

EL «RECURSO DEL QUINTO AÑO»: LA CORRECCIÓN DEFINITIVA DEL INGENIO

Pablo Benítez Clerie

*Inspector de Hacienda del Estado
Economista y abogado*

EXTRACTO

El principal objetivo del artículo es explicar la evolución del problema surgido a raíz de los diferentes plazos de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y del delito fiscal, que permitieron que, en el año de diferencia, se presentasen y pagasen declaraciones por las que se obtenía la absolución penal, pretendiéndose posteriormente la devolución de los ingresos como indebidos. La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2017 ha respaldado definitivamente los argumentos que tanto instancias administrativas como judiciales venían aportando para negar estas pretensiones.

Palabras clave: ingreso indebido; delito fiscal; prescripción.

Fecha de entrada: 25-09-2017 / Fecha de aceptación: 26-10-2017

THE FIFTH YEAR WAY: CORRECTION OF A CLEVER IDEA

Pablo Benítez Clerie

ABSTRACT

The main target of the article is to analyze the evolution of the «fifth year problem», which was born because of the differences in the statute of limitation death line between the Tax Administration right and the tax crime. These differences were the inception of a strategy based on pays to obtain the crime absolution (according to the Spanish law) which were later claimed as non-owed amounts. Recently, the Supreme Court, in its 29th June sentence, gave definitely the support to those arguments that many administrative units and courts have been adopted since years.

Keywords: non-owed amounts; tax crime; statute of limitation.

Sumario

1. Introducción
2. Origen del recurso del quinto año: La dualidad de plazos de prescripción
3. Construcción de la figura del «recurso del quinto año»: La excusa absolutoria para ejercicios administrativamente prescritos y la devolución de ingresos indebidos
 - 3.1. La figura del artículo 305.4 del CP: La excusa absolutoria
 - 3.1.1. La previsión legal
 - 3.1.2. La práctica procesal
 - 3.2. La devolución de ingresos indebidos
4. Reacción ante las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en el quinto año
 - 4.1. La reacción normativa: El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público
 - 4.2. La reacción administrativa: Pronunciamiento del TEAC. Resolución de 9 de octubre de 2014 (R. G. 4189/2013)
 - 4.3. La vía jurisdiccional: Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN. Sentencia 169/2016, de 20 de abril
5. Consolidación de los argumentos en casación: STS 1146/2017, de 29 de junio
6. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El llamado «recurso del quinto año» ha sido una figura muy discutida, comentada, debatida, pero de indudable ingenio por parte de los asesores que representaban a clientes denunciados por presunto fraude fiscal en determinadas circunstancias. La dualidad de los plazos de prescripción tributarios y penales y la figura de la devolución de ingresos indebidos abrió la puerta a una herramienta que, cuando funcionaba, daba un doble beneficio al contribuyente.

Sin embargo, la historia de este mecanismo, que estaba ahí para quien quisiera cogerlo desde 1999, se vio truncada en 2012 con un real decreto-ley que de golpe y porrazo impidió esta maniobra. Desde entonces, la práctica administrativa se ha descargado de una complicación que arrastraba de años atrás. No obstante, quedaban casos pendientes de resolverse en instancias administrativas y contenciosas, y no ha sido hasta la recientísima Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de junio de 2017 (rec. núm. 2014/2016 –NFJ067114–), cuando se han consolidado argumentos en contra de una herramienta durante tantos años utilizada.

En la primera parte del artículo se da una visión temporal de la evolución del mecanismo que ponía en marcha sus claves y los vacíos normativos que lo facilitaban. En la segunda parte, se analizan los diferentes pronunciamientos que se han ido aduciendo hasta recibir un respaldo definitivo con la resolución del Alto Tribunal.

2. ORIGEN DEL RECURSO DEL QUINTO AÑO: LA DUALIDAD DE PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que prescribirán a los cuatro años derechos como el de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el de exigir el pago por la Administración de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas o los de solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

El establecimiento de estos plazos, no obstante, no ha sido un hito inmutable a lo largo de los años. En la anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, se establecían originariamente en su artículo 64 unos plazos de prescripción de cinco años. Fue la Ley 1/1998, de 26 de febrero,

de derechos y garantías de los contribuyentes, la que en su artículo 24 redujo dicho plazo a cuatro años, provocando diferentes opiniones doctrinales¹.

