

LA RECAUDACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don FRANCISCO GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto el estudio de las especialidades que respecto a la regulación del procedimiento de recaudación en vía de apremio representa el hecho de que la deuda cuyo pago se exige sea una indemnización en concepto de responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, en primer lugar, examinaremos cada una de las actuaciones que se desarrollan en un procedimiento de recaudación de deudas tributarias, para valorar si pueden aplicarse a una deuda liquidada por un órgano judicial. Seguidamente, analizaremos la situación que se produce cuando respecto al responsable civil, junto a la vía de apremio iniciada por la Administración Tributaria para exigir el pago de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, se ha iniciado un procedimiento concursal ante la jurisdicción mercantil, y concluiremos nuestro trabajo estudiando las distintas vías de las que dispone el condenado al pago de una indemnización a favor de la Hacienda Pública para oponerse a la actuación ejecutiva tanto del órgano judicial como de los órganos de recaudación. Por último, y a modo de epílogo, no podemos dejar de comentar algunas de las consecuencias que la reciente entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de reforma del Código Penal, puede significar respecto a la futura recaudación de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública.

Palabras clave: responsabilidad civil, deuda tributaria, recaudación, exacción, procedimiento de apremio, delito contra la Hacienda Pública, defraudación tributaria, indemnización, deuda, sentencia condenatoria, jurisdicción penal, procedimiento concursal, Administración Tributaria y Código Penal.

THE COLLECTION OF CIVIL RESPONSABILITY DERIVED OF THE CRIME OF TAX FRAUD

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don FRANCISCO GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Abstract:

THIS paper aims at studying the specialties with respect to the regulation of the collection procedure in the process of constraint represents the fact that the debt for which payment is required coercively tax debt is not a debt but a civil liability an offense against the Treasury. To this end, first examine each of the administrative proceedings that take place in an administrative procedure for implementing asset value if they can be applied to a debt settled by a judicial body. Next, we discuss the variations that occur when compared to civil liability, along with the means for collection initiated by the Tax Administration to enforce the payment of compensation awarded in the sentence, have initiated insolvency proceedings before the commercial court. Finally, we conclude our work by studying the different ways that the offender has to pay compensation for the Treasury to oppose the executive action of both the judiciary and of collecting bodies.

Keywords: liability, tax debt, collection, levy, compulsory process, crime on the treasury, tax fraud, compensation, debt, conviction, criminal jurisdiction, insolvency proceedings and Tax Administration.

Sumario

Introducción

- I. El apremio administrativo de la deuda por responsabilidad civil.
 1. Órganos competentes para la recaudación en vía de apremio de la indemnización en concepto de responsabilidad civil.
 2. La iniciación del procedimiento de apremio.
 3. El desarrollo del procedimiento de apremio.
 4. La terminación del procedimiento de apremio.
 5. La extensión en vía administrativa del ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial del condenado.
- II. La concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial.
 1. Nacimiento del derecho de crédito reconocido a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria.
 2. Clasificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública.
 3. La concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución patrimonial.
- III. La oposición a la exacción administrativa de la responsabilidad civil.
 1. La oposición a las resoluciones del juez de lo penal.
 2. La oposición a la actuación de la Administración Tributaria.
- IV. Efectos de la reforma del Código Penal en la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.
 1. La naturaleza jurídica de la obligación de reintegrar el importe de la cuota tributaria defraudada.
 2. La recaudación de la deuda defraudada en ejecución de la sentencia condenatoria.

INTRODUCCIÓN

Según la doctrina consolidada de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de la comisión de un delito de defraudación tributaria surge un deber de indemnizar a la Hacienda Pública, siendo el juez de lo penal el órgano competente para determinar el importe de la responsabilidad civil y la sentencia condenatoria el título de ejecución para exigir el pago de la deuda al autor del delito ¹.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), mediante su disposición adicional décima, al tiempo que establece que la responsabilidad civil resultante de la comisión del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal (CP) comprende la deuda tributaria no ingresada –más los intereses de demora que la falta de pago hubiere generado–, dispone que su exacción se realizará por el procedimiento administrativo de apremio. Por consiguiente, en su condición de *lex specialis*, modifica el régimen general previsto en las Leyes de Enjuiciamiento Criminal (LCrim.) y de Enjuiciamiento Civil (LEC) en materia de ejecución patrimonial en aquellos casos en los que sea necesario proceder contra los bienes del condenado a pagar la indemnización reconocida a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria ².

Ciertamente, aunque la norma tributaria se remite al procedimiento *administrativo* de apremio como el cauce a seguir para proceder a la *exacción* ³ de la responsabilidad civil derivada de un deli-

¹ Así lo indica la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) reiterando una posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469) y mantenida inalterada a lo largo de los años. Entre otras, pueden verse también: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ2005/6507).

² Concretamente, el precepto afectado por dicha modificación es el artículo 984 de la LCrim., en cuyo tercer párrafo se 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 los artículos 927 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 738 de la misma ley.»

³ En la actualidad el vocablo *exacción* únicamente aparece en el artículo 65.2 de la LGT al referirse a la forma de gestionar el pago de la deuda tributaria mediante el uso de efectos timbrados. En la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dicha expresión referida a la acción de cobrar o pagar una deuda aparecía, entre otros, en el artículo 57.1 y en el artículo 75. Probablemente, el uso de esta expresión traiga causa del artículo 242 de la LCrim. que, al regular el pago de las costas procesales, establece que: «Se procederá a su exacción por la vía de apremio si, presentadas las respectivas reclamaciones y hechas saber a las partes, no pagasen estas en el término prudencial que el Juzgado o Tribunal señale [...]». En cualquier caso, por el contexto normativo en el que se ubica la disposición adicional décima de la LGT, hemos de entender que la acción a desarrollar por los órganos de la Administración Tributaria es la *recaudación* de una deuda de derecho público en los términos en que viene definida en el artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

to contra la Hacienda Pública, es evidente que se trata de una remisión interna pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), el cauce administrativo para proceder a la ejecución forzosa de una deuda es precisamente el previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva⁴. Luego, el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria será el comprendido en la Sección Segunda del Capítulo V del Título III de la LGT y en el Capítulo II del Título III del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

No obstante lo anterior, debe significarse que tanto la ley como el reglamento, al regular el procedimiento de recaudación en vía de apremio, no solo desarrollan las normas relativas al modo de proceder contra los bienes y derechos del deudor que no cumple voluntariamente con su deber de ingresar el importe de las deudas de derecho público, sino también: las normas que regulan la concurrencia de la vía de apremio con otros procedimientos de ejecución patrimonial (art. 164 LGT), las causas legales de suspensión del procedimiento de apremio (art. 165 LGT) y, sobre todo, los motivos para oponerse a los actos de gestión recaudatoria. Por el contrario, otros aspectos relacionados con la gestión recaudatoria de las deudas de derecho público se ubican fuera de la regulación específica de la vía de apremio. En particular: las normas relativas a las solicitudes de aplazamiento presentadas una vez iniciado el periodo ejecutivo (art. 161.2 LGT), las normas reguladoras de las facultades de los órganos de recaudación (art. 162 LGT), y también aquellas normas de carácter sustantivo en virtud de las cuales se exigen los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT) y los intereses de demora devengados durante la sustanciación del procedimiento [art. 26.2 d) LGT].

