parte de quien lo realizó, porque el proceso penal se dirigió contra una persona física -no frente a la mercantil ahora recurrente-; y, además, porque la sentencia es absolutoria, por falta de prueba,

lo que significa que, con arreglo a la propia jurisprudencia de esta Sala, esa razón de la falta de prueba no impedía a la AEAT determinar la deuda prescindiendo de tal sentencia.

4.- Sucede, sin embargo, que en el asunto debatido, solo puede considerarse indebido el ingreso de una deuda de IVA a partir del conocimiento de la sentencia penal, recaída en un proceso impulsado por la propia Administración y, es de reiterar, justificado formalmente por la supuesta falsedad de las facturas, que teóricamente no respondían a servicios prestados. Aun cuando ésta sea absolutoria, ello no impide considerar que en ella se declaró que no había falsedad ni infracción fiscal alguna -a los efectos penales- lo que significa no otra cosa que, en materia de IVA, sobre el periodo concernido, el interesado tenía derecho a deducir el importe de las facturas. Si el propio contenido de la sentencia penal abona la tesis de que es a partir de su conocimiento cuando queda establecido que el ingreso fue indebido, no antes, resulta que, además, el hecho añadido de haber prescrito la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria -que declaró, además, esperando para ello, extrañamente, a la sentencia penal- ésta carecía de margen alguno para complementar la prueba de la falsedad documental o, en todo caso, para emprender una regularización sobre la base de la improcedencia del derecho a la devolución.

5.- En definitiva, aplicando al caso la doctrina contenida en nuestra sentencia 11 de junio de 2020 (cas. nº 3887/2017), debemos alcanzar la misma consecuencia, pues solo cuando una sentencia penal declara que unos hechos no han quedado probados es cuando ciertamente se integra el concepto de indebidos de tales ingresos, no antes.

De no ser ello así, carecería de sentido, por completo, la existencia misma del proceso penal, que es de repetir una vez más, fue provocado por la AEAT y determinó la paralización del procedimiento inspector durante 8 años y medio. Si para la Inspección, el proceso penal era necesario para integrar los hechos encaminados a la regularización del IS e IVA -pues, de no haber sido así, no se habría remitido el asunto al Ministerio Fiscal, a efectos de delito- no puede afirmarse, sin ofender a la recta razón, a la lógica, y a la buena administración, que al contribuyente no le afectaba la pendencia de la causa penal a efectos de la devolución de lo que en su día ingresó.

6.- No deja de asombrar, por otra parte, la escasísima relevancia que la Administración fiscal, por sí misma y a través de su defensa procesal en este recurso de casación, atribuyen *a posteriori* la existencia de un proceso penal que aquella provocó -es probable que con poca razón para ello, visto su resultado-, en que la AEAT ejerció, además, la acusación particular y sostuvo, con nulo éxito, la existencia de dos delitos, uno de falsedad y otro contra la Hacienda pública, con fundamento en la falta de realidad de los servicios documentados en unas facturas. Además, esa iniciativa supuso una muy prolongada paralización del procedimiento inspector.

7.- No cabe a este Tribunal Supremo la menor duda de que, si en algún momento dentro de los cuatro años siguientes al ingreso -periodo de prescripción aplicable en este caso, a todo trance, según la sentencia impugnada- el interesado hubiera solicitado la devolución de los ingresos indebidos efectuados en la liquidación complementaria presentada el 9 de mayo de 2008, la Administración le habría opuesto como objeción la pendencia del proceso penal, en el que se dilucidaba si la conducta del administrador era delictiva o no, pero en la que la base de ese enjuiciamiento lo constituía la deducibilidad o no de las cuotas soportadas y susceptibles de deducción; o, en todo caso, se lo habría denegado atendida la existencia y vigencia, entonces, de unas actuaciones de inspección en que se había de dilucidar esa misma cuestión.

