

Dies a quo del cómputo del plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos tras sentencia penal absolutoria

El Tribunal Supremo establece como doctrina jurisprudencial 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, circunstancia que, en el caso de autos, se produjo cuando el contribuyente tuvo conocimiento de la sentencia penal absolutoria en virtud del proceso provocado por la propia Administración tributaria, con paralización automática del procedimiento inspector.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La reciente y relevante Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 21 de julio del 2025 (rec. 6502/2023) ha fijado doctrina sobre el *dies a quo* del cómputo del plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos tras sentencia penal absolutoria.

Los hechos que originan la sentencia son, de forma resumida, los siguientes:

- El 7 de abril del 2008 se notificó a la empresa recurrente el inicio de actuaciones inspectoras para la comprobación del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido correspondientes al ejercicio 2004.

- El 9 de mayo del 2008, con anterioridad a la remisión del expediente al ministerio fiscal por indicios de delito contra la Hacienda Pública y falsedad documental, la actora realizó e ingresó una autoliquidación complementaria del primer trimestre del impuesto sobre el valor añadido del 2004, pero no dedujo el soportado en dos facturas por las posibles divergencias que pudieran surgir en la interpretación sobre su deducibilidad.
- El 17 de abril del 2009, la Administración tributaria notificó a la contribuyente la remisión del expediente al ministerio fiscal, lo que determinó la paralización del procedimiento inspector.
- El procedimiento penal concluyó el 1 de abril del 2016, mediante sentencia absolutoria para el administrador social y para la propia empresa como responsable civil subsidiaria, alcanzando firmeza el 21 de octubre de ese mismo año. Dicha sentencia declaraba en sus hechos probados que no había 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 o de las adquisiciones de servicios aludidas.
- El 5 de octubre del 2016, antes de que la sentencia fuese firme, la Inspección comunicó la continuación de las actuaciones inspectoras. La entidad actora reclamó entonces la devolución de la totalidad de las cantidades ingresadas, oponiéndose a la continuación del procedimiento inspector.
- Finalmente, se dictó un acuerdo de liquidación con resultado de cero euros al

considerar prescrito el derecho a liquidar, pero en el que se denegaba la solicitud de devolución de ingresos indebidos por entender igualmente prescrito el derecho a solicitar tal devolución. La denegación administrativa fue confirmada en vía de revisión administrativa y en las instancias judiciales previas.

Las cuestiones de interés casacional planteadas al Tribunal Supremo pueden reconducirse a la determinación del *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 aquellas situaciones en que la Administración tributaria haya instado un proceso penal que finalice con sentencia absolutoria y en el que la deuda haya sido ingresada cautelarmente.

La Sala inicia su exhaustiva argumentación indicando que las pautas interpretativas sobre el cómputo de la prescripción extintiva contenidas en la Sentencia del Tribunal Supremo 741/2020, de 11 de junio (rec. 3887/2017), pese a diferir en los hechos que originaron el asunto, son aplicables también a este caso. Cabe recordar que, en aquella sentencia, el alto tribunal declaró que, aunque el *dies a quo* del plazo de prescripción de la solicitud de devolución deba situarse, con carácter general, en la fecha en que se realizó el ingreso, no puede obviarse que el artículo 66c) de la Ley General Tributaria también sitúa la fecha de inicio en «... el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse».

Pues bien, entiende la Sala que en el presente caso la autoliquidación complementaria efectuada por la actora no fue totalmente espontánea o voluntaria, sino condicionada y caracterizada como «cautelar» por la situación de duda o incertidumbre generada por la

apertura del procedimiento inspector y, después, de la vía penal. De igual forma, y en contra del tribunal de instancia y del abogado del Estado, la Sala considera que en este caso sólo puede entenderse indebido el ingreso de la deuda del impuesto sobre el valor añadido a

AEAT y determinó la paralización del procedimiento inspector durante ocho 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». A este respecto, la Sala subraya no albergar dudas sobre que, de haber solicitado el inte-

Se refuerza la protección de los derechos de los contribuyentes ante actuaciones que se prolongan por voluntad de la Administración

partir del conocimiento de la sentencia penal, recaída en un proceso impulsado por la propia Administración y justificado formalmente por la supuesta falsedad de las facturas, que teóricamente no respondían a servicios prestados. El hecho de que la sentencia fuera absolutoria por falta de prueba no impide constatar que en ella se declaró que no había falsedad ni infracción fiscal alguna a efectos penales, por lo que es a partir de su contenido, y no antes, cuando queda establecido que el ingreso fue indebido. A ello cabe añadir que la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria impedía a ésta complementar la prueba de la falsedad documental o, en todo caso, emprender una regularización sobre la base de la improcedencia del derecho a la devolución.

En consecuencia, a juicio de la Sala, sólo cuando la sentencia penal declara que unos hechos no han quedado probados se despeja la duda sobre el carácter indebido o no de los ingresos realizados. «De no ser ello así, carecería de sentido, por completo, la existencia misma del proceso penal, que [...] fue provocado por la

resado la devolución de los ingresos indebidos efectuados en la liquidación complementaria presentada el 9 de mayo del 2008 dentro de los cuatro años siguientes a su ingreso, la Administración habría objetado la pendencia del proceso penal o, en todo caso, la existencia de unas actuaciones inspectoras en las que se había de dilucidar esa misma cuestión.

En definitiva, la sentencia penal absolutoria, pese a no ser una sentencia condenatoria o absolutoria en que se negase la existencia de la obligación tributaria, despeja la cuestión de modo suficiente, dado lo siguiente:

- La Administración fue la causante del proceso penal y participó activamente ejerciendo la acción como acusación particular, por lo que no puede negar después la importancia de dicho proceso ni afirmar que, antes de la sentencia que le puso fin, bien se podía reclamar la devolución de ingresos indebidos.
- La Administración había perdido, tras reanudar el procedimiento inspector, toda

posibilidad de efectuar una comprobación de la obligación tributaria a resultas de la sentencia absolutoria porque tal facultad había prescrito, tal y como así lo reconoció.

- Los hechos examinados en la causa penal y descritos *prima facie* como delictivos por la Administración tributaria —delito fiscal y falsedad documental— son los mismos que afectaban a la regularización emprendida en su día, pues de otro modo no cabría justificar jurídicamente ni entender la paralización del procedimiento por prejudicialidad (art. 180.1 de la Ley General Tributaria, en su redacción original).
- La prescripción de la facultad de comprobar que pesaba sobre la Administración por causa directamente imputable a su inactividad o conducta pasiva no puede traducirse en la obtención por aquélla de una ventaja contraria al principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido y, en relación con él, al derecho a la deducción de tal impuesto soportado en facturas abonadas sobre las que no pesaba, a resultas del proceso penal, objeción u obstáculo alguno para su deducibilidad. De lo contrario se produciría un enriquecimiento injusto o sin causa contrario al principio de buena administración.

A partir de los razonamientos anteriores, la Sala establece como doctrina jurisprudencial

que el artículo 66c de la Ley General Tributaria «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 [...], 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».

Como se indicó al principio de este comentario, estamos ante un pronunciamiento relevante porque, además de suponer un llamamiento a una Administración tributaria más diligente, contribuye a reforzar la protección de los derechos de los contribuyentes ante actuaciones administrativas que se prolongan en el tiempo, en especial cuando ello obedece a procesos penales instados por la propia Administración. Como advierte el Tribunal Supremo, es lógico, razonable y ajustado al principio de buena administración que el contribuyente que ha satisfecho un tributo de forma cautelar en un contexto de incertidumbre incitado y mantenido por la propia Administración no vea malogrado su derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por la inactividad administrativa.