Luego, para establecer el régimen jurídico aplicable a la recaudación ejecutiva de una deuda que no tiene su origen en una liquidación tributaria sino en una resolución judicial caben dos posibles interpretaciones. La primera es limitar el alcance de la disposición adicional décima de la LGT a lo dispuesto en los artículos 167 a 173 de la LGT donde se ubican las reglas relativas a la iniciación, desarrollo y terminación del procedimiento de apremio⁵. En este caso, la actuación de la Administración Tributaria quedaría restringida a la práctica de embargos administrativos sobre los bienes o derechos del obligado al pago y, en su caso, a la realización de dichos bienes con arreglo a los procedimientos administrativos de enajenación. La segunda es considerar que la remisión legal a la vía de apremio no solo tiene un alcance formal sino también material, de modo que a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se aplicaría, no solo la normativa reguladora del procedimiento en sentido estricto, sino todo el régimen de la recaudación en vía ejecutiva.

El desarrollo reglamentario de lo establecido en los distintos apartados de la disposición adicional décima de la LGT corresponde al artículo 128 del RGR. En el apartado primero, al tiempo que indica que la deuda derivada de la responsabilidad civil debe acumularse de oficio al procedimiento

⁴ Únicamente quedan excluidas de dicho procedimiento las deudas de la Seguridad Social cuya recaudación en vía ejecutiva viene regulada en el RGR de los recursos del sistema de Seguridad Social.

⁵ El apremio judicial, regulado en los artículos 634 y siguientes de la LEC, se concibe únicamente como el procedimiento para la realización de los bienes embargados. A mayor abundamiento, puede verse FRANCO ARIAS, J.: *El procedimiento de apremio*, Barcelona, 1987.

de apremio que, en su caso, se hubiere iniciado por otras deudas del mismo deudor, establece que no resultan exigibles los recargos del periodo ejecutivo. En el apartado segundo, el reglamento disocia el régimen de impugnación de los actos propios de la gestión recaudatoria en vía de apremio en función de los motivos que alega el obligado al pago, distribuyendo la competencia para conocer de la impugnación contra los actos dictados en el procedimiento de apremio según sea la naturaleza jurisdiccional o administrativa de los motivos invocados por el ejecutado ⁶. En el apartado tercero, el artículo 128 del RGR desarrolla lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT, introduciendo una regla equivalente a lo establecido en el artículo 54 del RGR para el caso de incumplimiento de los vencimientos establecidos en un acuerdo administrativo de fraccionamiento de deudas tributarias. Asimismo, ratificando la regla del apartado primero, indica que no procederá exigir los recargos del periodo ejecutivo, pero sí que establece una obligación de pago de los intereses devengados durante el periodo en el que se mantuvo vigente el aplazamiento concedido por el juez.

Finalmente, el apartado cuarto del artículo 128 del RGR es la concreción reglamentaria de lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT respecto al deber de información que recae en el órgano de recaudación, a fin de dar traslado al juez de las incidencias que se produzcan durante el procedimiento de apremio de las deudas que tienen su origen en la indemnización por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, la norma reglamentaria especifica las situaciones que, en todo caso, deben ser objeto de comunicación al órgano que dictó la sentencia que se ejecuta, a saber: el ingreso total o parcial de la deuda, y la insolvencia del deudor por inexistencia total o parcial de bienes susceptibles de quedar afectos al cumplimiento forzoso de la obligación de pago.

A nuestro modo de ver, el texto del artículo 128 del RGR no solo no resuelve satisfactoriamente la cuestión acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria, sino que introduce, si cabe, más dudas que soluciones.

En primer lugar, nada se dice acerca de cómo deben iniciarse las actuaciones recaudatorias cuando respecto al condenado no existe un procedimiento en vía de apremio iniciado previamente, lo que, por otra parte, y a diferencia de lo sugerido por la norma reglamentaria, será lo habitual. En segundo lugar, la acumulación en un mismo procedimiento ejecutivo de la deuda por responsabilidad civil con otras posibles deudas tributarias del condenado introduce importantes asimetrías en el régimen aplicable a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva de los órganos de recaudación. Y, por último, a nivel reglamentario, se ignoran las dificultades de aplicar a la recaudación de la responsabilidad civil: las reglas generales de oposición a la providencia de apremio (art. 167.3 LGT) y a la diligencia de embargo (art. 170.3 LGT); las normas sobre la ejecución de las garantías (art. 168 LGT); y, sobre todo, el régimen de suspensión del procedimiento de recaudación (art. 165 LGT) o de paralización de las actuaciones de enajenación (art. 172.3 LGT).

⁶ En este sentido coincidimos plenamente con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS cuando advierte que: «[...] fiar las consecuencias de la distinción a que el interesado invoque como motivo de su oposición la disconformidad del acto de ejecución con la sentencia, como hace el precepto reglamentario, aparece como una suerte de "brindis al sol", y no solo porque este "motivo" es el habitualmente alegado por quien impugna actos de ejecución sino porque su fundamento no puede ser apreciado hasta el momento de resolver». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en «Ejecución Administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 201, 2007, pág. 20.

Por otra parte, mención especial merece la indicación según la cual el importe de la responsabilidad civil *no podrá incrementarse* en los recargos del periodo ejecutivo, pues según como se entendiera podría parecer que, por vía reglamentaria, se introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 28 de la LGT cuando del texto de la disposición adicional décima de la LGT no se desprende que el legislador excluya la deuda por responsabilidad civil de la aplicación del recargo que, según lo dispuesto en el artículo 161.4 de la LGT, se devenga *ope legis* con la iniciación del periodo ejecutivo.

Luego, siendo indiscutible que, ordenada por el juez su exacción por el procedimiento de apremio, las actuaciones de los órganos de recaudación tienen carácter ejecutivo, para inaplicar el artículo 28 de la LGT no basta con una interpretación meramente sistemática de la norma de remisión sino que sería necesario que dicha circunstancia quedase claramente reflejada en la ley. Por consiguiente, si se interpretara que el fundamento de la inexigibilidad de los recargos del periodo ejecutivo es el artículo 128.1 del RGR, solo podría concluirse que se trata de una norma nula de pleno derecho por contravenir lo dispuesto en una norma de rango superior.

Para salvar la validez del artículo 128 del RGR, cabría entender que la norma que le ofrece cobertura legal no es la disposición adicional décima de la LGT sino el artículo 161.1 de la LGT donde, al regular el inicio del periodo ejecutivo, únicamente contempla dos posibilidades: a) el vencimiento del plazo de ingreso de las deudas liquidadas por la Administración Tributaria y b) el vencimiento del periodo voluntario para presentar e ingresar las deudas autoliquidadas por el propio obligado al pago. Si dicha norma –a la que por otra parte se remite el art. 28.1 LGT– se aplica literalmente, es evidente que las deudas con origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no se ajustan a ninguna de las dos modalidades indicadas pues, independientemente del debate doctrinal acerca de su naturaleza jurídica ⁷, de su liquidación no se encargan los órganos de la Administración Tributaria sino el juez de lo penal. Luego, desde esta perspectiva, el artículo 128.1 del RGR únicamente tendría un sentido aclaratorio, siendo el fundamento legal de la inexigibilidad del recargo la interpretación restrictiva del artículo 161 de la LGT.

