



La exigencia de la llamada responsabilidad civil *ex delicto* fiscal por la Agencia Tributaria

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM
Máster en Tributación por el CEF-
Abogada del ICAM

Este trabajo ha obtenido un accésit del **Premio «Estudios Financieros» 2020** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Jesús Gascón Catalán, doña Ana María Juan Lozano, don Luis Alberto Malvárez Pascual, don José Pedreira Menéndez, doña Aurora Ribes Ribes y don Luis Fernando Trigo y Sierra.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

En el fallo de una sentencia judicial de condena por delito contra la Hacienda Pública, se puede disponer una pena de privación de libertad, una pena pecuniaria y una obligación de pago de la cantidad defraudada. A esta última se la ha venido denominando «responsabilidad civil *ex delicto*», a pesar de que no es pacífico que ostente tal carácter. En este trabajo se estudian las diligencias de embargo que, al amparo de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, está dictando la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –como titular de una potestad vicaria de la que ostentan los tribunales de justicia de hacer ejecutar lo juzgado–, para exigir estas cantidades, distintas de las penas. Para esclarecer las posibilidades de recurso que tiene el destinatario de estas diligencias de embargo, se hace preciso dilucidar cuál es su auténtica naturaleza, más allá de su *nomen iuris*, y por ello en este estudio se desentraña la difícil cuestión de si son obligaciones tributarias, que nacen *ex lege*, o si son obligaciones *ex damno*, que nacen de la sentencia penal; y se ponen sobre la mesa las consecuencias muy relevantes, en cuanto a prescripción de la acción para exigir su pago, que cada tesis conlleva.

Palabras clave: responsabilidad civil *ex delicto*; delito fiscal; delito contra la Hacienda Pública; diligencia de embargo; Agencia Tributaria.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020 / Fecha de revisión: 01-10-2020

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2020). La exigencia de la llamada responsabilidad civil *ex delicto* fiscal por la Agencia Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 5-34.





The requirement of civil liability derived from tax crime by the tax agency

Nuria Puebla Agramunt

Abstract

In a sentence of conviction for a crime against the Public Treasury, a penalty of deprivation of liberty, a pecuniary penalty and an obligation to pay the amount defrauded, can be provided. This last is usually called «civil liability derived from tax crime», despite the fact that it is not peaceful that it has such a civil character. This paper studies the seizure proceedings that, under the Tenth Additional Provision of Law 58/2003, General Tax, is issuing the State Tax Administration Agency –as the holder of a vicarious power held by the courts of justice to execute the judged–, to demand these amounts, other than the criminal tax penalties. To clarify the possibilities of appeal that the recipient of these seizure proceedings has, it is necessary to elucidate what is their true nature, beyond their *nomen iuris*. For this reason, this study unravels the difficult question of whether they are tax obligations (born *ex lege*), or if they are obligations *ex damno* (emerged from the criminal sentence of conviction); and the very relevant consequences that each thesis entails, in terms of prescription of the action to demand its payment.

Keywords: tax crime; civil liability; crime against the Public Treasury; Tax Agency; seizure proceedings.

Citation: Puebla Agramunt, N. (2020). La exigencia de la llamada responsabilidad civil *ex delicto* fiscal por la Agencia Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 5-34.





Sumario

1. Introducción
 2. Las obligaciones de pago declaradas por sentencia de condena por delito contra la Hacienda Pública
 3. La naturaleza de las cantidades distintas de las multas y penas que se exigen por la AEAT
 4. El cobro de la llamada «responsabilidad civil *ex delicto*» mediante diligencia de embargo por parte de la AEAT, sin previa providencia de apremio
 5. La prescripción del derecho de cobro por la AEAT de las cantidades debidas por sentencia de condena por delito fiscal
 6. El planteamiento de la imprescriptibilidad
 7. La posibilidad de acudir al auxilio judicial ante estas diligencias de embargo de la AEAT
 8. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

Al amparo de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o Agencia Tributaria) está procediendo al embargo de bienes para hacer frente a lo que denomina «responsabilidad civil *ex delicto*».

En este trabajo se analiza si esas cantidades, distintas de las penas y multas, que una persona es condenada a pagar en virtud de sentencia judicial firme, como consecuencia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal (CP), se pueden exigir por la Administración tributaria a través de diligencias de embargo, como se está haciendo en la práctica, sin una comunicación al condenado, ni un procedimiento de apremio previo, y sin someterse, aparentemente, a plazo de prescripción alguno; o si existen razones jurídico-tributarias para impugnar con éxito estas diligencias de embargo, una de las cuales podría ser la superación de la prescripción, respondiéndose a la pregunta de, en ese caso, cuál sería el plazo de su cómputo. Lo primero que debe ser tenido en consideración es que la respuesta a este interrogante será distinta en función de la naturaleza que quepa atribuir a estas cantidades.

Este estudio no se refiere a la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública que se prevé en el artículo 255 de la LGT¹, sino a las diligencias de embargo mediante las cuales se exige al condenado por un delito contra la Hacienda Pública la cantidad que, en concepto de responsabilidad civil, se le impuso como parte de la condena en un procedimiento del orden jurisdiccional penal.

Toda vez que estas diligencias de embargo solo ofrecen la posibilidad de ser rebatidas por los mecanismos propios de la impugnación de los actos de naturaleza tributaria procedentes de la AEAT, estamos ante una materia propia del derecho tributario. No obstante, el objeto de este estudio guarda una conexión muy directa con el derecho penal, ya que las cantidades que se exigen al condenado se habrán determinado por sentencia judicial del orden penal y, por consiguiente, en principio, no estamos ante un obligado tributario propiamente dicho, aunque la exacción de este dinero se lleve a cabo por la Agencia Tributa-

¹ Actuaciones recogidas en el título VI, introducido por el apartado cincuenta y nueve del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ria, sino ante un condenado por una sentencia penal. A la vez, se puede y debe contemplar este como un problema conectado con el derecho civil, desde el momento en que tradicionalmente estas cantidades se han denominado «responsabilidad civil» derivada del delito, por lo que no es descartable que, a la hora de dilucidar la corrección o no de estas medidas, pudieran ser aplicables normas y principios de dicha disciplina.

Dada la necesidad de ingresos de nuestras arcas públicas y dada la instrumentalización, cada vez más generalizada, de la AEAT al objetivo de la recaudación, no solo de tributos sino de multas, penas y otra suerte de responsabilidades, la importancia práctica que el objeto de análisis de esta disertación reviste en la actualidad es indudable.

Siendo ello así, resulta en cualquier caso imprescindible realizar sobre esta materia una investigación teórica para resolver las cuestiones técnico-jurídicas que se estudian. No obstante, ha de reconocerse la dificultad de esta tarea, ya que son muy escasos los artículos publicados hasta la fecha sobre esta cuestión. Teniendo además en cuenta que las normas que regulan la exacción de la llamada «responsabilidad civil del delito» por la Agencia Tributaria han sido modificadas en fechas relativamente recientes², parece conveniente una contribución teórica a este asunto, con vistas a su aplicación práctica.

En atención a lo anteriormente expresado, el presente trabajo puede ser de interés para el profesional dedicado al derecho tributario, en la medida en que puede ayudar a enfocar un tema complejo a quien no necesariamente conoce en profundidad las otras ramas del derecho que, en este concreto problema, se ven implicadas. Y con ese ánimo de arrojar algo de luz al profesional que se enfrente a este asunto que, de alguna manera, puede calificarse como de interdisciplinar, ofrezco al lector que me acompañe en el análisis jurídico de su problemática, a fin de que comparta mis conclusiones o alcance, de modo crítico, las suyas propias.

2. Las obligaciones de pago declaradas por sentencia de condena por delito contra la Hacienda Pública

La pena no es la única consecuencia jurídica del delito, ya que de todo delito o falta surge (ex art. 109 CP) la obligación de reparar los daños o perjuicios causados. En la doctrina penal, la doctrina mayoritaria ha considerado que, a pesar de la ubicación de las normas sobre responsabilidad *ex delicto* en el CP, y a pesar del tenor literal del artículo 1.092 del Código Civil (CC), esta tiene naturaleza civil (Mapelli Caffarena y Terradillos Basoco, 1996, p. 235). Tanto en los casos en los que la acción civil derivada del delito se ejercita dentro del proceso penal, como en los casos en que se ejercita de forma independiente, la acción de responsabilidad

² La actual disposición adicional décima de la LGT fue redactada por el apartado sesenta y dos del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

civil derivada del delito no pierde su naturaleza civil, rigiéndose por los principios que le son innatos: dispositivo, aportación de parte y rogación (Gallego Martínez, 2016).

Aunque ambas se imponen en la misma sentencia penal, las diferencias entre pena y responsabilidad civil del delito son evidentes: así, mientras que la pena es un mal condicionado al hecho culpable y, por tanto, tiene carácter personalísimo, la responsabilidad civil consiste en la reparación del daño causado y es transmisible a terceros; y mientras que la pena se dirige a la tutela de un interés público, la responsabilidad civil lo hace a un interés privado, frente al que el particular puede ejercer o hacer dejación de sus derechos. No en vano, el Tribunal Constitucional (TC) ya tiene dicho desde antiguo que **la acción civil derivada del delito participa del carácter dispositivo de las acciones reguladas en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)**³. Reténganse tanto esta sencilla, pero radical distinción entre ambas figuras, como la idea de que la responsabilidad civil tiene carácter dispositivo, es decir, que es posible la renuncia a su acción, antes de proseguir con el razonamiento que se desgrana en esta exposición.