Por su parte, la Ley Orgánica 1/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP), ya en su texto originario determinaba en el artículo 131 un plazo de prescripción de cinco años para «los restantes delitos graves». Se refiere el precepto a delitos graves que, en definitiva, lleven aparejada una pena máxima de inhabilitación no superior a seis años o una de prisión no superior a cinco.

Entre estos delitos graves se ubicaba, dentro del título XIV del CP, el delito contra la Hacienda Pública, que al establecer una pena máxima de prisión de cuatro años (posteriormente elevada a cinco), prescribía a los cinco años de acuerdo con lo visto. De una manera mucho más reciente, con la Ley Orgánica 7/2012, se introduce un artículo 305 bis, que establece un tipo agravado en el delito visto, con penas máximas de prisión de hasta diez años, con la consecuente elevación de los plazos de prescripción.

Hasta aquí, como vemos desde el año 1999 ha existido una diferencia entre los plazos de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y del delito fiscal que ha generado no pocos quebraderos de cabeza a la doctrina, jurisprudencia y práctica administrativa. No en vano, pese a que la cuota defraudada en el tipo del artículo 305 del CP es una cifra únicamente determinable por el órgano judicial, como muchas veces ha reiterado el TS, el propio delito tiene una configuración de norma penal en blanco, lo que obliga a acudir a las normas tributarias para determinar dicha cuota defraudada y por ende a los órganos administrativos especialistas en la materia para el cálculo, al menos provisional, de la misma.

3. CONSTRUCCIÓN DE LA FIGURA DEL «RECURSO DEL QUINTO AÑO»: LA EXCUSA ABSOLUTORIA PARA EJERCICIOS ADMINISTRATIVAMENTE PRESCRITOS Y LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

3.1. LA FIGURA DEL ARTÍCULO 305.4 DEL CP: LA EXCUSA ABSOLUTORIA

La excusa absolutoria es una figura introducida en el CP español mediante la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, inspirada en la Ordenanza fiscal alemana de 1977 o en la Ley italiana de 1991.

3.1.1. La previsión legal

Con todo, la configuración del delito fiscal en el artículo 305 del CP, en su redacción de 1995, no alterada hasta 2012, introducía una figura conocida como «excusa absolutoria» que permitía

¹ La entrada en vigor de esta modificación en los plazos de prescripción tributaria se produjo, en virtud de la disposición final séptima de la Ley 1/1998, el 1 de enero de 1999.

el reconocimiento de la corrección plena del desvalor de la acción y del resultado por el órgano judicial, de modo tal que se pudiese apreciar, como una cuestión de pura política criminal, la reparación plena del daño y la absolución del imputado. Esta figura de la excusa absolutoria tenía varias características esenciales:

- a) Suponía un comportamiento activo del sujeto activo del delito después de la consumación del mismo, como es obvio, pero con carácter previo a la intervención administrativa o judicial tendente a la persecución del delito.
- b) Debía repararse, en ese margen temporal (tras la consumación pero antes de que se dirigieran las diferentes instancias previstas contra el obligado), la totalidad del desvalor tanto de la acción (la corrección del engaño) como del resultado (la cuota defraudada).
- c) Solo podía reconocerse por el órgano judicial competente.

La figura de la excusa absolutoria, empero, suponía en el día a día de la Administración de Justicia una carga de trabajo para juzgados y tribunales que tenían que tramitar expedientes sin trascendencia práctica previsible (entendida esta como una condena o absolución de fondo), pero que solo por dichos órganos podían ser ventilados.

El hecho de que solo los juzgados y tribunales pudiesen apreciar la excusa absolutoria encajaba perfectamente con la tramitación prevista para los procedimientos de investigación y comprobación de los órganos de la Administración tributaria cuando se topaban con expedientes donde constaba la existencia de indicios claros de delito fiscal: el artículo 180.1 de la LGT preveía, entonces², la paralización del procedimiento y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal:

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

[...]».

3.1.2. La práctica procesal

Hasta aquí, por tanto, nos encontramos con un escenario donde en un expediente en el que se observasen indicios de delito fiscal, el órgano administrativo tenía que remitir las actuaciones

² Redacción anterior a la dada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

a instancias judiciales para que se tramitasen en esa esfera. Incluso habiéndose satisfecho la cuota defraudada antes del inicio de las actuaciones inspectoras, la jurisprudencia era clara a ese respecto y los órganos tributarios tenían que abstenerse de evaluar este hecho: solo el juez de turno podría acordar la absolución del presunto delincuente por apreciarse la excusa absolutoria en su comportamiento inicialmente defraudatorio, por haber reparado el daño a tiempo.