De todos modos, a nuestro modo de ver, y aunque formalmente pudiera salvarse la legalidad de la norma reglamentaria, nos inclinamos por la explicación más evidente: al realizar una remisión genérica al procedimiento administrativo de apremio no se advirtió la posibilidad de que pudieran

⁷ La doctrina se muestra dividida acerca de la naturaleza jurídica de la deuda que se exige al condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Para unos autores lo que predomina es la naturaleza tributaria originaria de la obligación nacida con la realización del hecho imponible. Para otros, lo que predomina es la naturaleza civil de la culpa extracontractual. Respecto a la primera postura puede verse entre otros: AGULLÓ AGÜERO, A.: «Delitos e infracciones de contrabando», *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo III, Madrid, 1984, pág. 363; MUÑOZ MERINO, A.: *Delito de contrabando*, Pamplona, 1992, pág. 517; COLOMA CHICOT, A., en «La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria», en *La Ley*, núm. 6583, noviembre 2006, pág. 1; FALCÓN Y TELLA, R.: «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria», en *Quincena Fiscal* (editorial), núm. 5, 2004, pág. 2; CHOCLAN MONTALVO, J.A.: «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», en *Diario La Ley*, núm. 5928/2004, pág. 2; y recientemente SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: *Deuda Tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona, 2009. Respecto a la segunda postura pueden verse, entre otros: SOTO NIETO, F.: «Pronunciamiento sobre responsabilidad civil por delito fiscal», en *Diario La Ley*, 12 de noviembre de 2002, pág. 1.747; HINOJOSA MARTÍNEZ, E.: «La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en la nueva Ley General Tributaria» en *La ley*, núm. 6095, 28 de septiembre de 2004, pág. 14; y RIBES RIBES, A.: «Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria», en *Tributación Práctica*, núm. 8, Madrid, 2007, pág. 183.

exigirse al condenado los recargos del periodo ejecutivo, con lo que dicha cuestión no fue objeto de debate en sede parlamentaria sino en el momento en que se abordó el desarrollo reglamentario de la disposición adicional décima de la LGT. Sea como fuere, si lo querido por el legislador es que sobre la indemnización fijada en la sentencia condenatoria no se exija el recargo del periodo ejecutivo, la ubicación adecuada de esta regla de exclusión no es el artículo 128 del RGR sino la propia disposición adicional décima de la LGT, pues solo de este modo se cumple con la reserva de ley contenida en el artículo 8 e) de la LGT.

Planteadas las principales cuestiones que se suscitan al tratar de integrar el mandato contenido en la disposición adicional décima de la LGT con las reglas generales de la ejecución patrimonial por la vía del apremio administrativo, a continuación nos proponemos examinar el régimen jurídico aplicable a la recaudación ejecutiva de aquellas deudas que tienen su origen en una resolución judicial por la que se condena al autor de un delito de defraudación tributaria al pago de una indemnización a la Hacienda Pública. Para ello, en primer lugar, analizaremos las modulaciones que, respecto al procedimiento de apremio, se producen cuando lo que se reclama no es el pago de una deuda liquidada por la propia Administración Tributaria sino de la responsabilidad civil fijada por el juez de lo penal. Seguidamente estudiaremos la situación que se produce cuando, respecto al condenado a pagar la indemnización, se han iniciado otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial y en especial un proceso concursal. Y, en tercer lugar, nos ocuparemos de los medios de oposición de que dispone el deudor para hacer frente al procedimiento ejecutivo que, en vía administrativa, se dirige contra sus bienes y derechos.

I. EL APREMIO ADMINISTRATIVO DE LA DEUDA POR RESPONSABILIDAD CIVIL

Desde una perspectiva estrictamente material, las actuaciones a desarrollar por los órganos de recaudación para lograr el cobro de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria no difieren sustancialmente de aquellas que realizan para obtener el cobro de las deudas tributarias. Sin embargo, las especiales características de una deuda que no tiene su fundamento en una liquidación practicada por la Administración Tributaria sino en una resolución judicial, provocan significativas modulaciones en el régimen jurídico aplicable, algunas de las cuales pasamos a examinar seguidamente.

1. Órganos competentes para la recaudación en vía de apremio de la indemnización en concepto de responsabilidad civil

Con carácter general, para la determinación de la competencia de los órganos de la Administración Pública en general y de la Administración Tributaria en particular se aplican dos criterios: el material y el territorial.

Según el primero de ellos, la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública recae sobre los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) pues, aunque con arreglo a la jurisprudencia actualmente mayoritaria no se tra-

te de deudas tributarias en sentido estricto, por su condición de derecho de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado ⁸, en aplicación de lo establecido en el artículo 11.2 de la Ley General Presupuestaria (LGP), el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de este tipo de créditos se someterán a lo establecido en la LGT y en el RGR ⁹.

No obstante lo anterior, debe significarse que dicha atribución indirecta de la competencia material no encuentra el correspondiente título a nivel reglamentario, puesto que en la Sección Segunda del Capítulo I del Título I del RGR se distribuyen las competencias para la gestión recaudatoria de los recursos de derecho público sin considerar el caso de que la Administración Tributaria pueda resultar titular de un crédito que no tenga origen en una deuda tributaria.

Por ello, la opción más acorde con el régimen jurídico derivado de lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT es entender que se trata de un supuesto incluido en la previsión general del segundo apartado del artículo 3 b) del RGR, según el cual la gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de los recursos públicos no tributarios –y no atribuidos a ningún órgano u organismo autónomo de la Administración General del Estado– corresponde a la AEAT.

Por lo que se refiere al ámbito territorial de competencia, ni la disposición adicional décima de la LGT, ni menos aún el artículo 128 del RGR contienen ninguna referencia a la competencia para impulsar el procedimiento de apremio de las deudas cuyo origen sea una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública.

En el ámbito del Derecho Administrativo la regla general en materia de ejecución de fallos es el artículo 104 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJ), que atribuye la competencia al órgano que dictó el acto afectado por la resolución judicial. Sin embargo, este criterio –que es válido para ejecutar una sentencia dictada por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa– no puede, en principio, aplicarse a la ejecución de la sentencia penal en la que se reconoce a la Administración Tributaria el derecho a percibir una indemnización a cargo del condenado por un delito contra la Hacienda Pública ¹⁰, entre otras razones porque de dicha resolución judicial no emana ningún mandato dirigido al órgano administrativo sino una orden de pago directamente dirigida al responsable civil.

Descartado este criterio, a nuestro modo de ver, pueden aplicarse dos reglas de atribución de competencia territorial: la procesal y la administrativa. Según la primera, la gestión recaudatoria corresponderá al órgano administrativo cuyo ámbito territorial de competencia coincida con el de la sede del juzgado o tribunal que dictó la sentencia condenatoria. Por el contrario, con arreglo a la

⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.1 de la LGP: «La Hacienda Pública Estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos».

⁹ Según lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR: «La gestión recaudatoria de la Hacienda Pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago».

¹⁰ A mayor abundamiento puede verse SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, Madrid, 2002, págs. 699-704.

norma administrativa, la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio corresponde al órgano de recaudación en cuyo ámbito territorial de competencia se encuentre el domicilio fiscal del condenado.

Una vez más, parece que se plantea un dilema con soluciones excluyentes. Para todos aquellos autores que consideren que en la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública la intervención de la Administración Tributaria es meramente vicarial ¹¹, lo coherente será entender que la competencia territorial para ejecutar la sentencia no puede verse alterada por el hecho de que un órgano de la Administración colabore con el órgano judicial. Luego, para no desvirtuar lo dispuesto en el artículo 985 de la LCrim., el criterio de atribución de competencia al órgano administrativo no puede ser otro que el de la sede del órgano judicial que dictó la sentencia. En este caso, el elemento que predomina es la naturaleza jurisdiccional del título en el que se condena al autor del delito a pagar una determinada indemnización y la figura que regularía dicha situación es la *encomienda de gestión* ¹² en virtud de la cual la titularidad de la competencia se mantiene en el órgano judicial sin perjuicio de que, para el desarrollo de las actuaciones concretas, los órganos administrativos apliquen sus propias reglas de atribución.