En el fallo de una sentencia judicial de condena por delito contra la Hacienda Pública, se puede disponer una pena de privación de libertad, una pena pecuniaria o multa y una obligación de pago de la cantidad defraudada. A esta última se la ha venido denominando «responsabilidad civil nacida del delito» o «responsabilidad *ex delicto*», a pesar de que no es, ni mucho menos, pacífico que ostente tal carácter de responsabilidad civil.

En efecto. **Es importante distinguir con qué se corresponden exactamente las obligaciones de pago impuestas por sentencia penal (la multa y la cantidad defraudada), porque si, como parece obvio, son –por naturaleza– obligaciones diferentes, distinto habrá de ser su tratamiento;** es decir, que cada una de ellas habrá de regirse por unas normas y, por consiguiente, **cada una de ellas tendrá un plazo de prescripción distinto**, aunque sea la misma Agencia Tributaria quien exija ambas; y aunque ambas supongan, indudablemente, ingresos en las arcas del Estado.

La prescripción de las penas se rige, indiscutiblemente, por las disposiciones del CP que estuviera vigente en el momento de la comisión del delito, y los plazos de prescripción de las penas están claramente definidos en dicho cuerpo legal⁴. Sin embargo, cuál sea la prescripción de la obligación de pago de la cantidad defraudada, distinta de la pena, que se impone en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, ya no es una cuestión pacífica, sino de hecho muy discutida, pues el CP no se pronuncia expresamente sobre cuál haya de ser el plazo de prescripción de la llamada responsabilidad civil derivada del delito; de modo que, para dilucidar qué plazo de prescripción debemos considerar, parece razonable deducir que este dependerá de la naturaleza jurídica que atribuyamos a dicha obligación.

³ Sentencia del TC 33/1992, 18 de marzo de 1992 (NCJ065019).

⁴ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, las penas tienen diferentes plazos de prescripción, claramente definidos.

Obviamente, la discusión de cuál sea el plazo de prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito no es exclusiva de los delitos fiscales, sino que se da, en realidad, en relación con todos los delitos, pues los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.), reguladores de la ejecución de los pronunciamientos civiles recogidos en una sentencia penal, son muy escasos, y se parte de la remisión a las reglas civiles de la ejecución que hace el artículo 984 de la mencionada ley procesal⁵. Pero, como veremos, en el caso específico de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, la problemática es aún más compleja.

Si se observa la obligación que se impone al condenado por un delito contra la Hacienda Pública, **no parece desacertado afirmar que la obligación del pago de la cantidad defraudada, declarada por sentencia, constituye en realidad una obligación de naturaleza tributaria**, dado que, verdaderamente, no consiste sino en el pago de la cuota y los intereses de demora defraudados, es decir, **el pago de lo que debió pagarse y no se pagó en su momento**. De ser esta su naturaleza, es decir, una obligación tributaria, el plazo de prescripción para exigir esta obligación sería el previsto con carácter general para todas las obligaciones tributarias, y se regiría, por tanto, por los artículos 66 y concordantes de la LGT, ley que como es sabido establece que prescribirán a los cuatro años, tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

No obstante, se viene entendiendo que la obligación de pago de las cantidades defraudadas que se ordena por sentencia judicial no es sino la responsabilidad civil *ex delicto* y, de hecho, tanto la LGT⁶, como el propio CP⁷, así la denominan expresamente.

A mi juicio, **calificarla de «responsabilidad civil» es cuanto menos discutible, ya que, con su exigencia, no se trata de reparar ningún daño causado como consecuencia de haber cometido un delito; y, además, la acción de responsabilidad civil *ex delicto*, como ya hemos visto, es renunciable**, carácter que mal casa con una obligación, como la obligatoria, que es *ex lege*.

En todo caso, y sin perjuicio de que desarrollaremos esto posteriormente, baste por el momento con afirmar que, si estuviéramos ante una responsabilidad civil, se aplicarían las

⁵ El artículo 984 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal, establece que, para la ejecución de la sentencia, en cuanto se refiere a la reparación del daño causado e indemnización de perjuicios, se aplicarán las disposiciones establecidas en la LEC, si bien será en todo caso promovida de oficio por el juez que la dictó. La remisión de este precepto a las reglas civiles de ejecución ha determinado que se hayan venido planteando innumerables cuestiones (normativa aplicable, prescripción, cómputo de plazos...) cuyo debate, ni las citadas leyes procesales, ni la doctrina, ni la jurisprudencia han acertado a resolver de manera homogénea y suficientemente clarificadora. Incluso dentro de una misma Audiencia, hay pronunciamientos contradictorios. (Véase ElDerecho.com, 2018).

⁶ Disposición adicional décima de la LGT.

⁷ Artículo 305.7 del CP.

normas civiles en lo relativo a la prescripción y habríamos de acudir a los artículos 1.971 y 1.964 del CC, en virtud de los cuales, la prescripción se alcanzaría, no a los cuatro, sino a los cinco (norma actual) o a los quince (norma anterior) años⁸.

3. La naturaleza de las cantidades distintas de las multas y penas que se exigen por la AEAT

En su relativamente reciente Sentencia 277/2018, de 8 de junio, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo (TS) señala lo siguiente:

La evolución del régimen de la supuesta responsabilidad civil nacida de los delitos de defraudación tributaria ha sido tortuosa [...] hoy puede considerarse aclarado (también para el pasado: no es un cambio de concepción pues solo podía ser esa la correcta), tras muchas vueltas y revueltas, que **estamos ante una responsabilidad tributaria** –regida por la norma tributaria y no la penal–, **que, aunque no ha nacido directamente del delito, es ejercitable en el proceso penal**⁹.

Pero aclaremos este pronunciamiento, porque hemos empezado por el final. Tradicionalmente se había venido entendiendo que el daño o quebranto patrimonial que se produce por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública nace de la sentencia judicial, en la idea de que esa era la única solución posible, atendido que, cuando la Administración apreciaba indicios de delito, debía abstenerse de continuar el procedimiento y debía pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, todo ello de conformidad con lo preceptuado en la primigenia redacción del artículo 180.1 de la LGT¹⁰. El hecho de que legalmente la Administración tri-

⁸ Con la Ley 42/2015 se acorta el plazo general de las acciones personales del artículo 1.964 del CC, estableciendo un plazo general de cinco años.

⁹ Sentencia de la Sección 1 de la Sala de lo Penal del TS, dictada en el recurso de casación número 1206/2017 (NCJ063303) (el destacado es nuestro).

¹⁰ El precepto fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Pero en su primigenia redacción, establecía:

Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

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, previa audiencia al interesado, 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.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados,

butaria no liquidara la deuda servía como argumento para avalar la tesis de que estábamos ante una obligación tributaria que dejaba de ser tal, y se consideraba que, con la atribución de competencias al órgano judicial, se producía una «mutación», en virtud de la cual las consecuencias que en su día se derivarían de una sentencia condenatoria tendrían origen en esa sentencia, y no en la obligación tributaria incumplida (Martín Queralt y otros, 2008, p. 599).

En lógica consecuencia con dicha tesis (la llamada «teoría de la mutación del título») se entendía también que la sentencia era el único título jurídicamente válido y eficaz, y que la autoridad judicial era la única competente para establecer el *quantum* o cuantificar el delito.

A esta teoría de la mutación incluso se la llamó de la «transustanciación», y con ella se explicaba o pretendía explicar jurídicamente por qué, en los delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y ss. CP), el importe de la deuda tributaria dejada de ingresar podía ser considerado responsabilidad civil nacida del delito.

La necesidad de esta teoría era clara: la responsabilidad civil del delito es la *consecuencia o efecto* de un delito. Por tanto, ¿cómo la deuda tributaria, que es *presupuesto* del delito contra la Hacienda Pública, puede ser considerada su efecto o consecuencia? La explicación que se daba a este sinsentido era la **teoría de la mutación**, ya que con ella se llegaba a la explicación de que, cuando la Administración pasaba el tanto de culpa, **la deuda tributaria dejaba de regirse por los principios tributarios y se convertía en algo sustancialmente diferente**; que lo que era una obligación *ex lege* se convertía en una obligación *ex damno*; que el procedimiento penal proveía a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria.

Dicho de otro modo. Es claro que la obligación tributaria, aunque se exija en un proceso penal, no *deriva*, nace o procede del delito, sino que, por el contrario, constituye su presupuesto. Por eso, no era fácil fundamentar que la responsabilidad civil derivada de delito fiscal integrase el montante de la misma. De ahí que el TS, con el apoyo de un sector de la doctrina y la oposición del otro, tuviera que desarrollar la tesis de que la comisión del delito produce una «mutación del título» (Díaz López, 13 de junio de 2018).