El procedimiento, por tanto, discurría del siguiente modo, para un caso simplificado. Llegado el último día para la presentación de la declaración tributaria de turno, el obligado tributario, convencido en su decisión de eludir el pago, omitía su presentación, defraudando así una cuota superior a 120.000 euros. Comenzaba a contar el plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el tributo y periodo correspondiente. Sin embargo, antes de la interrupción de ese plazo por la actuación administrativa mediante el inicio de un procedimiento de inspección, el sujeto pasivo, en un arrepentimiento sobrevenido, opta por presentar la declaración en su momento omitida, ingresando la totalidad de la cuota defraudada, con sus correspondientes recargos e intereses³. Si la cuota originariamente defraudada hubiese sido *inferior* a 120.000 euros, suficiente. Siendo *superior*, la Administración tributaria tenía que instruir el expediente y remitirlo al Ministerio Fiscal, este presentar la denuncia y el juzgado de lo penal correspondiente, en su caso, apreciar la reparación temporal del daño y, por tanto, dictar auto de sobreseimiento por concurrir la excusa absolutoria del artículo 305.4 del CP.

Esta mecánica, de dudosa agilidad, venía funcionando hasta que una cuestión de plazos iluminó a las asesorías fiscales de algunos contribuyentes. Así, y dado que la Inspección tiene el imperativo de denuncia de los delitos no prescritos (art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal⁴), surgían casos en que si bien el derecho a determinar la deuda tributaria se encontraba prescrito (art. 64 de la LGT de 1963 desde 1999, reenumerado al 66 a partir de 2004), la Admi-

³ La liquidación de intereses y recargos en la regularización voluntaria de deudas vinculadas a delito fiscal ha sido una cuestión varias veces planteada. En deudas de gestión puramente administrativa, debía esperarse a la liquidación correspondiente que realizaban los órganos de gestión tributaria, algo que para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a delito fiscal no era posible: la misma idea de la regularización y pago de la *deuda tributaria* (que incluye, de acuerdo con la definición legal, intereses y recargos) por el sujeto pasivo, de modo espontáneo, se hace imposible si tenía que esperar la actuación administrativa para obtener la carta de pago de las obligaciones tributarias accesorias de los artículos 26 y 27 de la LGT. Actualmente, tras la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, la disposición adicional décima de esta última prevé:

«Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se aprobarán los modelos para la regularización voluntaria de la deuda tributaria a la que se refiere el artículo 252 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Aún estamos a la espera de la aprobación de esos modelos, que resolverían la cuestión planteada, ante la que la Administración tan lentamente ha reaccionado.

⁴ «Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al tribunal competente, al juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante».

nistración denunciaba dicho periodo prescrito junto con otros que sí podían haber sido objeto de comprobación⁵. Esto es, se podían denunciar cinco periodos de un mismo tributo, suponiendo ello que uno estaba prescrito, y los otros cuatro, no. En ocasiones, se hacía la denuncia «hacia atrás». Se iniciaban comprobaciones respecto de los periodos no prescritos, de las que se derivaban indicios de que en el prescrito (respecto del que ya no podían iniciarse actuaciones) también había acaecido una defraudación superior a 120.000 euros⁶.

En ese momento, la estrategia del contribuyente era la presentación de la declaración complementaria en relación con ese periodo prescrito administrativamente, respecto del que no se habían iniciado actuaciones, pero que –previsiblemente– sería denunciado por la Administración. Se declaraba e ingresaba la deuda tributaria defraudada. Así, antes de la denuncia (y de cualquier otra actuación de comprobación), ese periodo completo había sido regularizado.

Cuando el expediente se judicializaba, ante el juez instructor constaban cinco periodos de un tributo, respecto de uno de los cuales se había ingresado la totalidad de la cuota defraudada antes del inicio de cualquier actuación comprobadora⁷. Ello llevaba al órgano judicial a reconocer la reparación temporal de daño por el acusado, y a aplicar la excusa absolutoria, dictando generalmente un auto de sobreseimiento libre por el periodo regularizado.