Frente a esta postura, quienes entiendan que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, la Administración Tributaria actúa con arreglo a unas potestades propias ¹³ y, por ello, sujeta a las normas que regulan sus procedimientos, necesariamente concluirán que la norma aplicable para atribuir la competencia al órgano de recaudación es el artículo 84 de la LGT, en cuyo caso, y por analogía, el criterio fundamental para decidir esta cuestión es el domicilio del condenado. Es decir, si en lugar de considerar que la Administración Tributaria, al iniciar la vía de apremio, ejecuta la sentencia penal, se entiende que lo que hace es iniciar –por orden del juez– la ejecución forzosa del derecho de crédito que en dicha resolución se le reconoce, no cabe sino mantener que, por remisión de la LGP, la atribución de competencia debe realizarse con arreglo a los criterios de la normativa tributaria.

¹¹ El denominado *carácter vicarial* de la ejecución administrativa de la sentencia penal se fundamenta en el deber de informar al juez establecido el último apartado de la disposición adicional décima de la LGT: «[...] solo resulta razonable si se entiende a la Administración como un simple mandatario *ex lege*, que no está ejercitando una potestad propia, sino simplemente delegada por la norma legal; no se ejecuta, por tanto, una potestad administrativa propia, por virtud del principio de autotutela ejecutiva, como hace en general cuando lleva a efecto una resolución administrativa que compele al pago de una deuda tributaria o en general de cualquier cantidad de dinero», en *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado-Servicio jurídico del Estado, FUENTES BARDAJÍ, J. (dir.), Navarra, 2008, pág. 489.

¹² En este sentido, según lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común (LRJPAC), la encomienda de gestión no supone alteración de la titularidad competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que, en cada caso, se prevén.

¹³ De entre todos los autores quizás sea CHOCLAN MONTALVO quien con mayor rotundidad defiende el carácter íntegramente administrativo de la ejecución forzosa. Concretamente, sostiene que: «[...] la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio pone de manifiesto que la Administración conserva la potestad de autotutela incluso para deudas superiores al límite de punibilidad que hayan sido objeto de un proceso penal [...]» en «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», CHOCLAN MONTALVO, J.A., en *Diario La Ley*, núm. 5928/2004, pág. 2 (www.diariolaley.es). Por su parte, RIBES RIBES adopta una posición intermedia al entender que: «La disposición adicional décima de la LGT debe interpretarse como una posible fórmula de colaboración para la ejecución del fallo, pero no como la única posibilidad que asiste al juzgador que, por el contrario, puede disponer que dicha ejecución se desarrolle de otro modo», RIBES RIBES, A.: «Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria», en *Tributación Práctica*, núm. 8, Madrid, 2007, pág. 183.

De todos modos, lo habitual en estos casos es que coincida el ámbito territorial de la norma procesal y de la norma administrativa, ya que, por regla general, la competencia para conocer de un delito contra la Hacienda Pública recaerá en un juez o tribunal con sede en el ámbito territorial de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria que formula la correspondiente denuncia. Luego, únicamente cuando se produzca un cambio de domicilio durante la sustanciación del juicio o se alteren las reglas que configuran la competencia jurisdiccional, se producirá alguna discrepancia que requiera fundamentar la aplicación de uno u otro criterio, en cuyo caso nos decantamos por aplicar el criterio general del domicilio del deudor.

No obstante lo anterior, aun tomando como criterio de distribución de la competencia territorial el del domicilio fiscal del condenado, se presentan dificultades en el momento de precisar con exactitud la norma por la que se efectúa la atribución concreta para recaudar este tipo de deudas a un órgano de recaudación en particular, puesto que las reglas de organización de la gestión recaudatoria no contemplan una situación tan específica como la que plantea la ejecución forzosa contra los bienes de un condenado por delito contra la Hacienda Pública.

Una posibilidad para solucionar esta cuestión es aplicar la regla general contenida en la letra c) del apartado 1.2.1 de la Resolución de la Presidencia de la AEAT, de 26 de diciembre de 2005, atribuyendo la competencia territorial a las Administraciones de la AEAT sin perjuicio de que, por razón de la cuantía de la deuda, la competencia pueda recaer en las Dependencias de recaudación (de ámbito provincial) o en las Dependencias Regionales de Recaudación (cuyo ámbito territorial coincide con el de la comunidad autónoma). Otra opción es considerar que, por tratarse de un expediente de *especial complejidad*, en aplicación de lo dispuesto en el número 6), de la letra a) del mismo apartado, la competencia recae en las Dependencias Regionales de Recaudación, en cuyo caso será necesario comunicar dicha circunstancia al interesado. Aunque técnicamente ambas soluciones son válidas, a nuestro modo de ver, por las modulaciones sustanciales y procedimentales que se plantean en la recaudación de este tipo de débitos, nos inclinamos por la última de ellas y, en consecuencia, por residenciar la competencia en las Dependencias Regionales de Recaudación.

2. La iniciación del procedimiento de apremio

Uno de los aspectos más destacables del texto del artículo 128 del RGR es que no se pronuncia acerca de la forma de iniciar el procedimiento de apremio para proceder a la exacción de la responsabilidad civil. Este silencio, en principio, cabe atribuirlo a lo dispuesto en el artículo 571 de la LEC, según el cual, en la medida en que la sentencia condenatoria contiene una orden de pago de una cantidad líquida, no precisa de ningún otro trámite (ni judicial ni administrativo) para que, en caso de incumplimiento, se inicie la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado. Luego, en contraste con lo dispuesto en el artículo 167.1 de la LGT, desde la perspectiva formal, es evidente que se produce una significativa diferencia entre el modo de actuar para exigir el pago coactivo de las deudas tributarias en general y de aquellas otras que traen causa de un delito contra la Hacienda Pública, pues respecto a las primeras el procedimiento de apremio se inicia siempre mediante la notificación de la correspondiente providencia (que cumple la función de título ejecutivo y de acto de iniciación), mientras que respecto a las segundas, no parece que se requiera su expedición.

Esta especialidad procedimental es consecuencia directa del hecho singular de que la liquidación de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública no la realiza un órgano de la Administración Tributaria sino un órgano de la Jurisdicción penal. Si a ello se añade que es el juez sentenciador quien decide en qué momento debe iniciarse la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, es razonable entender que, al recibir la orden judicial de proceder contra el patrimonio del condenado, los órganos de recaudación no necesitan expedir un título administrativo con idéntico contenido a la resolución judicial que les habilite el inicio de la recaudación por vía ejecutiva¹⁴. Sin embargo, aunque materialmente la sentencia sustituya a la providencia de apremio, a nuestro modo de ver, de ello no se sigue que no sea necesario adoptar un acto de inicio de las actuaciones administrativas de ejecución patrimonial.

Planteada la cuestión en estos términos, de la regla recogida en el apartado primero del artículo 128 del RGR caben dos posibles lecturas: a) La primera es considerar que la norma reglamentaria tácitamente exonera a la Administración del deber de adoptar un acto de iniciación del procedimiento de apremio para la recaudación coactiva de las deudas procedentes de una indemnización por delito contra la Hacienda Pública; b) La segunda es entender que el reglamento se limita a regular el modo de proceder en caso de concurrencia de una deuda por responsabilidad civil con otras deudas tributarias en periodo ejecutivo.