Pero lo cierto es que, salvo por esa «mutación» a la que aludían la doctrina y la jurisprudencia, difícilmente habría encajado la definición de la responsabilidad civil *ex delicto* (que comprende la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios y con la que se pretende reparar y compensar los efectos que el delito ha tenido sobre la víctima o los perjuicios causados a la misma) con la obligación de pago de las cantidades defraudadas.

y se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.

Pues bien, la Sala de lo Penal del TS, con un razonamiento a mi juicio impecable, en la citada Sentencia de 8 de junio de 2018, acaba con la teoría de la mutación del título y afirma que lo que se exige al condenado, distinto de la multa, no es responsabilidad civil: **«es deuda tributaria a fin de cuentas (art. 305 del CP); lo que nunca dejó de ser»**, porque **«la deuda tributaria es el presupuesto del delito; no su consecuencia»**.

No había sido este el criterio manifestado por dicha Sala, que había sostenido que la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, sino del delito mismo¹¹. A pesar de ello, nuestra mejor doctrina tributaria se había pronunciado en contra de considerar a estas cantidades como responsabilidad civil, aduciendo que la obligación defraudada es previa al delito y no una obligación que surge del delito (Falcón y Tella, 2012), y, por tanto, avanzando lo que es hoy la tesis imperante en el TS.

Esa tesis conducía a resultados ciertamente ilógicos o absurdos, como el que se ponía de manifiesto con ocasión de las regularizaciones voluntarias parciales. En efecto, si con arreglo al artículo 305.4 del CP quedaba exento de responsabilidad penal quien regularizar voluntariamente su situación tributaria, ¿qué ocurriría si tuviera lugar una regularización parcial que redujese la deuda impagada por debajo del límite cuantitativo del delito fiscal?; en ese supuesto, ¿podríamos decir, en rigor, que con el delito fiscal la deuda tributaria se había transformado en responsabilidad civil, pero que, como consecuencia de la regularización parcial, habría vuelto a ser de nuevo deuda tributaria? (Coloma Chicot, 2001, Volumen VI, p. 274, citado por José Alberto Sanz Díaz-Palacios, 2010, p. 255).

Por eso resulta imprescindible destacar, en un estudio de derecho tributario como el presente, este pronunciamiento de 8 de junio de 2018 de la Sala de lo Penal del TS, porque viene a aclarar, no solo a los penalistas, sino a los aplicadores del derecho tributario, una materia que estaba confusa y que probablemente se asentaba sobre presupuestos erróneos.

Así, de conformidad con dicha sentencia, **la cuota defraudada en un delito contra la Hacienda Pública no puede reclamarse en concepto de responsabilidad civil, ya que no es sino deuda tributaria**, regida, por tanto, por la legislación tributaria, aunque exigible en el proceso penal por virtud de una norma de atribución específica. Observo el razonamiento¹² por el que se llega a dicha conclusión y me parece muy acertado, y creo que la crítica a la consideración de esta deuda como responsabilidad civil es contundente:

¹¹ Véase, por ejemplo, la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2002 (rec. núm. 594/2001 –NFJ079037–) citada por José Alberto Sanz Díaz-Palacios (2010).

¹² «Una empresa que adeuda por impuesto de sociedades una cantidad que no abona por virtud de las maniobras defraudatorias pergeñadas por su administrador (que quizás ni siquiera es socio) no podía verse liberada de esa deuda por tal hecho pasando a ocupar su posición de deudor principal ese administrador, o quizás el asesor fiscal. La responsabilidad de estos ha de establecerse con arreglo a la normativa tributaria y no a la pensada para la responsabilidad civil nacida de delito. Hacerlo de otro modo aboca a perniciosas consecuencias que indefectiblemente surgen cuando el deudor tributario es

Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unas personas responsables, podría ser tratada absurdamente como responsabilidad civil *ex delicto* con otros obligados que sustituyen a los reales. La deuda dejaría de regirse por los principios tributarios y se convertiría en algo sustancialmente diferente (transustanciación).

[...]

Hoy es relativamente pacífico aceptar que no estamos estrictamente ante responsabilidad civil nacida de un delito, sino ante responsabilidad tributaria que en algunos casos excepcionalmente puede ejercitarse en el proceso penal, pero sin verse transformada en su régimen. Esa concepción, más nítida hoy en la ley, era también la correcta bajo el imperio de normas anteriores que, aunque podrían generar confusión, la doctrina más solvente interpretaba en los términos hoy confirmados.

En efecto, creo que es posible afirmar que **con la regulación actual, la naturaleza de estas cantidades como deuda tributaria ya no puede ponerse en duda**, pues actualmente, cuando la Administración tributaria aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, debe continuar la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal; dictará liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con este¹³.

Pero como dice el TS, **incluso con la regulación anterior**, debía entenderse que las cantidades que se exigían como consecuencia de haberse dictado una sentencia penal de condena por delito contra la Hacienda Pública **eran deuda tributaria. Y nunca debió dejar de ser tal**.

Piénsese que la acción para exigir una responsabilidad civil *ex delicto* es, como hemos señalado en páginas anteriores, renunciable, y que jamás, por imperativo del principio de legalidad, una deuda tributaria es renunciable para su acreedor, es decir, para la Hacienda Pública. La Administración **no es que pueda, es que debe liquidar**, ya que la obligación

una persona jurídica –y en algún caso, un particular–, pero se llega al responsable penal por virtud del mecanismo contemplado en el art. 31 CP (actuaciones en nombre de otro). Como la responsabilidad civil nacida de delito recae primariamente sobre el autor, sucederá que la obligación tributaria de la sociedad se desplazará a la persona física, normalmente el administrador (art. 31), quedando la persona jurídica como simple responsable civil subsidiario. Principios básicos de orden tributario son así pisoteados».

¹³ La regulación ha cambiado por completo. Se introduce un título VI por el apartado cincuenta y nueve del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

tributaria es una obligación *ex lege*, que se origina por la realización del hecho imponible y que, por consiguiente, surge siempre con independencia de la voluntad de las partes. Por este motivo, a mi juicio, y siguiendo a nuestra doctrina, jamás podría considerarse responsabilidad civil *ex delicto* la obligación que surge a cargo de quien ha incumplido la norma tributaria y es condenado por delito contra la Hacienda Pública, ya que ello significaría admitir que, en estos casos, decae la propia definición de tributo del artículo 20 de la LGT y su configuración como obligación *ex lege*; y además, ello significaría admitir que la Administración podría renunciar a su cobro, como si el crédito tributario fuera disponible, y eso supondría, sencillamente, anular el contenido del artículo 18 de la misma ley¹⁴.

Concuera lo que se argumenta con lo establecido en el vigente artículo 258 de la LGT, que establece quiénes son responsables de la deuda tributaria en casos de delito contra la Hacienda Pública, ya que este precepto prevé¹⁵:

1. Serán responsables solidarios de *la deuda tributaria liquidada* conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Y también concuerda con lo previsto en los artículos 35 y 42.1 de la misma ley. Como afirma el TS en la sentencia *supra* citada:

El art. 41 contempla que puedan unirse al deudor principal como responsables solidarios –o, normalmente, subsidiarios– de la deuda tributaria, a otras personas o entidades que, en principio, y a salvo la previsión del art. 42.2, lo son de su totalidad sin perjuicio del derecho de repetir (art. 41.6 LGT). Eso no solo resulta lógico, sino que además solventa las paradojas a que se llega desde una inmeditada e irreflexiva aplicación de las normas del Código Penal sobre responsabilidad civil desplazando esta normativa específica.

Este razonamiento también está en consonancia con la exigencia de intereses de demora que recoge el artículo 305.7 del CP, ya que este contempla que, en caso de condena penal, se ejecutará la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la LGT, «incluidos sus intereses de demora», lo que no tendría sentido si fuese una obligación *ex delicto* (que es lo que propugna la teoría de la mutación del título).

¹⁴ Véase César García Novoa (2004, p. 375), en contra de la renuncia a la acción civil por parte de la Administración tributaria, en tanto en cuanto colisionaría con la indisponibilidad del crédito tributario.

¹⁵ En su versión actual, reformada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (el destacado es nuestro).

En efecto, en ese caso, es decir, de ser una pura responsabilidad civil, habría de admitirse que los intereses solo se devengarían desde la interposición de querrela o denuncia y se aplicaría el interés legal del artículo 1.108 del CC y no el interés de demora del artículo 26 de la LGT. Esta tesis latía en algún recurso planteado ante el TS, en respuesta al cual la Sala de lo Penal no quiso entrar, aduciendo lo siguiente:

La naturaleza de la responsabilidad civil en los delitos fiscales constituye una cuestión muy controvertida. Pero en el caso actual la cuestión que se plantea se ciñe a resolver, exclusivamente, si dicha responsabilidad debe incluir, o no, el abono de los intereses de demora. Y la respuesta positiva es muy clara¹⁶.

Ya hemos mencionado que actualmente la ley establece, como algunos tribunales han tenido que clarificar, que, lo que se exige, son intereses de demora y no intereses legales¹⁷.