3.2. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

La cuota defraudada del ejercicio en cuestión –el prescrito administrativamente, que se encontraba en «quinto año»– había sido satisfecha, «espontáneamente» (aunque informalmente se hubiese puesto sobre alerta al contribuyente por el inicio de las comprobaciones de los periodos no prescritos administrativamente, lo cual naturalmente no obstaba para la reparación del «quinto año») y ello suponía el sobreseimiento de la causa por ese periodo.

Sin embargo, en otro título de la LGT, previsto para otras cuestiones en principio no relacionadas con el delito fiscal, se regulaba la devolución de ingresos indebidos del siguiente modo⁸:

⁵ La denuncia no tiene un requisito de forma previo, por lo que la Administración en el ejercicio de su obligación de denunciar elaboraba un informe en el que denunciaba hechos que había conocido, aunque fuese indirectamente, a través de otros procedimientos instruidos.

⁶ Se ha querido aquí plantear una hipótesis más completa pero debe atenderse a que, en un número nada desdeñable de casos, era el propio contribuyente el que presentaba cinco declaraciones complementarias con deudas omitidas con importes superiores a 120.000 euros, tramitándose todas –y denunciándose– como posible delito fiscal, y aplicándose la excusa absolutoria a la más antigua, la del «quinto año».

⁷ Como hemos visto, ese periodo, el «quinto año», no había podido ser objeto de comprobación porque había transcurrido el plazo de prescripción tributaria y se bloqueaba la posibilidad de iniciar actuaciones respecto del mismo. No obstante, se estaba en plazo para la denuncia penal.

⁸ Artículo 221.1 de la LGT.

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

[...]

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

[...]».

La situación se abría a un nuevo prisma de análisis: deudas tributarias que habían sido satisfechas, porque mediante ese pago, anterior a la denuncia ante el Ministerio Fiscal, se había obtenido el reconocimiento de la excusa absolutoria, pero que ya estaban prescritas cuando se ingresaron, encajaban perfectamente en el supuesto previsto en el artículo 221.1 c) de la LGT. El siguiente paso era solicitar la devolución de ingresos indebidos por el ingreso de deudas prescritas. La situación era inmejorable para el contribuyente: el pago de la deuda prescrita le servía para evitar la condena por delito fiscal (al menos por ese periodo), y con posterioridad solicitaba la devolución del pago en vía administrativa, que además era abonado con los correspondientes intereses⁹.

En resumen, los rasgos más comunes de estas solicitudes de devolución de cuotas del quinto año eran los siguientes:

- Cuotas defraudadas superiores a 120.000 euros.
- Periodos tributarios prescritos administrativamente, lo que impedía el inicio de actuaciones de comprobación respecto de los mismos.
- Sin embargo, respecto de dichos periodos, existía la posibilidad de su denuncia ante el Ministerio Fiscal por parte de la Administración como presunto delito fiscal, al no encontrarse prescrito el propio delito.
- Presentación de la declaración e ingreso de la cuota, junto con recargos e intereses, anterior a la denuncia.
- Denuncia del periodo en cuestión ante el Ministerio Fiscal.
- Incoación de diligencias previas, en las que se observa el ingreso de la deuda del quinto año antes del inicio de actuaciones y se reconoce la excusa absolutoria.

⁹ Artículo 32.2 de la LGT: «2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

- Una vez dictado el sobreseimiento libre y archivo de las diligencias incoadas respecto de ese periodo por el juzgado (por concurrencia de la excusa absolutoria), se solicita por el contribuyente ante la Administración tributaria la devolución de ingresos indebidos por ingresos de deudas tributarias prescritas.

4. REACCIÓN ANTE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL QUINTO AÑO

Ante la situación descrita, las reacciones vinieron de diferentes instancias. Así, desde un punto de vista legal, se impidió la puesta en marcha de esta estrategia a partir de 2012, como se verá. No obstante, quedaban pendientes todas las cuestiones suscitadas hasta entonces, que han venido siendo objeto de diferentes pronunciamientos no normativos. En vía administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se pronunció en contra de aceptar estas solicitudes de devolución de ingresos indebidos en el quinto año, habiendo encontrado sustento en vía contencioso-administrativa por la Audiencia Nacional (AN) recientemente, y finalmente en casación por el TS. Comentaremos a colación de todo esto el hilo de pronunciamientos que un caso concreto ha venido suscitando, contrastando los argumentos esgrimidos en cada instancia.