8.- La sentencia penal absolutoria despejó la cuestión, no de un modo irrefragable, como el que habría causado una sentencia condenatoria o absolutoria en que se negase la existencia del hecho, pero sí de un modo suficiente, dado que:

a) La Administración fue causante del proceso penal y participó activamente ejerciendo la acción penal, como acusación particular, por lo que no puede negar la importancia de éste ni afirmar que antes de la sentencia que le puso fin bien se podía reclamar la devolución de ingresos indebidos.

b) La Administración había perdido, tras reanudar el procedimiento inspector, toda posibilidad de efectuar una comprobación de la obligación tributaria como consecuencia o a resultas de la sentencia absolutoria -que, desde luego, no podía perjudicar al absuelto- porque tal facultad había prescrito, y así lo reconoce y declara.

c) Los hechos examinados en la causa penal, esto es, las conductas que, *prima facie*, calificó como delitos la AEAT -constitutivos, presuntivamente, en su día, de falsedad y de delito fiscal-, a los efectos de desencadenar el proceso penal, son los mismos que afectaban a la regularización emprendida en su día -no de otro modo cabría justificar jurídicamente, ni entender la paralización del procedimiento por prejudicialidad, en los términos del artículo 180.1 LGT 2003, en su redacción original.

Además, la inexistencia de razones serias de la Administración fiscal para negar la deducibilidad de unas facturas abonadas debe conducir al reconocimiento de la devolución del ingreso indebido.

d) No se puede dejar de considerar que, a la postre, está aquí en juego el principio de neutralidad del IVA y, en relación con él, el derecho a la deducción del IVA soportado en facturas abonadas sobre las que no pesa -ya, tras las resultas del proceso penal- objeción u obstáculo alguno para dicha controvertida deducción fiscal, con la finalidad de dejar indemne al empresario de la carga fiscal constituida por el IVA soportado, sin que la prescripción de la facultad de comprobar que pesaba sobre la Administración -por causa directamente imputable a su inactividad o su conducta pasiva- sea un elemento del que pueda obtener ésta ventaja alguna.

En otras palabras, la imposibilidad de fijar la deuda tributaria, por prescripción, por virtud de la cual la Administración, concluido el proceso penal, no pudo determinar aquella por carencia sobrevenida de la facultad legalmente prevista a tal fin, no puede constituirse en obstáculo para configurar el supuesto de hecho del que depende el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos, que es, precisamente, la naturaleza del ingreso efectuado en su día como indebido. Además, también puede ser traído a colación otro principio general, aquél que prohíbe el enriquecimiento injusto o sin causa, en este caso por parte de la Administración, pues la AEAT ha hecho suyo el importe de 156.277,80 euros, que fueron ingresados sobre la base de las dudas que pudiera ofrecer su deducibilidad, no despejada hasta la sentencia penal, sin que la Administración haya podido invocar aquí título jurídico válido y legítimo para hacer propio el importe de lo indebidamente ingresado y no devolverlo.

SEXTO.-Jurisprudencia que se establece.

De los razonamientos expuestos se establece, como doctrina jurisprudencial, que el artículo 66.c) LGT debe ser interpretado en el sentido de que *el día a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que se tuvo conocimiento de la sentencia penal absolutoria a que nos hemos referido, en virtud de proceso provocado por la propia Administración fiscal, con paralización automática del procedimiento inspector en el curso del cual se suscitó dicha denuncia, ya que no es hasta ese momento cuando el ingreso en su día efectuado pudo considerarse indebido.

SÉPTIMO.-Resolución de las pretensiones casacionales.

A la luz de la anterior doctrina, se impone la estimación del recurso de casación interpuesto por ESTUDIOS DE CAMPO, S.L., porque la solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el IVA del primer trimestre de 2004 fue formulada en un momento en el que aún no había prescrito el derecho a solicitar esa devolución.

Por tanto, procede casar y anular la sentencia impugnada, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a los actos allí objeto de recurso, declarando el derecho del contribuyente a la devolución -por el carácter de indebidos- de los ingresos efectuados en el IVA, primer trimestre de 2004, incrementados con los intereses legales que procedan. se declare el derecho de la recurrente a la devolución por parte de la Administración Tributaria de la cantidad de 156.277,81 €, dado el carácter indebido de su ingreso, más los intereses de dicha cantidad desde su pago

OCTAVO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

- 1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.
- 2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **ESTUDIOS DE CAMPO, S.L.** contra la sentencia de 28 de junio de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1522/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el citado recurso contencioso-administrativo nº 1522/2020, deducido por la sociedad Estudios de Campo, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 29 de septiembre de 2020, que desestimó la reclamación entablada contra el acuerdo de liquidación del primer trimestre del IVA de 2024, con cuantía de 0 €, declarando la nulidad de tales actos administrativos, por contrarios al ordenamiento jurídico, reconociendo a la recurrente el derecho a la devolución de 156.277,81 euros indebidamente ingresados, suma incrementada con los intereses de dicha cantidad que legalmente procedan.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