Quienes mantengan la primera interpretación deberían concluir considerando que la norma reglamentaria es nula de pleno derecho en la medida en que la supresión del acto mediante el que formalmente se inicia el procedimiento administrativo de apremio resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 167.1 de la LGT. Es decir, la remisión que la disposición adicional décima de la LGT realiza a favor del procedimiento administrativo de apremio no excluye *prima facie* ninguno de sus trámites, ni siquiera el de iniciación mediante la notificación de la correspondiente providencia de apremio. Por consiguiente, aunque la solución técnica adoptada para desarrollar la disposición adicional décima de la LGT pudiera parecer la más ajustada a la voluntad del legislador, lo cierto es que para establecer este tipo de excepciones al procedimiento de recaudación en vía de apremio lo propio es utilizar una norma con el mismo rango normativo de aquellas que resultan afectadas.

Por el contrario, la segunda lectura permite salvar la validez de la norma reglamentaria considerando que su silencio deja sin desarrollo –por innecesario– el inicio formal del procedimiento de apremio de las deudas que traen causa de una responsabilidad civil, en cuyo caso dicha omisión quedaría subsanada con la aplicación de lo dispuesto en las normas que, con carácter general, regulan el inicio de los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁵. Sin embargo, incluso en este caso la regla que introduce continúa planteando serias dudas de legalidad ya que, cuando se cumpla el pre-

¹⁴ En este sentido, si el artículo 70.1 del RGR define la providencia de apremio como: «[...] el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago», es evidente que respecto a la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública dicha condición se predica de la resolución judicial por la que se ordena a la Administración Tributaria que proceda a su exacción por la vía de apremio.

¹⁵ Con arreglo a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP): «Este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio.»

supuesto objetivo para proceder a la acumulación, la exacción administrativa de la responsabilidad civil se realizaría sin haberse iniciado formalmente un procedimiento de apremio propio y diferenciado del vigente respecto al resto de deudas del obligado al pago ¹⁶.

2.1. La comunicación de inicio de las actuaciones administrativas

Para resolver las dificultades que plantea el cumplimiento de lo indicado en la disposición adicional décima de la LGT sin contravenir lo dispuesto en el artículo 167.1 de la LGT, cabe considerar que la singularidad de la deuda que constituye el objeto de la vía de apremio requiere diferenciar el inicio de la ejecución forzosa de la apertura del procedimiento administrativo ¹⁷. La primera función corresponde al juez sentenciador, la segunda al órgano de recaudación. En consecuencia, al recibir la orden judicial para que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, el órgano de recaudación debe iniciar formalmente un procedimiento de apremio independiente y ajustado en la medida de lo posible a los términos que en dicha actuación viene regulada en el artículo 167 de la LGT.

Dicho de otro modo, aunque no sea necesario expedir un título ejecutivo (administrativo) sí que deberá ponerse en conocimiento de todos los posibles obligados a pagar la indemnización –sea cual sea el orden de prelación establecido en la sentencia– la iniciación de la recaudación por vía de apremio, aunque solo sea a los efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 167.4 de la LGT. Para ello, y pese a la escueta redacción del artículo 128 del RGR, consideramos que el órgano de recaudación debe expedir y notificar una comunicación *de inicio* con el contenido establecido en el artículo 87.3 del RGAT y con las indicaciones recogidas en el artículo 70.2 del RGR, a excepción de lo dispuesto en su apartado d) relativo a los recargos del periodo ejecutivo. En dicha comunicación, además, debe ofrecerse al deudor el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 de la LGT, con la advertencia de que una vez concluido se iniciarán las actuaciones de embargo.

2.2. El ingreso voluntario de la indemnización en periodo ejecutivo

Con carácter general, el pago de las deudas tributarias viene regulado en la Sección Segunda del Capítulo IV del Título II de la LGT. Luego, en sentido estricto, se trataría de reglas excluidas de la remisión que la disposición adicional décima de la LGT efectúa al procedimiento de apremio. Sin embargo, considerando que para iniciar la ejecución forzosa de los bienes del condenado es necesario que el juez adopte una resolución judicial por la que se encomienda la recaudación ejecutiva a la Administración Tributaria, cabe interrogarse acerca del régimen jurídico aplicable en aquellos casos en los que el ingreso voluntario de la indemnización se produce después de ordenada por el juez la

¹⁶ Una cosa es la acumulación de deudas diversas en una misma diligencia de embargo (art. 75.3 RGR) y otra muy distinta es la incorporación de una deuda al procedimiento de apremio iniciado respecto a otra deuda distinta.

¹⁷ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ distingue los presupuestos materiales y formales del inicio de la vía de apremio, de la apertura del procedimiento propiamente dicho. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Procedimiento de apremio» en AA.VV., *Los nuevos Reglamentos Tributarios*, dir. CALVO ORTEGA, R., Madrid, 2006, págs. 171 a 178.

exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio¹⁸ pero antes de que se decrete el embargo administrativo de sus bienes o derechos.

a) El ingreso de la deuda posterior a la orden judicial de inicio de la vía de apremio

Al regular la actuación de la Administración Tributaria sin hacer referencia expresa al acto de iniciación del procedimiento de apremio, el artículo 128 del RGR parece dar a entender que, en la medida en que la recaudación se realiza exclusivamente en periodo ejecutivo, la primera noticia de la actuación administrativa que tendrá el obligado al pago que no ha satisfecho la indemnización en sede judicial será la notificación de una diligencia de embargo. Este tránsito sin solución de continuidad entre la fase judicial de ejecución de la sentencia condenatoria y la fase administrativa de exacción del crédito probablemente es el que mejor se ajusta a la intención del legislador de conferir a la Administración Tributaria las facultades necesarias para que, por sus propios medios, pueda exigir del condenado el pago de la indemnización que le ha sido reconocida como parte perjudicada del delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 del RGR vendría a ratificar que de lo que se trata es de sustituir el embargo judicial por el embargo administrativo, de modo que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, en lugar de aplicar el régimen desarrollado en los artículos 584 y siguientes de la LEC, sea el órgano administrativo el que prosiga con las actuaciones propias de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado. Sin embargo, tal como se ha expuesto en el apartado anterior, a nuestro modo de ver, no puede aceptarse aquella interpretación de la norma reglamentaria que conduce a incumplir lo dispuesto en el artículo 167.4 de la LGT y, por ello, entendemos que el órgano de recaudación debe notificar al interesado que se ha iniciado un procedimiento de apremio.

En caso de que se expida dicha comunicación, el deudor no solo tendrá conocimiento de que el ingreso ya no procede realizarlo en sede judicial, sino de que, habiéndose iniciado el procedimiento de apremio por orden del juez, dispone de un brevísimo plazo (entre 5 y 20 días) para efectuar el pago de la indemnización fijada en la sentencia que, una vez transcurrido, habilitará al órgano de recaudación para embargar sus bienes y derechos. Si durante este plazo el deudor satisface la indemnización no se adoptarán medidas ejecutivas contra sus bienes, pues se habrá producido un ingreso voluntario en el periodo ejecutivo respecto al cual, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 del RGR, no cabe exigir el recargo de apremio reducido establecido en el artículo 28.3 de la LGT para las deudas tributarias.

b) La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento del pago

Como cualquier otra deuda, la que tiene su origen en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública es susceptible de ser satisfecha mediante pagos parciales, o su vencimiento diferirse a un momento posterior al inicialmente establecido. En principio, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 125 del CP, la concesión del aplazamiento o del fraccionamiento del pago solicitado por el

¹⁸ Si el pago se realiza dentro del periodo que media desde la firmeza de la sentencia condenatoria y la adopción de la resolución judicial por la que se ordena iniciar la ejecución forzosa, entendemos que rige lo dispuesto en el artículo 548 de la LEC de modo que el condenado dispone, al menos, de un plazo de 20 días para satisfacer la indemnización antes de que se ordene su exacción por vía de apremio.

condenado corresponde al juez que dictó la sentencia. Sin embargo, en aquellos casos en los que la solicitud se presenta después de ordenada la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, cabe interrogarse acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable para resolver esta cuestión.