4.1. LA REACCIÓN NORMATIVA: EL REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO

En el Boletín Oficial del Estado de 31 de marzo de 2012 se corrigieron los vacíos normativos que hasta entonces se habían aprovechado para fundamentar las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por el llamado «quinto año». Así, con una breve exposición de motivos¹⁰, que no explicaba realmente toda la complejidad del problema, se introducen dos cambios en la LGT que daban solución a la cuestión:

- Por un lado, con una modificación del artículo 180 de la ley, no exenta desde luego de polémica, se permite a la Administración tributaria el reconocimiento de la excusa absolutoria, lo que permitía no tener que pasar tanto de culpa al Ministerio Fiscal ni a la jurisdicción competente si, a juicio de los órganos de inspección, se había cum-

¹⁰ «... se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria».

plido la premisa del apartado cuarto del artículo 305 del CP, cuya fórmula se introducía, de alguna manera, en el apartado segundo del citado artículo 180:

«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»¹¹.

- Por otro, se negaba la posibilidad de devolver los ingresos del quinto año que hubiesen formado parte del reconocimiento de la excusa absolutoria (reconocimiento que ahora hacía la Administración), mediante la modificación de la letra c) del artículo 221 de la LGT:

«c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta ley»¹².

Con estas previsiones, que como decimos fueron objeto de no pocos comentarios y opiniones que no procede traer ahora a colación¹³, la Administración tributaria podía reconocer la existencia de la excusa absolutoria, obviando la denuncia ante instancias penales. Ganaba asimismo un sustento legal para negar la devolución del ingreso que hubiese servido para la aplicación de dicha excusa.

¹¹ Disposición final primera.Uno del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

¹² Disposición final primera.Dos del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

¹³ Valga como botón de muestra lo opinado por la AN en la Sentencia 169/2016, de 20 de abril (NFJ067116), que analizamos a continuación: «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».

4.2. LA REACCIÓN ADMINISTRATIVA: PRONUNCIAMIENTO DEL TEAC. RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 2014 (R. G. 4189/2013)

La normativa aprobada en 2012 precisamente pretendía solucionar un problema que se llevaba planteando una serie de años. El caso que comentamos a continuación, resuelto recientemente por el TS, fue objeto en primer lugar de un pronunciamiento en contra de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ante la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada a raíz de un procedimiento iniciado a instancia de parte para la rectificación de la autoliquidación.

Se trataba, concretamente, de un contribuyente que presentó e ingresó a finales de julio de 2010 una serie de declaraciones-liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto sobre el patrimonio (IP) de los ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009. Como se observa, en la fecha de presentación de todas estas declaraciones-liquidaciones, el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2005 de IRPF e IP se encontraba prescrito.

Acto seguido, tras la presentación de estos documentos, extemporáneos pero espontáneos, por cuanto no habían sido objeto de requerimiento al respecto (por ninguna instancia administrativa o judicial), la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tras instruir el expediente, procede a denunciar ante el Ministerio Fiscal, en mayo de 2011, los hechos de los que había tenido conocimiento como posible delito contra la Hacienda Pública. Un mes después, el Juzgado Central de Instrucción n.º 4 de la AN admite a trámite la denuncia interpuesta por la Fiscalía, incoándose diligencias previas. Dichas diligencias previas incoadas, en la parte que respecta al ejercicio 2005, son objeto de auto de sobreseimiento libre y archivo en mayo de 2012, al apreciarse por el juez instructor la concurrencia de la excusa absoluta del artículo 305.4 del CP.

Hasta aquí, se reproducen los pasos descritos y paradigmáticos de la cuestión que tratamos. En una continuación canónica de los acontecimientos, en noviembre de 2012 se presenta una solicitud de devolución de ingresos indebidos por entenderse que se habían ingresado deudas prescritas en su momento (esto es, en julio de 2010), en referencia al año 2005. Ya en 2012, se presenta una reclamación económico-administrativa ante el TEAC ante la desestimación de dicha solicitud.

Las alegaciones del obligado tributario ante el TEAC, como puede intuirse, aludían a la extinción de una deuda tributaria que cuando se ingresó ya se había extinguido por prescripción, a la procedente devolución de dichos ingresos con base en el artículo 221.1 c) de la LGT, y al hecho de que la deuda tributaria mal ingresada tenía que devolverse, ya que la consideración de la misma como de responsabilidad civil¹⁴ es improcedente.

