

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 29 de mayo de 2018, rec. 1528/2017

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

### Procedimientos tributarios. Devolución de ingresos indebidos. Ingreso extemporáneo para eludir la acción penal.

Se plantea el Tribunal Supremo, si la redacción del artículo 221.1.c) de la LGT, en su redacción anterior al Real Decreto-ley 12/2012, permite la devolución de la deuda ingresada, una vez transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero antes de que transcurra el plazo de prescripción penal. Pues bien, según el Alto Tribunal, tal devolución no procede, ya que el ingreso no puede calificarse de indebido sino de debido. Añade que la actuación del recurrente pretendiendo la devolución resultaría contraria a sus propios actos e, incluso podría calificarse de fraude de Ley, dado que se realizó el ingreso para eludir la responsabilidad penal y luego, pretende beneficiarse de la literalidad del precepto para obtener la devolución.

### Fundamentos de derecho

---

(...)

**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 [...], 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.*