Pero antes de que la LGT aclarase que la responsabilidad civil derivada del delito fiscal incluía los intereses de demora, había juzgados y tribunales que imponían el pago del interés legal, considerando que, si era responsabilidad civil, esos son los intereses que correspondía aplicar.

La Sala de lo Penal del TS aclaró, en Sentencia de 24 de octubre de 2013, que los intereses deben ser los de demora, incluso para los casos anteriores a la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010¹⁸, con un argumento, a mi juicio, impecable: el delito fiscal es una norma

¹⁶ Sentencia del TS, Sala de lo Penal, Sección 1, de 24 de octubre de 2013 (rec. núm. 29/2013 –NFJ052876–). También en Sentencia del TS, Sala de lo Penal, Sección 1, de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 2512/2017 –NFJ072854–).

¹⁷ Véase la Sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de Tarragona, Sección 2.ª, de 29 de abril de 2016, en el recurso número 34/2016 (NFJ079109). La Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal denuncian la infracción de los artículos 109 y 110 del CP en relación con el artículo 58.2 a) y la disposición adicional décima de la LGT. El motivo se basa en la circunstancia de que el juez de instancia, en materia de intereses devengados de la cantidad establecida en concepto de responsabilidad civil, condena al pago de los intereses legales del artículo 576 de la LEC, siendo que lo procedente sería la condena al pago de los intereses de demora tributarios del artículo 58.2 a) de la LGT devengados desde la finalización del periodo voluntario de pago del impuesto o, subsidiariamente, el interés legal devengado desde esa misma fecha. La sentencia estima el recurso, recordando que el TS (entre otras, Sentencia de 24 de octubre de 2013 [rec. núm. 29/2013 –NFJ052876–]) sostiene que la responsabilidad civil en los delitos fiscales debe incluir el abono de los intereses de demora. En la misma línea, la Sentencia de la AP de Valencia, Sección 2.ª, de 29 de julio de 2015 (rec. núm. 151/2015 –NFJ079035–):

[...] no cabe duda que la condena al abono, en vía de responsabilidad civil, de los importes defraudados, incluye, por imperativo legal, el importe de los intereses devengados por dichas cuantías, a partir del día siguiente al de finalización del periodo voluntario para la presentación de la declaración voluntaria del respectivo impuesto, hasta su completo pago.

Y también puede citarse la Sentencia de la AP de Castellón de la Plana de 26 de mayo de 2015 (rec. núm. 225/2015 –NFJ079033–).

¹⁸ La reforma penal de 2010, operada por la Ley Orgánica 5/2010, estableció, sin duda de ninguna clase, que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria... incluidos sus intereses de

penal parcialmente en blanco, que debe complementarse en el ámbito sustantivo por remisión a la normativa tributaria; y si esta remisión debe ser aplicada para la determinación de la cuota tributaria defraudada, es lógico que deba igualmente aplicarse a la hora de determinar el interés que el defraudador debe abonar desde el vencimiento de la deuda tributaria impagada¹⁹.

En definitiva, conforme al pronunciamiento de 8 de junio de 2018 de la Sala de lo Penal del TS, la **obligación ex lege de pagar el tributo** que tiene el condenado (sujeto pasivo de la deuda tributaria) y **que surge del hecho imponible, nunca mutó o se transformó en obligación ex damno derivada del delito**. O, dicho de otra forma, el delito fiscal no supone una novación de la obligación tributaria preexistente y la obligación impuesta por sentencia no nace de tal delito, sino que su génesis es anterior y previa al delito. **Aunque lo que se exige en el proceso penal formalmente se llame «responsabilidad civil», realmente siempre fue deuda tributaria y nunca una responsabilidad civil ex delicto**.

Por todo ello, puede concluirse, en línea con lo sostenido en este pronunciamiento del TS, que, lo que se está exigiendo por la AEAT mediante las diligencias de embargo que son objeto de este estudio, es una obligación *ex lege*, una deuda tributaria, y no una responsabilidad civil o indemnización por daños.

4. El cobro de la llamada «responsabilidad civil *ex delicto*» mediante diligencia de embargo por parte de la AEAT, sin previa providencia de apremio

Tras haberse señalado en el apartado precedente los mimbres sobre los que se debe partir para el análisis del concreto problema que se plantea en este trabajo, analicemos ahora las normas en virtud de las cuales **la Agencia Tributaria se encarga del cobro de las responsabilidades establecidas por sentencia judicial penal, en los casos de delito contra la Hacienda Pública**. El artículo 305.7 del CP contempla lo siguiente:

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

demora (art. 305 CP), y esta inclusión se reitera en la redacción posterior del precepto (Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre).

¹⁹ Sentencia del TS, Sala de lo Penal, de 24 de octubre de 2013 (rec. núm. 29/2013 –NFJ052876–).

Se establece, pues, que, en caso de delito contra la Hacienda Pública, **los jueces y tribunales deben** (nótese el verbo en modo imperativo) **contar con el auxilio de la Administración tributaria** para la ejecución tanto de las penas como de la denominada «responsabilidad civil *ex delicto*».

En la misma línea que el CP, la LGT, por su parte, preceptúa en su disposición adicional décima:

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.
3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.
4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

No quisiera dejar de resaltar que, el que sea la Administración tributaria la encargada de la exacción de la denominada «responsabilidad civil» que corresponde como consecuencia de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, y que además lo sea por el procedimiento de apremio, no es algo que forme parte del deber ser, sino que es simplemente una decisión del legislador, y, de hecho, en la LGT de 1963 no se le atribuía a la Administración tributaria esta competencia.

En efecto, hasta la entrada en vigor de la LGT de 2003, el tribunal que hubiere dictado la sentencia firme era el competente para hacer efectiva la responsabilidad civil, de acuerdo con el artículo 985 de la LECrim., si bien podía encomendar a la Administración tributaria, las actuaciones de investigación patrimonial que fueren precisas.

En todo caso, resulta conveniente señalar que esta actual atribución de competencias a la Administración tributaria debe ponerse siempre en conexión con el artículo 117.3 de la Constitución española (CE), que dispone que **el ejercicio de la potestad jurisdiccional, que comprende juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los jueces y tribunales determinados por las leyes**. De ahí que, para salvar la constituciona-

lidad de la mencionada asignación competencial, se haya dicho que **no es que el tribunal haga dejación de sus competencias, sino que delega su ejecución, siempre bajo la supervisión del tribunal competente, en la Administración tributaria** (Martín Queralt y otros, 2008, pp. 598 y ss.). Quede claro, pues, que la Administración tributaria actúa como vicaria de una potestad que no es suya, y que es siempre **el juez el que debe ordenar y no meramente solicitar la ejecución** de la sentencia condenatoria.

En este sentido, resulta interesante traer a colación una Sentencia de la AP de Cáceres que desestima el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la AEAT contra la sentencia dictada por un juzgado de lo penal, recurso en el que se pedía que se dejara sin efecto el pronunciamiento referido a la decisión de aplazamiento de la multa que contenía la sentencia y además se solicitaba que se ordenara y atribuyera a la AEAT la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito. La sala extremeña no duda en desestimar el recurso, invocando el artículo 117.3 de la CE, explicando que por supuesto que el artículo 305.7 del CP y la disposición adicional décima de la LGT prevén que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración tributaria, pero que ello:

[...] lógicamente procedería una vez que fuera incumplido el pago de la multa en los términos establecidos por el juez (en este caso se le habían concedido el plazo de cuatro meses para abonarla), pues entonces sí que cabría y sería cuando el procedimiento de apremio contra el patrimonio del deudor podría correr a cargo de la AEAT, pero ello siempre entendiendo que esa intervención será para ejecutar la pena de multa que se ha impuesto en sentencia y cuando ni la misma, ni los términos que allí se acordaron para su efectiva y material efectividad se han respetado y ha resultado finalmente que el condenado no la ha abonado, por lo que entonces ese auxilio en la vía de apremio (y dado que igualmente y en la propia sentencia se le advierte al condenado de esa posibilidad) , perfectamente procedería su ejecución por la Agencia Tributaria²⁰.

Siendo claro, pues, que es el juez de lo penal, y no la Administración tributaria, quien ordena la exacción de las cantidades incorrectamente calificadas como responsabilidad civil procedente del delito fiscal, lo primero que deberá existir es, pues, una orden del tribunal correspondiente. El juez o tribunal, en el marco de la ejecutoria correspondiente, dictará resolución, que por lo general adoptará la forma de **decreto**, por la que **recabará el auxilio de la Administración para proceder a la ejecución y acordará la encomienda a la AEAT** de la exacción de la «responsabilidad civil» impuesta por sentencia firme. Estos decretos no ofrecen vía de recurso.

En ocasiones, tras este decreto del juzgado o tribunal, la Agencia Tributaria, en su papel de mera vicaria, envía **una comunicación al obligado al pago, en la que le informa de que**

²⁰ Sentencia de la AP de Cáceres, Sección Segunda, de 1 de octubre de 2018 (rec. núm. 768/2018 –NFJ079032–).

tal juzgado o tribunal, en el marco de determinada ejecutoria, ha ordenado la exacción de esta «responsabilidad civil» por la vía de apremio, indicando la clave o claves de liquidación correspondientes y acompañando a dicha comunicación los documentos de ingreso o cartas de pago, para que el obligado pueda realizar el ingreso. En estas comunicaciones, se le viene a decir al obligado que tal juzgado o tribunal, en el marco de tal ejecutoria, ha remitido testimonio por el que ordena a la Agencia Tributaria la exacción por la vía de apremio de la deuda por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública, sin dar pie de recurso alguno, por tratarse de una mera comunicación y no de un acto administrativo impugnabile. Esta comunicación no es preceptiva.