¹⁴ Es uno de los argumentos utilizados generalmente para negar esta devolución de ingresos indebidos: la deuda tributaria, aunque haya prescrito el derecho a liquidarla, gana naturaleza, en sede penal, de responsabilidad civil, que no se extingue hasta la prescripción del delito. Para el caso particular que comentamos, el recurrente entiende improcedente ese razonamiento, añadiendo que «nada dice el auto de sobreseimiento en relación con la responsabilidad civil derivada de un posible delito contra la Hacienda Pública...».

La contestación del TEAC se hace en varios apartados en la Resolución de 9 de octubre de 2014 (R. G. 4189/2013 –NFJ056342–).

Por un lado, se afirma que, efectivamente, dado que son planos independientes el administrativo y el penal, puede defraudarse a la Hacienda Pública aun encontrándose prescrito el derecho a liquidar la cuota tributaria. Es una cuestión alegada por el contribuyente que el TEAC resuelve afirmando que «la realización de un hecho imponible tiene otro plano de responsabilidad, el penal, en el que los plazos de reacción del Estado son más amplios y en cuyo ámbito se realizaron los pagos cuya devolución ahora se demanda. Ese plazo de duración de la responsabilidad penal no fue, sin embargo, olvidado por el reclamante cuando, pese a la prescripción administrativa, realizó, precisamente para evitar las consecuencias más graves de dicha responsabilidad...».

De otro, se antoja importante asimismo que el tribunal administrativo resuelva que el hecho de que se previese en el Real Decreto-Ley 12/2012 una serie de medidas (ya aclaradas) para evitar la puesta en marcha de la estrategia que comentamos, no significa que la misma fuese aceptable antes de dicha norma.

Por último, y como cuestión más relevante, trata el TEAC de razonar el carácter de debidos (frente a la alegación de la parte recurrente) de los ingresos efectuados en el procedimiento respecto del quinto año, que sirvieron al mismo tiempo para conseguir la aplicación judicial de la excusa absoluta y, posteriormente, para solicitar la devolución con base en que correspondían a deudas prescritas. **Así, se apuntan dos argumentos que, aunque como veremos se redondean posteriormente por la jurisdicción contencioso-administrativa, son básicos para entender el quid de la postura administrativa (y posteriormente jurisprudencial) al respecto de la cuestión tratada: nos referimos al de la interpretación del carácter de indebido y al del título del ingreso.**

En primer lugar, el argumento de la «interpretación del carácter de indebido» señala que los ingresos indebidos, tal y como se configuran por el artículo 221 de la LGT, no pueden ser entendidos de modo totalmente objetivo. El hecho de que sean indebidos los ingresos de deudas prescritas, como reza el precepto, no implica automatismo. Se acude para ello a reglas de hermenéutica, que parten de una interpretación global y sistemática del contexto jurídico en que se realiza el ingreso (atendiendo no solo a la esfera administrativa, sino también a la penal, en este caso). Cita para ello al TS, que tiene entendido que *hay ingreso indebido cuando este carece ab initio de cobertura normativa, cuando no hubiese tenido lugar si se hubiese aplicado correctamente el derecho.*

No es el caso: en el supuesto estudiado, si bien se trataba de deudas cuya liquidación era un derecho prescrito de la Administración tributaria, el ingreso sí recibía el amparo de la norma penal para servir como excusa absoluta del delito de defraudación tributaria. Así, dice el TEAC:

«... el ingreso cuya devolución se pretende ha sido realizado en una regularización expresamente considerado como ajustada a derecho por el Juzgado Central de Instrucción n.º 4 de la Audiencia Nacional, que con fecha 22 de mayo de 2012, en el Auto por el que se acuerda el sobreseimiento libre del reclamante, afirmó, en su Razonamiento

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

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

Por otro lado, el argumento del «título del ingreso», posteriormente como hemos observado por las instancias judiciales, viene a defender que el ingreso realizado en este caso solo puede obedecer, dadas las circunstancias, a la satisfacción de la responsabilidad civil derivada del delito, por lo que no puede ser objeto de devolución en caso alguno:

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

[...]

la verificación por la jurisdicción penal de que la regularización realizada era correcta y veraz, y la constatación de que los ingresos realizados suponen que concurra la excusa absolutoria, solo pueden tener la consideración de medición de la responsabilidad civil derivada del delito cometido en su día, y de que ha sido asumida...».