Para quienes entiendan que el órgano de recaudación es un mero auxiliar del juez cuya actuación se limita a localizar y, en su caso, a embargar los bienes del condenado será indiscutible que la concepción del aplazamiento solicitado en periodo ejecutivo también corresponde al órgano jurisdiccional. Por el contrario, todos aquellos que consideren que ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio, la Administración Tributaria ejerce una potestad propia, concluirán que es el órgano de recaudación el competente para decidir sobre las condiciones de pago de la deuda apremiada.

Si nos atenemos al tenor de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT, cabría entender que la facultad judicial de acordar el fraccionamiento del pago se mantiene vigente hasta el momento en que ordena a la Administración iniciar la ejecución forzosa, pues solo de este modo se comprende la indicación de que: «[...] el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento». Además, en la LEC –que es la norma que rige la actuación del órgano judicial– no se contempla la posibilidad de suspender la ejecución por la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento realizada por el ejecutado; solo el pago íntegro de la deuda más las costas causadas (art. 583 LEC) o la consignación del importe reclamado (art. 585 LEC) evita el embargo.

Por otra parte, la remisión que realiza el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT en favor de la vía de apremio determina que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 163.1 de la LGT, según el cual todas las incidencias que se produzcan en el curso de un procedimiento de apremio serán resueltas por los órganos de la Administración Tributaria. Luego, considerando que se trata de la recaudación en periodo ejecutivo de una deuda que tiene su origen en la elusión del pago de un tributo, es razonable que sea el propio acreedor (y destinatario último del ingreso) quien valore las circunstancias en las que se produce la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento y, en su caso, establezca las condiciones a exigir al deudor para asegurar el cumplimiento. Además, con ello no se menoscaban las garantías del condenado al pago, pues el régimen jurídico establecido en el artículo 65 de la LGT y desarrollado en los artículos 44 y siguientes del RGR, le confiere mayores oportunidades de impugnación de las que prevé la LEC.

En definitiva, si el condenado formula su solicitud de aplazamiento o fraccionamiento durante el plazo establecido en el artículo 548 de la LEC o dentro del periodo fijado por el juez en un eventual requerimiento de pago, se aplicará lo dispuesto en el artículo 125 del CP. Por el contrario, si la solicitud de aplazamiento se realiza una vez iniciada la vía administrativa, la norma aplicable para resolverla será el artículo 65.5 de la LGT.

3. El desarrollo del procedimiento de apremio

Si comunicado formalmente el inicio de la recaudación en vía ejecutiva transcurre el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 de la LGT sin que el condenado efectúe el pago de la indemnización, el órgano de recaudación iniciará las actuaciones de localización, traba y enajenación de

los bienes y derechos del deudor en cantidad suficiente para cubrir el principal de la deuda, los intereses de demora y las costas de la vía de apremio (art. 169 LGT).

3.1. La investigación del patrimonio del condenado

Con carácter general, el artículo 162 de la LGT establece que, para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los órganos de la recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes y derechos de los obligados al pago. Para desarrollar esta función, los funcionarios competentes disponen de las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT, cualquier persona –natural o jurídica, pública o privada– deberá proporcionar los datos que le fueren requeridos acerca de la situación patrimonial del obligado al pago. Además, el propio deudor tiene el deber jurídico de poner en conocimiento de la Administración una relación de sus bienes y derechos en cuantía suficiente para cubrir el importe de su deuda.

En este orden de cosas, cabe interrogarse acerca de si el régimen que se desprende de los preceptos citados puede aplicarse cuando lo que se recauda en vía de apremio es una deuda con origen en una resolución judicial pues, conforme a lo indicado en la introducción, el artículo 162 de la LGT queda fuera de la Sección Segunda del Capítulo V del Título III. Luego, podría pensarse que se trata de un precepto excluido de la remisión que realiza la disposición adicional décima de la LGT. Además, del tenor literal del propio precepto, cabría entender que las extraordinarias facultades de investigación patrimonial que se atribuyen a los órganos de recaudación únicamente pueden aplicarse para el cobro de las deudas *tributarias* ¹⁹.

Esta conclusión conduce inexorablemente a negar al órgano de recaudación el uso de los instrumentos necesarios para realizar la investigación de la situación patrimonial de aquellos deudores que, con arreglo a la información de acceso general ²⁰, presentan una situación de insolvencia; en cuyo caso, para acceder a información relativa a la situación jurídica de los bienes y derechos del condenado que se encuentre en poder de terceros, la Administración se vería obligada a acudir al órgano judicial para que sea él quien la requiera o le habilite expresamente para requerirla ²¹. Este razonamiento podría llevarse al extremo de llegar a cuestionar incluso si el órgano de recaudación

¹⁹ Si por deudas tributarias se entienden aquellas liquidadas por los órganos de la Administración Tributaria es evidente que la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no tiene dicha condición ya que su liquidación se realiza en la sentencia de condena. Si por el contrario se considera que son tributarias las deudas con origen en la realización del hecho imponible de un tributo, es incuestionable que la responsabilidad civil es materialmente tributaria. Así lo indica la propia disposición adicional décima de la LGT al establece que: «[...] comprende la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora [...]».

²⁰ Nos referimos fundamentalmente a los datos que figuran en los diversos Registros Públicos Oficiales que se encuentran bajo la tutela de los tribunales (Registro de la Propiedad, Registro Mercantil, etc.) y también a la información patrimonial no confidencial que consta en los registros administrativos (Catastro inmobiliario, Dirección General de Tráfico, etc.)

²¹ En este caso, el requerimiento de información, en lugar de fundarse en lo establecido en el artículo 93 de la LGT vendría amparado en lo dispuesto en el artículo 591 de la LEC. Sin embargo, en este caso se produciría la paradoja de que la condición establecida en el artículo 590 de la LEC, en el sentido de que el ejecutante debe acreditar ante el juez que no puede, por otros medios, localizar bienes del ejecutado para afectar a la ejecución, es de imposible cumplimiento cuando el titular del crédito es la Administración Tributaria, pues es evidente que el órgano de recaudación dispone de medios para localizar los elementos patrimoniales del deudor.

puede hacer uso de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la propia Administración Tributaria en ocasión de la aplicación de los tributos, pues con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95.1 h) de la LGT, la cesión de dichos datos para colaborar en la ejecución de sentencias firmes está sujeta a importantes restricciones.

Respecto a los datos en poder de terceras personas, entendemos que la orden del juez para que sea la Administración Tributaria quien proceda a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública lleva implícita la habilitación suficiente para que, haciendo uso de sus facultades, proceda a localizar los bienes y derechos del condenado a fin de afectarlos al pago de la indemnización. Entre otras razones porque, habida cuenta de que el contenido del artículo 162 de la LGT en nada difiere de lo dispuesto en los artículos 589, 590 y 591 de la LEC²², la información que los terceros puedan prestar a la Administración Tributaria para colaborar en la ejecución del derecho de crédito, también la están prestando al órgano judicial que, como ya se ha expuesto, es el responsable de velar por la ejecución de la sentencia. Sin embargo, debe reconocerse que, ante el silencio de las normas, el único fundamento jurídico de una práctica que la lógica nos inclina a aceptar es el principio general de eficacia.