De hecho, ni siquiera se considera que sea preceptiva la providencia de apremio que, normalmente, debe enviarse con carácter previo a la notificación de una diligencia de embargo.

Puede observarse en la actualidad como **la Agencia Tributaria, para cumplir con las encomiendas de cobro que los juzgados y tribunales realizan en virtud de tales preceptos, está simplemente dictando diligencias de embargo** sobre bienes y derechos de aquellos que, en su día, fueron condenados por delito contra la Hacienda Pública, **sin que tales diligencias de embargo sean consecuencia de providencia de apremio alguna.** En estas diligencias de embargo, la Administración tributaria se dirige al obligado al pago, diciéndole que, «tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago [...] se declaran embargados ...» indicándose los bienes y derechos objeto del concreto embargo. Como cualquier otra diligencia de embargo, ofrece la posibilidad de ser recurrida, bien mediante recurso de reposición, bien mediante reclamación económico-administrativa.

Y es que, aunque frente al decreto judicial por el que se realiza esta encomienda no cabe recurso alguno, frente a la diligencia de embargo de la AEAT, sí que se puede reaccionar. Para ello, habremos de acudir a la vía ordinaria de recursos administrativos, es decir, que podremos interponer, en el plazo común de un mes, o bien recurso de reposición, o bien reclamación económico-administrativa.

Como es sabido, de acuerdo con el artículo 170.3 de la LGT, contra una diligencia de embargo solo serán admisibles cuatro motivos de oposición, entre los cuales están la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago y la falta de notificación de la providencia de apremio²¹. Por consiguiente, de la mera aplicación de la propia LGT, se deduce que debería ser legítimo impugnar estas diligencias de embargo si concurre al-

²¹ Artículo 170.3 de la LGT:

Contra la diligencia de embargo solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

gundo de los motivos tasados que dicha ley establece y, que estas deberían anularse, tanto si concurriera prescripción, como si previamente no se hubiera notificado la providencia de apremio que preceptivamente debe preceder a toda diligencia de embargo, porque estos son motivos tasados de impugnación de las diligencias de embargo y, con carácter general, la mera concurrencia de una sola de estas causas da lugar a la íntegra estimación del recurso o reclamación que contra ellas se haya interpuesto.

No obstante, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado una Resolución, de fecha 20 de diciembre de 2018²², resolviendo recurso ordinario de alzada, interpuesto por la directora del Departamento de Recaudación, en la que reitera el criterio sentado, entre otras, en su previa Resolución de 29 de junio de 2017²³, en la que ya afirmaba que **no es necesaria la providencia de apremio para el embargo de bienes del deudor, cuando se está procediendo a la exacción de una responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública**. Para llegar a esta conclusión, utiliza en sus razonamientos jurídicos la norma reglamentaria que desarrolla esta cuestión, es decir, el artículo 128.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), el cual prevé:

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil y de la pena de multa se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. El importe derivado de tales deudas no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo [...].

La Resolución de 29 de junio de 2017 se había dictado por el TEAC, a raíz del recurso de alzada formulado por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, esta vez extraordinario para la unificación de criterio, frente a Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que había estimado una reclamación interpuesta frente a una diligencia de embargo, en la que la parte había alegado que la deuda por responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, objeto de diligencia de embargo, no había sido notificada de apremio, y además que estaba prescrita, por haber transcurrido más de cinco años desde su firmeza. El TEAR madrileño había estimado en parte la reclamación, ya que, aunque había rechazado la alegación de prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito, había entendido improcedente el embargo, a la luz de lo previsto en el artículo 69 y concordantes del RGR.

El argumento del TEAR de Madrid consistía, en síntesis, en que, con arreglo a tal precepto, el procedimiento de apremio se debe iniciar mediante la notificación de la providencia de

²² Referencia de la resolución: RG 165/2016 (NFJ072443).

²³ Referencia de la resolución: RG 4825/2016 (NFJ066932). Criterio también expresado en Resolución del TEAC de 28 de abril de 2017 (RG 5026/2014 –NFJ076760–).

apremio que, conforme a lo dispuesto en el artículo 70 del mismo reglamento, entre otras indicaciones, debe contener un requerimiento expreso para que se efectúe el pago de la deuda (en el caso de exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública sin recargos del periodo ejecutivo, conforme a lo dispuesto en el art. 128 del mismo reglamento) en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, así como advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda en dicho plazo, se procederá al embargo de los bienes del deudor o a la ejecución de las garantías existentes. Al no haberse notificado providencia de apremio, razona el TEAR de Madrid, la reclamación ha de ser estimada.

La directora recurre en alzada, entiende que esta doctrina es «gravemente dañosa y errónea», y el TEAC le da la razón, explicando que una vez que es firme la sentencia, el tribunal sentenciador encomienda la gestión de proceder a la exacción de las cantidades exigibles por responsabilidad civil derivada del delito a los órganos de recaudación de la AEAT, y que, **tratándose de un supuesto de cosa juzgada y con una sentencia firme cuya ejecución puede exigirse de manera inmediata, no es necesario la emisión de una providencia de apremio que inicie el procedimiento ejecutivo.**

Razona el TEAC que así se deduce del artículo 128.1 del RGR, y que, por tanto, en estos casos, la primera actuación que se va a realizar por los órganos encargados del cobro de las cantidades exigidas en concepto de responsabilidad civil será la práctica de un embargo que se documentará en la respectiva diligencia de embargo.

Sostiene el TEAC que, al razonamiento anterior, habría que añadir que la providencia de apremio, que entre otros extremos sirve para practicar la liquidación del recargo del periodo ejecutivo, resulta aquí innecesaria, puesto que la norma señala expresamente que el importe derivado de la responsabilidad civil no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo.

El citado tribunal, además, afirma que no puede estimar la alegación de prescripción, al no haber transcurrido el plazo de 15 años señalado en el artículo 1.964 del CC, y resuelve fijando como criterio que:

[...] no resulta necesaria la emisión de una providencia de apremio para proceder al cobro de las cantidades exigibles por responsabilidad civil derivada de delito, ni tampoco la comunicación de un requerimiento de pago con carácter previo para proceder al embargo de los bienes, puesto que el propio título ejecutivo lo constituye la sentencia firme por delito contra la Hacienda Pública.

Los dos razonamientos con los que el TEAC resuelve una cuestión tan delicada no me parecen, con todo respeto, suficientes para alcanzar el criterio que se fija como doctrina a seguir por la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos.

El primer argumento supone, *de facto*, privar de contenido al artículo 170.3 b) de la LGT o, quizás mejor dicho, exceptuar la aplicación de este precepto en un caso no previsto por

la ley. Ya que si la ley no establece excepción alguna a la necesidad de que se dicte providencia de apremio con carácter previo a la emisión de una diligencia de embargo, no parece admisible que el TEAC decida que esta es una excepción e inaplique una de las causas tasadas de impugnación de las diligencias de embargo.

El segundo argumento tampoco parece suficiente como para negar la necesidad de la providencia de apremio. Una cosa es que la ley haya decidido que en estos casos no se puede incrementar la obligación con el recargo de apremio y otra cosa distinta es que por este motivo no deba notificarse una providencia de apremio como paso previo a la diligencia de embargo.

Salvo error de búsqueda por mi parte, no existe pronunciamiento jurisprudencial alguno al respecto de esta importante cuestión. He aquí una cuestión que, a mi entender, podría presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, al amparo del artículo 88.3 a) de la Ley 29/1998 (reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

5. La prescripción del derecho de cobro por la AEAT de las cantidades debidas por sentencia de condena por delito fiscal

La otra razón por la que podría impugnarse una diligencia de embargo de las que emite la Agencia Tributaria para cobrar las obligaciones tributarias derivadas del delito contra la Hacienda Pública, mal llamadas responsabilidades civiles, es la contenida en el artículo 170.3 a) de la LGT, es decir, la prescripción de la obligación.

Ha quedado evidenciado en las páginas precedentes que, para responder a la pregunta de cuál sería el plazo de prescripción del derecho de cobro por parte de la AEAT de las cantidades defraudadas determinadas por sentencia judicial de condena por delito fiscal, ha de dilucidarse con carácter previo cuál es la naturaleza jurídica de las mismas.

Ya hemos dicho que el hecho de que la acción civil derivada del ilícito penal se ejercite acumuladamente con la penal en el proceso penal, no permite desnaturalizarla, atribuyéndole un plazo de prescripción equivalente al de la infracción penal de la que se origina. Por consiguiente, no puede responderse a la pregunta que realizamos, aduciendo cuál es el plazo de prescripción del delito, ya que este es completamente ajeno al plazo de prescripción de la responsabilidad derivada del delito contra la Hacienda Pública.