4.3. LA VÍA JURISDICCIONAL: SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LA AN. SENTENCIA 169/2016, DE 20 DE ABRIL

Ante esta resolución del TEAC, que ponía fin a la vía administrativa, cabía recurso contencioso-administrativo (*vid.* art. 249 de la LGT¹⁵) ante la jurisdicción contencioso-administrativa, teniendo competencia en este aspecto la AN (art. 11.1 d) de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁶).

¹⁵ «Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente».

¹⁶ «1. La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional conocerá en única instancia:

[...]

d) De los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10.1 e) [tributos cedidos]».

Interpuesto el recurso, la AN va a convalidar, en definitiva, la argumentación dada por el TEAC.

Como hemos visto, por tanto, dos son los argumentos básicos para hacer caer las alegaciones del reclamante, que solicitaba la devolución de ingresos indebidos en los términos indicados. Ya los apuntaba el TEAC, y ya los hemos resumido anteriormente: el razonamiento según el cual este tipo de ingreso no puede entenderse plenamente como «indebido», porque pese a que responda a deudas prescritas, de una interpretación global de la idea del mismo (con carácter puramente teleológico, no es una satisfacción de algo inexistente, no carece de fin), debe afirmarse que sí tenía amparo, en este caso, en el plano jurídico de la aplicación de la excusa absolutoria (argumento de la interpretación del carácter de indebido). En un segundo orden de cosas, el argumento del título del ingreso (complementario, e incluso si se quiere primitivo respecto del anterior) que viene a entender que el pago, para los casos estudiados, obedece, si no a la satisfacción de una cuota tributaria administrativa cuyo derecho a ser exigida ya prescribió, a una cuota defraudada (que constituye la cifra a considerar para entender cumplida la condición objetiva de punibilidad) de un delito aún no prescrito, habiendo desplegado incluso efectos jurídicos dicho pago, por haber abierto la puerta de la aplicación del apartado cuarto del artículo 305 del CP.

Pues bien, como hemos adelantado, estos dos argumentos son enunciados por la Administración y ya en el primer pronunciamiento en instancias jurisdiccionales, ratificados en este caso por la AN. En su Sentencia 169/2016, de 20 de abril (rec. núm. 633/2014 –NFJ067116–), la Sala de lo Contencioso-Administrativo afirma, entre otras cosas:

«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 absolutoria. 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 absolutoria. Como dijo la STS de la Sala 2.^a de 15 de julio de 2002 (recurso 2313/00), esta excusa absolutoria 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 estas. Su fundamento "es la autodenuncia y la reparación" (STS, Sala 2.^a 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?».

Hasta aquí, recoge el tribunal la consideración de que el ingreso era plenamente debido, haciendo posteriormente una referencia a las reglas interpretativas aplicables. Termina haciendo una referencia al argumento del título del ingreso, entendiéndolo como casi innecesario: el pago se aplicó a satisfacer la cuota tributaria, quedando con ello cubierta la responsabilidad civil derivada del delito fiscal.

«El *auto de sobreseimiento libre* [...] 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 absoluta 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.»

5. CONSOLIDACIÓN DE LOS ARGUMENTOS EN CASACIÓN: STS 1146/2017, DE 29 DE JUNIO

Los argumentos vistos hasta ahora, que venían desmontando la estrategia del llamado «quinto año», se vieron definitivamente consolidados por la reciente STS de 29 de junio de 2017 (rec. núm. 2014/2016 –NFJ067114–), dictada en casación de la SAN, que respalda y termina de cerrar las razones jurídicas para entender inadmisibles esta práctica. La resolución, muy breve, puesto que se trata de un problema ya superado desde 2012, pero que aún tenía pendiente este pronunciamiento, planea de nuevo sobre los dos argumentos principales ya vistos, y añade algún concepto novedoso, que redondea como no podía ser de otra manera el razonamiento que venía elaborándose desde 2014, con la resolución del TEAC.

Así, por un lado admite el hecho de que los ingresos no eran indebidos, adoptando por tanto el argumento de la interpretación de tal concepto, pero con el giro necesario para negar categóricamente el carácter de indebido del ingreso. Así, dice el Alto Tribunal que:

«... 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 absoluta, obteniendo el recurrente así la exoneración de su responsabilidad penal.

[...]

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 solo 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 absoluta».