Por el contrario, en cuanto al uso de la información que ya se encuentra en poder de la Administración Tributaria, significar que el ámbito objetivo de aplicación que resulta del primer apartado del artículo 95 de la LGT es notoriamente más amplio que el establecido en el artículo 162 de la LGT, pues, además de referirse a la aplicación de los tributos y a la imposición de sanciones, incluye una mención expresa a los *recursos cuya gestión tenga encomendada*; categoría que se ajusta perfectamente a las características de la deuda resultante de la sentencia que condena al pago de una indemnización a favor de la Hacienda Pública. Cualquier otra interpretación, que impida al órgano de recaudación servirse directamente de los datos de que ya dispone, conduce al absurdo.

No obstante lo anterior, el origen judicial del título en el que se reconoce el derecho de crédito sí que, a nuestro modo de ver, suscita dudas en el momento de aplicar el régimen sancionador previsto en los artículos 199.4, 199.5 y 203 b) de la LGT para los casos en que se desatienda un requerimiento de información patrimonial expedido por un órgano de recaudación. Es decir, una cosa es aceptar que la Administración Tributaria puede hacer uso de sus facultades de investigación que la ley le confiere aún cuando técnicamente no se trate de la recaudación de una deuda tributaria, y otra muy distinta es entender que el órgano de recaudación es el competente para sancionar la falta de colaboración en la ejecución de la sentencia²³.

Por ello, cuando en el curso de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se produzca un incumplimiento

²² A mayor abundamiento puede verse, RIBA TREPAT, C.: «La preparación del embargo: la investigación judicial del patrimonio del ejecutado» en AA.VV.: *Instituciones del nuevo proceso civil. Comentarios sistemáticos a la Ley 1/2000*, Difusión jurídica y temas de actualidad, Barcelona, 2001, tomo III, págs. 222-228.

²³ En este sentido compartimos la opinión de GONZÁLEZ-CARBALLO para quien el carácter vicario de la ejecución determina que: «[...] la AEAT [no] pueda imponer sanciones o exigir las responsabilidades previstas en la LGT para las conductas obstaculizadoras de los procedimientos administrativos ordinarios de apremio», GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A., en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (coord.), vol. II, Navarra, 2008, págs. 1.801-1.802.

manifiesto del deber de colaborar con la Administración Tributaria, en aplicación de lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT, el órgano de recaudación dará traslado de dicha incidencia al juez o tribunal competente para que, si lo estima oportuno, adopte las medidas necesarias para vencer la resistencia a entregar los datos que han sido requeridos (art. 591.2 LEC).

3.2. *La ejecución de las garantías*

Con carácter general, del artículo 168 de la LGT se desprende que antes de decretar el embargo de los bienes del deudor, el órgano de recaudación procederá a la ejecución de las garantías que, por cualquier causa, se hubieren constituido como accesorias de la obligación principal.

Si extrapolamos esta regla a los procedimientos de apremio que tienen por finalidad obtener el cobro de la indemnización establecida en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, advertiremos que dicha situación habitualmente se producirá cuando, al amparo de lo dispuesto en el artículo 591 de la LCrim., el imputado hubiere constituido una garantía a requerimiento del órgano judicial a fin de cubrir total o parcialmente el importe de la responsabilidad civil reclamada por el Abogado del Estado y el resto de responsabilidades económicas –multa y costas– a las que pudiera ser condenado (art. 589 LCrim.).

Luego, en este caso, puesto que no dispone de la garantía que tiene que ejecutar, el órgano de recaudación viene obligado a dirigirse al juez o tribunal que dictó la sentencia condenatoria a fin de que ordene su ejecución. En particular: a) Cuando se trate de fondos depositados en la cuenta de consignaciones del juzgado, ordenará a la entidad de crédito correspondiente que proceda a transferirlos a la Administración Tributaria; b) Cuando se trate de avales constituidos por entidades de crédito o de fianzas personales, ordenará al avalista o fiador que proceda al pago de la suma garantizada, en cuyo caso puede indicar que el ingreso se realice directamente ante el órgano de recaudación; c) Y, finalmente, cuando se trate de otro tipo de garantías (hipotecas mobiliarias o inmobiliarias), cabe interrogarse acerca de si, con carácter previo al embargo, debe iniciarse un procedimiento judicial de realización (art. 636 LEC) o bien, puede habilitarse a la Administración Tributaria para que siga el procedimiento administrativo de enajenación ²⁴.

En cualquier caso, lo que en esta sede nos interesa destacar es que en materia de ejecución de garantías, si bien se aplicará la regla de preferencia establecida en apartado primero del artículo 168 de la LGT, no se cumplirá la indicación de que la ejecución de la garantía debe realizarse en el procedimiento de apremio, pues habiéndose constituido ante un órgano judicial entendemos que la decisión acerca del modo de proceder queda excluida del ámbito de competencia del órgano de recaudación. Más aún, incluso se nos suscitan dudas razonables acerca de la aplicación en estos casos de la facultad de sustitución recogida en el apartado segundo del artículo 168 de la LGT.

²⁴ Para CACHON CADENAS, las características comunes entre el embargo y las garantías reales como la prenda y la hipoteca determinan que: «[...] resulta innecesario embargar los bienes hipotecados o pignorados. Una vez incoada la ejecución, esos bienes pueden ser sometidos a la actividad de apremio, sin necesidad de practicar sobre los mismos el embargo», CACHON CADENAS, M.: «El embargo», J.M. Bosch Editor, 1991, pág. 101.

3.3. El embargo de los bienes del condenado

La regulación de la práctica del embargo en el procedimiento administrativo de apremio (desarrollada en los arts. 169 a 172 LGT y en los arts. 75 a 93 RGR) probablemente sea la que con mayor grado de identidad se aplica cuando lo que se recaudada en vía ejecutiva es la indemnización reconocida a la Administración Tributaria en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública. Tanto es así que resultaría plausible entender que la remisión que efectúa la disposición adicional décima de la LGT se refiere precisamente a estas normas.

La literalidad de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 del RGR parece que confirma esta impresión pues, en lugar de regular las especialidades formales del procedimiento de apremio para exigir el pago de la indemnización, se limita a indicar que, a los efectos de la práctica de embargos, trabas y enajenaciones de bienes, se procederá a su acumulación con el procedimiento administrativo de apremio que ya se siga contra el deudor.

En coherencia con todo lo que llevamos expuesto hasta ahora es evidente que no podemos compartir la solución que propone la norma reglamentaria, dando a entender que el tránsito entre la fase judicial a la fase administrativa se produce mediante una simple incorporación de deudas a efectos de la práctica del embargo. Las razones que fundamentan nuestra postura son diversas. De una parte, del texto de la disposición adicional décima de la LGT se desprende que la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se realizará por el *procedimiento administrativo* de apremio. Luego la remisión legal es a un procedimiento considerado en su conjunto y no a las concretas actuaciones que en el seno de dicho procedimiento puedan desarrollarse. De otra, la acumulación que promueve el artículo 128 del RGR plantea más problemas que soluciones.

En primer lugar, como ya se ha expuesto, la norma reglamentaria nada dice acerca del modo de proceder en caso de que no se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias al que acumular la deuda por responsabilidad civil derivada de delito. En segundo lugar, la acumulación de la deuda a un procedimiento de apremio ya iniciado no puede justificar que no se adopte un acto formal de inicio de la fase administrativa de exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Y, finalmente, la diversa naturaleza jurídica del título ejecutivo determina la aplicación de cauces distintos para formalizar la oposición del interesado ante las actuaciones de los órganos de recaudación; razón por la cual la acumulación de deudas tributarias y deudas por responsabilidad civil resulta de difícil aplicación²⁵.