Si, en la línea con lo sostenido por la Sala de lo Penal del TS en la citada Sentencia 277/2018, de 8 de junio (rec. de casación núm. 1206/2017 –NCJ063303–), **estamos ante una deuda tributaria**, y no ante una indemnización por daños, deberíamos seguir razonando entonces que, ante esta deuda, **rige el plazo de prescripción del derecho tributario**, cuyo cómputo debería iniciarse desde que el derecho a exigir esta deuda pudo ejecutarse.

Es decir, si se considerase que las cantidades exigidas por la Agencia Tributaria en estas diligencias de embargo tienen naturaleza de deuda tributaria, deberían aplicarse los preceptos de la LGT relativos a la prescripción, que como es sabido señalan un plazo de cuatro años para poder exigir su cobro.

En la hipótesis, que sería una hipótesis abiertamente en contra de la mencionada sentencia del TS, y que la misma resolución califica literalmente como «absurda», pero que planteamos a efectos meramente dialécticos, **de que se pudiera considerar que en estos casos estamos ante la exigencia de una responsabilidad civil que nace del delito**, a cuyo pago habría sido condenado el sujeto al que se le notifica la diligencia de embargo, entonces habríamos de razonar que dicha obligación no habría nacido de la ley, es decir, que no sería una obligación *ex lege*, sino que sería una obligación que habría nacido, por mutación, de la sentencia judicial. Y siguiendo la hipótesis de este razonamiento, **si esta supuesta «obligación indemnizatoria» naciera de la sentencia penal de condena y no de la ley tributaria, entonces aplicarían las normas sobre la responsabilidad civil**, y no serían de aplicación las normas tributarias. ¿Qué tiempo debería pasar, entonces, para que prescribiera esta, mal llamada, responsabilidad civil?

Para discernir cuál sería el plazo de prescripción para exigir esta supuesta responsabilidad civil *ex delicto* (aunque insistimos en que, con arreglo a la Sentencia del TS de 8 de junio de 2018, no es tal y no tiene tal naturaleza), ha de tenerse presente que, como la responsabilidad civil *ex delicto* es una deuda de naturaleza civil surgida en el marco de un procedimiento penal, esta se rige tanto por la LEC, como por las disposiciones del CP y del CC. El problema es que las normas penales que regulan la prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito omiten cualquier mención al plazo aplicable, lo que ha dado motivo a diferentes interpretaciones tanto doctrinales como jurisprudenciales (Gallero Martínez, 2016).

El CC establece que los derechos y acciones de cualquier clase se extinguen por la prescripción, en perjuicio de toda clase de personas, por el mero lapso del tiempo fijado por la ley. Parece pacífico que a la responsabilidad civil derivada del delito le resultaría aplicable el plazo establecido en el artículo 1.964.2 del CC; este comenzaría a contar «desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación» (esto es, desde la firmeza de la sentencia); y cualquier actuación en relación con la exigencia de responsabilidad civil interrumpiría el plazo de prescripción iniciado.

En esta línea, **la Sala Segunda del TS ha venido entendiendo que, a la acción civil *ex delicto*, le será de aplicación el plazo de prescripción establecido por el artículo 1.964.2 del CC**, por tratarse de una de las acciones personales que no tienen plazo especial de prescripción²⁴. Idéntica remisión al artículo 1.964.2 del CC ha efectuado el TS cuando se

²⁴ Por todas, puede verse, por ejemplo, Sentencia del TS 329/2007, de 30 de abril (rec. núm. 1111/2006).

ha encontrado ante una responsabilidad civil *ex delicto* subsidiaria²⁵ o ante la responsabilidad no derivada de delito del partícipe a título lucrativo *ex artículo 122 del CP*²⁶.

Antes de la reforma de la LEC, operada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre, se entendía que el plazo de prescripción de la acción civil *ex delicto* era de 15 años. La situación ha cambiado radicalmente debido a la considerable reducción del plazo establecido por el artículo 1.964.2 del CC, ya que, por virtud dicha reforma, se ha rebajado el plazo de prescripción a cinco años. En efecto, este artículo ahora reza:

[...] las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación²⁷.

Se plantea la duda, entonces, de si a una responsabilidad civil derivada de delito fiscal, determinada con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 42/2015, aplicaría el plazo actual de cinco años, o si debería continuar rigiéndose por el plazo anterior a la reforma, es decir, el de 15 años. A mi juicio, **sería defendible que, a todas las exigencias de estas obligaciones les aplicara ya el nuevo plazo de prescripción del artículo 1.964.2 del CC.**

En primer lugar, porque para definir cuál es la ley aplicable al ejercicio de una acción de exigencia de responsabilidad civil, no debe atenderse al momento en que esta responsabilidad fue determinada por sentencia, sino al momento en que esta responsabilidad se exige, es decir, al momento en que esta acción se ejercita.

En segundo lugar, porque **esta interpretación es acorde con el imperativo del CP que establece el incontestable principio de retroactividad de lo favorable al reo**²⁸. Así, dice el artículo 2.2 del citado texto legal:

No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario.

Como bien se ha señalado en los escasos pronunciamientos judiciales del orden penal que se han emitido, sobre la importancia de este nuevo plazo de prescripción de la acción civil *ex delicto*:

²⁵ Sentencia del TS 413/2016, de 13 de mayo (rec. núm. 1254/2015 –NFJ079030–).

²⁶ Sentencia del TS 600/2007, de 11 de septiembre (rec. núm. 1746/2006).

²⁷ Es la disposición final primera de la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, la que ha rebajado el plazo.

²⁸ A favor de esta tesis parece mostrarse Juan Alberto Díaz López (9 de enero de 2017).

[...] conforme a esa reforma del artículo 1.964 del CC, el plazo general de prescripción de las obligaciones personales pasa a ser de cinco años; todo ello sin olvidar que la nueva redacción del precepto analizado sería favorable al obligado al pago y que la *mens legislatoris* pone de manifiesto la voluntad legislativa de reducir el plazo de prescripción y de establecer una coordinación con otros preceptos del Ordenamiento jurídico²⁹.

En definitiva, parece jurídicamente innegable que estamos ante una deuda tributaria que no ha mutado en otra cosa por el hecho de que su *quantum* haya sido establecido en un proceso penal y determinado en una sentencia judicial, y por ello, nos decantamos por defender que, para su exigencia, rige el plazo de prescripción del derecho tributario, es decir, el de cuatro años del artículo 66 de la LGT.

Pero en caso de que se considerase que estuviéramos ante una cantidad exigible como responsabilidad civil *ex delicto*, entonces el plazo de prescripción para exigir esta responsabilidad decaería a los cinco años desde que la sentencia judicial de condena fuera firme, ya que debe entenderse que, desde entonces, es cuando pudo exigirse el pago (en aplicación del art. 1.971 CC³⁰).

Es importante destacar que, en virtud de lo establecido en la disposición adicional décima de la LGT, desde que la sentencia es firme, los juzgados y tribunales deben encomendar la exigencia de esta pretendida responsabilidad civil a la Agencia Tributaria, ya que, desde entonces, podían haber requerido a esta para que consiguiese la total satisfacción de la misma. De modo que, si no lo hacen en plazo, decae su derecho.

6. El planteamiento de la imprescriptibilidad

Ocurre, o ha venido ocurriendo, que muchos juzgados no han actuado más allá de dictar sentencia, y han permanecido inactivos después de la sentencia o después de un único requerimiento de pago frustrado, a pesar de las posibilidades que les brinda la ley de efectuar la encomienda a la Administración tributaria de la investigación patrimonial necesaria para conocer las rentas y patrimonio del condenado.

Ahora bien, **una cosa es que haya juzgados y tribunales que, en ocasiones, no hayan actuado con la debida diligencia y no hayan ordenado las encomiendas de cobro, y otra muy distinta es que, por esta razón, deba defenderse la imprescriptibilidad de la responsabilidad civil derivada del delito, pues esta tesis colisionaría frontalmente con**

²⁹ Sentencia de la AP de Palencia, 14/2016, de 25 de febrero (rec. núm. 12/2016), y Sentencia de la AP de Salamanca, 33/2016, de 22 de septiembre (rec. núm. 14/2016).

³⁰ Dicho artículo prevé: «El tiempo de la prescripción de las acciones para exigir el cumplimiento de obligaciones declaradas por sentencia comienza desde que la sentencia quedó firme».

el principio de seguridad jurídica, en función del cual resulta necesario que el obligado al pago pueda atenerse a un plazo determinado desde que pudo exigírsele el cumplimiento de su obligación.

No obstante, un Auto de 19 de marzo de 2018, dictado por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (rec. núm. 1/2017), reconociendo que la normativa relativa a la responsabilidad civil *ex delicto* y a la acción para obtener su declaración, especialmente por lo que respecta a su prescripción, es deficitaria y compleja, y que aún lo es más la referida a la responsabilidad civil declarada ya en una sentencia firme condenatoria pendiente de ejecutar y a su relación con la prescripción de las penas; y reconociendo que los tribunales y juzgados han venido archivando por prescripción, transcurridos los quince años de paralización a que se refería el artículo 1.964.2 del CC, aquellas ejecutorias con responsabilidades civiles *ex delicto* pendientes de ejecutar, generalmente tras un solo requerimiento de pago fallido o infructuoso y, en no pocas ocasiones, sin atender siquiera a la investigación de los posibles bienes del penado, todo ello pese a lo dispuesto en el artículo 984.3 de la LECrim.; sostiene la imprescriptibilidad de esta responsabilidad civil³¹.