Dos grandes novedades respecto de esta afirmación que entiende debido el ingreso, ya que fue necesario para aplicación de la excusa absoluta en sede penal: por un lado, se entiende que supondría ir contra los propios actos del contribuyente el hecho de solicitar la devolución de unos ingresos de los que se aprovechó (para obtener efectos jurídico penales beneficiosos); por otro, se plantea la posibilidad de entender como de mala fe la solicitud de devolución de ingresos indebidos realizada con el fin de, una vez aplicada la excusa absoluta, poder obtener la devolución del ingreso aplicado a tal efecto.

Respecto del argumento del título del ingreso, que hemos venido analizando y que ya discutía la AN, el TS cierra el debate reduciéndolo a una cuestión de mera lógica: generalmente, dice, la transmutación de la cuota tributaria en responsabilidad civil se materializa en una novación de la obligación tributaria en esta figura, la de responsabilidad civil¹⁷, que exige ser declarada en sentencia, cosa que aquí no ocurre, dado que no existía tal pronunciamiento. Antes al contrario lo que había era un auto de sobreseimiento libre y archivo por la apreciación de la excusa absoluta.

¹⁷ Ese fenómeno de la novación de la obligación tributaria en responsabilidad civil, jurisprudencialmente consolidado, no es para nada pacífico en la doctrina, con enérgicos pronunciamientos en contra. Véase al respecto el interesante artículo de FALCÓN Y TELLA: «Obviamente el problema surge por la tesis que lamentablemente se ha impuesto en la jurisprudencia penal (STS 18 diciembre 2000), 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. Como ya he indicado en otras ocasiones, en mi opinión no existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. Pero ello obligaría a reconocer trascendencia penal a la prescripción tributaria, y no se ha querido dar este paso, lo que genera problemas artificiales como el planteado». FALCÓN Y TELLA, R. «La regularización del quinto año». *Quincena Fiscal*, 2012, núm. 4, p. 3.

En este punto, el TS parece adoptar la postura ya vista de la AN: no se trata de discutir el título, no es un ingreso aplicado a cuota o a responsabilidad civil, no se puede llegar tan lejos: al satisfacerse la cuota tributaria para obtener el beneficio del artículo 305.4 del CP, no se hace mención alguna de la responsabilidad civil en ningún pronunciamiento porque esta, sencillamente, no existe: satisfecha la cuota, nada hay que reclamar por este concepto¹⁸.

6. CONCLUSIONES

Hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, el problema del quinto año era una importante preocupación para la Administración tributaria. Aunque se tenían argumentos en sede administrativa, los pronunciamientos judiciales no terminaban de llegar.

Fueron la AN en 2016 y, posteriormente, el TS, en junio de 2017, las instancias jurisdiccionales que han convalidado y respaldado los argumentos administrativos para defenderse de estas estrategias que consistían en solicitar la devolución de los ingresos efectuados para el reconocimiento de la excusa absolutoria en supuestos de delito fiscal, una vez prescrito el derecho a liquidar de la Administración. Principalmente, la negación del carácter de indebido, aunque no sea pacífica, fue la cuestión que se impuso por encima de otros argumentos, exigiéndose una interpretación global del ordenamiento jurídico.

Con estos pronunciamientos, así, se termina de consolidar –y se cierra, prácticamente– un problema que llevaba muchos años coleando y que dio frutos gracias al ingenio de muchos asesores que vieron una oportunidad bajo el manto de la interpretación del tenor literal de la norma. Este caso no se repetirá más, pero a buen seguro no será la última vez que se necesite de pronunciamientos judiciales que aclaren la interpretación normativa oportuna para la tutela legítima de los intereses de la Hacienda Pública.

Bibliografía

CALVO VÉRGEZ, J. «El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el art. 180.1 de la LGT». *Revista Aranzadi doctrinal*, 2014, núm. 3.

FALCÓN Y TELLA, R. «La regularización del quinto año». *Quincena Fiscal*, 2012, núm. 4.

FUENTES BARDAJÍ, J. de (dir.) *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Thomson Aranzadi, 2008.

¹⁸ Debe reconocerse que las menciones a la responsabilidad civil hechas en instancias administrativas no ayudaron al estudio escrupuloso de la cuestión, y abrieron una vía de argumentación al recurrente, que exigía precisamente ese pronunciamiento judicial sobre la misma. Así lo entiende la SAN vista: «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...».