Este auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña reconoce que existen muchas resoluciones en contra de su criterio³², pero cita, en favor de su tesis, el Acuerdo del pleno no jurisdiccional de la AP de Madrid de 9 de enero de 2018, en el que se expresa que la responsabilidad civil impuesta en sentencia es imprescriptible, sin distinguir según que se hubiese dado inicio o no a su ejecución, teniendo en cuenta que, en el proceso penal, la ejecución ha de ser promovida en todo caso de oficio (art. 984.3 LECrim.).

En efecto, este auto señala que existe una diferencia esencial entre el proceso de ejecución forzosa de la responsabilidad civil *ex delicto* según se acometa ante la jurisdicción civil o ante la jurisdicción penal, ya que, en el caso de aquella, una vez dictada la sentencia condenatoria, el acreedor deberá presentar la correspondiente demanda para instarla (art. 549 LEC) en el plazo de cinco años, pues en otro caso caducará su acción ejecutiva (art. 518 LEC), mientras que en el proceso penal la ejecución de la responsabilidad civil *ex delicto*, declarada en la sentencia penal, será promovida en todo caso de oficio desde el momento en que se declare su firmeza (art. 984.3 LECrim.). Precisamente por la no necesidad de solicitar la ejecución, señala el auto, no cabe hablar de caducidad de la acción ejecutiva fundada en sentencia judicial. En la línea de este auto se ha pronunciado, por ejemplo, la AP de Barcelona³³.

³¹ A favor de esta tesis, Ucelay y Solar Calvo (8 de agosto de 2018), esta última jurista de Instituciones Penitenciarias.

³² Podemos citar los Autos de la AP, Penal, de Barcelona, Sección 7.ª, de 17 de septiembre de 2009 (rec. núm. 590/2009); AP de Baleares, Sección 1.ª, de 25 de julio de 2006 (rec. núm. 75/2006); AP de Sevilla, Sección 3.ª, de 18 de abril de 2012 (rec. núm. 9650/2011).

³³ Auto de la AP de Barcelona de 26 de abril de 2018 (rec. núm. 194/2018), que estima el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Fiscal contra el auto dictado por el Juzgado de instrucción 2 de Tarrasa en ejecutoria.

Debe reconocerse que no existe ninguna norma que expresa y explícitamente imponga esta prescripción, así como que el instituto de la prescripción siempre se ha manejado con criterios restrictivos al entrar en colisión con el derecho de la víctima; también debe reconocerse que el artículo 239 del CC establece la prosecución de actuaciones hasta obtener el cumplimiento de lo juzgado.

Pero también ha de tenerse en cuenta que una sentencia estimatoria crea para el beneficiado por la misma (la Hacienda Pública, si hablamos del delito del art. 305 CP) un nuevo título y abre un nuevo plazo de prescripción, y que, precisamente, si la acción para exigir el cumplimiento de una resolución judicial firme no tiene señalado un plazo específico de prescripción, entonces la solución no puede ser la imprescriptibilidad, sino que debe regirse por el plazo genérico del artículo 1.964 del CC. A mi juicio, no cabe otra interpretación posible, si se analiza la situación de acuerdo con el principio de seguridad jurídica³⁴.

Como hemos visto, en realidad el TEAC se decanta por esta opción, cuando afirma que la prescripción de esta llamada responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública se rige por el plazo del artículo 1.964 del CC³⁵.

A ello debe unirse el argumento de que no resulta fácilmente defendible la imprescriptibilidad de la responsabilidad civil cuando la legislación prevé mecanismos muy potentes (se ponen a disposición de juzgados y tribunales todos los órganos y medios de la Administración tributaria) para su exigencia dentro de un plazo razonable, así como que, en la exposición de motivos de la Ley 42/2015, se anunció que la reforma pretendía obtener un equilibrio entre los intereses del acreedor en la conservación de su pretensión y la necesidad de seguridad de un plazo máximo.

En definitiva, sin querer ir, en absoluto, en contra de un sistema procesal que constituya un eficaz instrumento de protección a las víctimas de hechos delictivos, considero que no cabe avalar una tesis en favor de la imprescriptibilidad de la responsabilidad derivada del delito contra la Hacienda Pública con argumentos basados en la eventual indefensión del perjudicado³⁶.

La lucha contra el fraude fiscal es imprescindible para mantener el Estado de Bienestar, pero esta batalla ha de llevarse a cabo con armas legales, proporcionadas y justas; de lo contrario, destruiríamos el Estado de Derecho.

³⁴ A favor de esta otra tesis, Ucelay y Solar Calvo (8 de agosto de 2018).

³⁵ En la Resolución de 29 de junio de 2017, *supra* citada.

³⁶ En contra, sin embargo, Victoria Gallego (2016), quien considera que si un procedimiento penal finaliza con declaración de responsabilidad civil no operará la caducidad ni la prescripción, procediéndose de oficio a su ejecución hasta el total resarcimiento del perjudicado.

7. La posibilidad de acudir al auxilio judicial ante estas diligencias de embargo de la AEAT

La primera vez que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS se ha pronunciado sobre las posibilidades de recurso de las diligencias de embargo, sobre las que versa este trabajo, ha sido en Sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de 16 de junio de 2016³⁷, en la que la Sala afirma que **la disposición adicional décima de la LGT es una disposición que «no es del todo completa» y que ha sido desarrollada por vía reglamentaria, a pesar de ser una materia que debería haberse desarrollado por ley.**

En efecto, la sentencia señala que ha sido el RGR el que ha establecido cómo se pueden impugnar las actuaciones de recaudación dictadas para exigir las obligaciones dimanantes de una sentencia judicial de condena en un delito fiscal. Dice el TS que el artículo 128.2 del mencionado RGR establece «en forma que correspondía hacer por ley», que:

Contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

La sentencia aclara que, aunque la ejecución de la responsabilidad por delito contra la Hacienda Pública no se hace ya de forma directa por los órganos del orden jurisdiccional penal, como ocurría con anterioridad, «ello no supone que se haya desapoderado a estos últimos de toda potestad en este orden»; que «antes bien, debe entenderse que lo que se ha establecido es una fórmula de colaboración de la AEAT con los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal»; y que ello «viene autorizado por el artículo 118 de la Constitución».

Ya hemos mencionado anteriormente que únicamente esta interpretación de la encomienda como una colaboración, como un sistema de auxilio, por parte de la Administración tributaria, para la debida ejecución de las sentencias, permite entender que el precepto no es contrario al artículo 117.3 de la CE, en el que se dispone que «el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corres-

³⁷ Sentencia dictada en el recurso número 805/2015 (NFJ079026). La Sala reconoce expresamente que:

[...] esta es la primera vez en que esta Sala se pronuncia en un asunto en el que resulta aplicable la Disposición Adicional Décima de la Ley 58/2003, General Tributaria y de otro, el recurso de casación plantea una cuestión que es susceptible de generalización.

ponde *exclusivamente* a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establecen».

La sentencia explica que, frente a estas diligencias de embargo, se puede y debe acudir a la vía ordinaria de recursos establecida en la LGT; que no procede utilizar el cauce del artículo 217 de la LGT (precepto que regula las causas por las que se puede instar una nulidad de pleno derecho), más que de forma subsidiaria a los recursos ordinarios; y que, el que se haya procedido al embargo por parte de la AEAT, no significa que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, no acogiéndose la pretensión del recurrente de que previamente se debería haber declarado y exigido la responsabilidad con arreglo a las normas propias del derecho tributario (arts. 40 y concordantes LGT).

Por consiguiente, **la eventual oposición al embargo debe realizarse, en su caso, por los medios previstos en la LGT** (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), de conformidad con lo establecido en el artículo 163 de la misma, que preceptúa que el procedimiento de apremio tiene carácter exclusivamente administrativo.

Como es de ver, esta sentencia no resuelve el problema que mencionábamos en los epígrafes precedentes, ya que, si dice que no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, no es porque no se haya notificado previa providencia de apremio, cuestión que no se analiza, sino por otra razón. El planteamiento del recurso era otro: que no se había respetado el procedimiento porque no se había declarado la responsabilidad del sujeto al que se pedía el pago. De modo que queda sin resolver la duda jurídica de si en estos casos es necesaria la providencia de apremio (como sostiene la LGT con carácter general) o si no lo es (como sostiene el TEAC).

Pero si traemos a colación esta sentencia es porque permite vislumbrar una interpretación favorable a razonar que contra estas diligencias se puede acudir al juez encargado de la ejecutoria, a plantear, por ejemplo, la prescripción.

En efecto, **si los motivos de oposición a los actos de recaudación de la Agencia Tributaria se refieren a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia judicial, entonces sí que puede y debe plantearse la cuestión ante el juez o tribunal competente para la ejecución**, pues así se deduce de la expresión «salvo que» contenida en el artículo 128.2 del RGR, precepto que utiliza la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en la sentencia citada.

Recordemos que este precepto preceptúa que, contra los actos del procedimiento administrativo de apremio –dictados por los órganos de recaudación de la AEAT para el cobro de estas cantidades, que se establecen en sentencia y que han sido erróneamente calificadas de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública–, lo que cabe es recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, «salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia», porque en ese caso sí que se debe acudir al juez o tribunal competente para la ejecución.

Pues bien, entre los motivos que cabe oponer ante el juez o tribunal encargado de la ejecutoria se hallaría, a mi juicio, el de la prescripción, en aquellos casos en que ni la Agencia Tributaria ni el juzgado o tribunal del orden penal, cada uno en virtud de la potestad (originaria la del juzgado en virtud del art. 117.3 CE, vicaria la de la Agencia Tributaria, en virtud del art. 118 CE) que tenían para ejecutar la sentencia, hubieran actuado en plazo.

Otro caso en el que cabría acudir al juez encargado de la ejecutoria es aquel en el que la Administración tributaria no respetase la decisión judicial de que el condenado pueda realizar el pago de las responsabilidades pecuniarias de forma fraccionada. Como ha resuelto en fechas relativamente recientes la AP de Barcelona, aceptando la tesis del recurrente, la disposición adicional décima de la LGT no excluye la competencia del juzgador para todo lo referente al eventual fraccionamiento del pago de las responsabilidades pecuniarias:

[...] una cosa es actuar bajo el mandato imperativo de la citada Disposición Adicional 10.^a de la Ley 58/2003 General Tributaria, ordenando la exacción de las responsabilidades pecuniarias derivadas de un delito contra la Hacienda Pública por el procedimiento administrativo de apremio, remitiendo para ello testimonio de las actuaciones judiciales para que la Administración Tributaria ejecute de tal forma las cuantías pendientes de pago, y otra diversa es renunciar al control judicial de la ejecución, pues en modo alguno la delegación que la citada Disposición comporta a favor de la Administración Tributaria puede conducir a tal rechazable consecuencia.

En efecto, sobre el alcance de la mencionada Disposición Adicional 10.^a se ha pronunciado con anterioridad esta Audiencia Provincial declarando que la jurisdicción para la ejecución corresponde en todo caso al órgano judicial y la Administración en este caso la AEAT por mandato legal, actúa como vicario o colaborador de los órganos judiciales para llevar a debido efecto el título de ejecución, en este caso la Sentencia y el auto declarando su firmeza, pero esta dinámica no debe ser vista como un abandono por el órgano judicial de su función competencia y responsabilidad.

[...]

Así por ejemplo es adecuada la comunicación a la AEAT de importes parciales ya satisfechos y de todo posterior ingreso voluntario para deducirlo del importe total y acomodar el procedimiento de apremio en todo momento a la realidad. También se respeta en todo caso el régimen de imputación de pagos del art. 126 CP e igualmente es de ver cómo la AEAT puede liquidar los intereses para su exacción pero, y aunque nada dice la Disp. Adc. 10.^a LGT, estos deben ser aprobados por el órgano judicial

[...]

Es por ello por lo que no cabe dejar en manos de la Administración Tributaria todo lo concerniente a las anteriores cuestiones, así particularmente en cuanto al tiempo máximo del aplazamiento o el concreto cálculo de intereses de demora, sin que al respecto resulten aplicables las normas administrativas, pues son las penales las que han de surtir plenos efectos así tanto por lo que respecta al pago de

la multa como de la responsabilidad civil, manteniendo el órgano judicial su plena competencia para decidir al respecto y bajo el mandato de los preceptos penales aplicables³⁸.

En definitiva, resulta palmario que, si la potestad de la Administración tributaria es solo delegada, no puede excluirse al juez, que ostenta la potestad originaria, del control de su ejercicio.

8. Conclusiones

La exigencia por parte de la AEAT, a través de diligencias de embargo, de las cantidades, distintas de las penas o multas, que una persona es condenada a pagar en virtud de sentencia judicial firme, como consecuencia de la comisión de un delito del artículo 305 del CP, no contraviene, en principio, la potestad originaria de juzgados y tribunales de hacer ejecutar lo juzgado constitucionalmente establecida, sino que es consecuencia de una fórmula de colaboración que nace como potestad delegada, aunque en lógica tributaria, es cuanto menos cuestionable que ello pueda hacerse sin haberse notificado una previa providencia de apremio.

Dilucidar cuál sea la naturaleza jurídica de estas obligaciones no es cuestión exenta de polémica, ya que, aunque la LGT y el CP las califican de «responsabilidad civil *ex delicto*», es difícil sostener que tengan este carácter. En realidad, y como afirma recientemente la Sala de lo Penal del TS, desechando la llamada *teoría de la mutación del título*, esta obligación siempre fue y sigue siendo deuda tributaria; no es la consecuencia del delito, sino su presupuesto; es una obligación *ex lege*, que nace de la ley y no de la sentencia. Todo ello se corrobora porque el propio CP prevé que su importe comprende la total deuda tributaria, incluidos los intereses de demora, desde que se dejó de ingresar; cuando, si fuera una obligación *ex delicto*, hablaríamos de intereses legales que solo se devengarían desde la querrela o denuncia.

Atribuir un carácter u otro (de obligación *ex lege* o de obligación *ex damno*) a estas cantidades es fundamental a la hora de dilucidar el plazo de prescripción del derecho a su exigencia. Si, como consideramos más correcto, estamos ante una obligación tributaria, entonces habríamos de atender al plazo de cuatro años del derecho tributario, como si de otra deuda tributaria se tratara. Y solo si se sostuviera que debe prevalecer su calificación legal de *responsabilidad civil* sobre su verdadera naturaleza jurídica, acudiríamos al plazo de prescripción de las acciones del derecho civil, que en su regulación actual prevé un plazo de cinco años para su ejercicio, desde que la sentencia adquiere firmeza. La tesis de la imprescriptibilidad no parece sostenible en términos de seguridad jurídica, cuando, además, se cuenta con todos los medios de la Agencia Tributaria para proceder a la ejecución y no puede, por ello, apelarse a la indefensión del perjudicado.

³⁸ Auto de la AP de Barcelona, Sección Tercera, de 11 de noviembre de 2019 (rec. núm. 600/2019).

Ante estas diligencias de embargo de la AEAT, habremos de acudir a la vía ordinaria de recursos administrativos (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), salvo que los motivos de oposición se refieran a la adecuación de los actos de ejecución impugnados con la sentencia judicial, en cuyo caso cabría acudir a la jurisdicción penal. La primera sentencia que, sobre el particular, se ha emitido desde la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS permite llegar a esta conclusión. De otro modo, esta potestad de la Administración tributaria, que se justificó por su carácter meramente vicario, podría no encontrar encaje en el artículo 117.3 de la CE, precepto que atribuye en exclusiva, a jueces y tribunales, la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Referencias bibliográficas

- Coloma Chicot, José Alberto. (2001). La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil «ex delicto»? *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*. Volumen VI.
- Díaz López, Juan Alberto. (9 de enero de 2017). *El nuevo plazo de prescripción de la acción civil ex delicto*. Legal Today.
- Díaz López, Juan Alberto. (13 de junio de 2018). *Relaciones entre el Derecho Tributario y el Penal a raíz de la sentencia por el caso Nóos. ¿Revivido el debate sobre prescripción tributaria y delito fiscal?* Lefebvre.
- El Derecho.com. (2018). *La responsabilidad civil declarada en sentencia*. Lefebvre. Recuperado de <<https://elderecho.com/la-responsabilidad-civil-declarada-en-sentencia>>.
- Falcón y Tella, Ramón. (2004). La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria. *Quincena Fiscal*, 5, 5-8.
- Gallego Martínez, Victoria. (2016). *Responsabilidad civil derivada del delito-prescripción*. Recuperado de <<https://ficp.es/wp-content/uploads/2016/06/VICTORIA-GALLEGO-COMUNICACION-RESPONSABILIDAD-CIVIL-DE-RIVADA-DEL-DELITOdefi.pdf>>.
- García Novoa, César. (2004). Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. En Rafael Calvo Ortega (Dir.) y José Manuel Tejerizo López (Coord.). (2004), *La nueva Ley General Tributaria* (capítulo V). Thomson-Civitas.
- Mapelli Caffarena, Borja y Terradillos Basoco, Juan. (1996). *Las consecuencias jurídicas del delito*. (3.ª ed.). Civitas.
- Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo López, José Manuel y Casado Ollero, Gabriel. (2008). *Curso de derecho financiero y tributario*. (19.ª ed.). Tecnos.
- Sanz Díaz-Palacios, José Alberto. (2010). *Consideraciones sobre la responsabilidad civil por delito fiscal en el derecho español*. Recuperado de <https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/10/27_249a266.pdf>.
- Ucelay, Paloma y Solar Calvo, Puerto. (8 de agosto de 2018). ¿Prescribe la responsabilidad civil ex delicto? Legal Today.