Por ello, a nuestro modo de ver, ni siquiera en el caso de que se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias podría producirse la incorporación –que no acumulación– de la deuda en concepto de responsabilidad civil. En consecuencia, entendemos que será necesario instruir un procedimiento de apremio diferenciado para el cobro de la indemnización reconocida a

²⁵ Respecto a las deudas por responsabilidad civil, considerando que no se expide la providencia de apremio, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 167.3 de la LGT. Asimismo, en cuanto a los motivos de oposición a la diligencia de embargo difícilmente podrán invocarse las causas recogidas en las letras b) y d) del artículo 170.3 de la LGT. Finalmente, en cuanto a la oposición a la realización de los actos de enajenación, entendemos que únicamente cabe alegar el pago de la deuda o la irregularidad de la diligencia de embargo.

la Administración Tributaria. Una vez iniciado dicho procedimiento, y para evitar problemas de imputación de pagos, también pensamos que no es aconsejable mezclar deudas sujetas a distinto régimen jurídico en una misma diligencia de embargo.

3.4. La realización de los bienes embargados

En lo que se refiere al cauce formal para la realización de los bienes embargados en el seno de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil de un delito contra la Hacienda Pública, no se advierte ninguna diferencia sustancial respecto a los modos de proceder a la enajenación de los bienes del deudor tributario desarrollados en el artículo 172 de la LGT y en los artículos 97 a 112 del RGR²⁶. Sin embargo, mayores dudas se suscitan cuando se trata de la realización de bienes embargados por el órgano judicial al decretar la adopción de medidas cautelares (art. 597 LCrim.) en la pieza de responsabilidad civil iniciada simultáneamente con la presentación de la querrela²⁷.

Ante dicha tesitura, por otra parte muy habitual en este tipo de procedimientos, a los órganos de recaudación se les presentan dos opciones: la primera es reembargar los bienes previamente embargados por el juez. La segunda es solicitar al juez que convierta el embargo judicial en administrativo²⁸, o bien que ordene la sustitución de la autoridad competente para instar su realización²⁹.

El principal inconveniente de la primera alternativa es que, en alguna ocasión, puede llegar a perjudicar el rango de la traba en caso de que, después de adoptar la medida cautelar de carácter judicial, sobre los mismos bienes se hubieren adoptado otros embargos o se hubieren constituido garantías de naturaleza real que sean preferentes frente al posterior embargo administrativo. Por el contrario, la segunda opción plantea de nuevo el debate acerca de la exclusividad de la función jurisdiccional³⁰.

²⁶ Quizás podría no resultar aplicable la figura de la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública prevista en el artículo 170.2 de la LGT, en la medida en que el título ejecutivo tiene un origen judicial y no tributario.

²⁷ Según CACHON CADENAS: «[...] dado que la situación procesal que se puede obtener con el embargo ejecutivo ya se ha obtenido mediante el embargo preventivo, la subsistencia de este hace innecesaria la verificación del ejecutivo cuando se incoe el proceso de ejecución. En este caso, cabe iniciar directamente la actividad de apremio sobre los bienes sujetos a embargo preventivo. En realidad lo que ocurre es que se produce la conversión o transformación del embargo preventivo en ejecutivo». CACHON CADENAS, M.: «El embargo», cit., pág. 99.

²⁸ Sobre la conversión de medidas cautelares mención especial merece la regla contenida en el artículo 81.5 a) de la LGT, según la cual los efectos jurídicos de los embargos administrativos adoptados cautelarmente durante la tramitación de un procedimiento tributario de comprobación o investigación, en lugar de quedar sin efecto una vez transcurrido su plazo legal de vigencia, pueden mantenerse en caso de que se conviertan en medidas cautelares judiciales. Luego, de lo que se trata es de aplicar la regla inversa cuando se ejecuta la sentencia condenatoria, para lo cual: a) O bien la medida cautelar retorna a su carácter administrativo inicial; b) O bien, si se adoptó por decisión judicial, bastará con conferir al órgano de recaudación las facultades necesarias para instar su realización.

²⁹ Sobre la modificación de las medidas cautelares, el artículo 743 de la LEC dispone que: «[...] podrán ser modificadas alegando y probando hechos o circunstancias que no pudieron tenerse en cuenta al tiempo de su concesión o dentro del plazo para oponerse a ellas».

³⁰ De todos modos, para salvar dicho reparo cabría acudir a la figura prevista en apartado segundo del artículo 636.2 de la LEC en el sentido de considerar a los órganos de recaudación como una entidad especializada en la práctica de procesos públicos de enajenación patrimonial, de modo que la orden judicial para que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil lleve implícita la encomienda para que, en su caso, se proceda a la realización de los bienes embargados por el órgano judicial.

A nuestro modo de ver, no se trata de actuaciones excluyentes sino en todo caso complementarias. Es evidente que, cuando los bienes sobre los que recae la medida cautelar no figuran inscritos en un Registro Público³¹ o respecto a los cuales no consta su afección al pago de otra deuda, el principio de eficacia aconseja proceder al reembolso administrativo³². Por el contrario, en aquellos casos en los que la efectividad de la acción de cobro dependa de la vigencia de la medida cautelar adoptada por el órgano judicial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 731.1 de la LEC, el órgano de recaudación deberá instar su ejecución, solicitando al juez que le autorice a realizar a través del procedimiento administrativo tanto los bienes embargados como los bienes sobre los que se hubiere constituido alguna garantía real para asegurar el pago de la responsabilidad civil³³.

Por otra parte, en sede de realización de los bienes embargados, mención especial merece la regla establecida en el artículo 172.3 de la LGT según la cual no se procederá a la enajenación hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo en caso de fuerza mayor, riesgo de pérdida o bienes perecederos. A nuestro modo de ver, esta norma tributaria, que impide iniciar el trámite de enajenación entre tanto no concluyan los procedimientos de revisión que afecten al acto administrativo que constituye el título en el que la deuda tributaria tiene su origen, no resulta de aplicación a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, habida cuenta de que el título del que proviene la fuerza ejecutiva es una resolución judicial.

Por consiguiente, la interposición de un recurso (por lo general de apelación) contra la sentencia condenatoria no debería impedir el inicio de la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, siempre que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima de la LGT, la representación procesal de la Administración Tributaria solicite (y el juez acuerde) la ejecución provisional. De todos modos, en este caso, quizás cabría considerar de aplicación lo dispuesto en el artículo 531 de la LEC acerca de la suspensión de la ejecución provisional³⁴.

4. La terminación del procedimiento de apremio

Como cualquier procedimiento de ejecución patrimonial, el procedimiento administrativo de apremio concluye cuando se consigue el ingreso forzoso de la deuda, ya sea como consecuencia del pago realizado por el deudor antes de la enajenación de sus bienes, ya sea como consecuencia de la

³¹ Estamos pensando fundamentalmente en el embargo de salarios, pensiones, depósitos bancarios o activos financieros.

³² En estos casos, al decaer la medida cautelar, el embargo administrativo constituirá la única afectación constituida sobre el bien o derecho susceptible de ejecución.

³³ En este sentido resulta oportuno citar el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 9 de julio de 2007 en el que se resuelve la apelación contra una resolución adoptada por el juez de instancia en la que deniega la conversión o sustitución del embargo solicitada por la Administración Tributaria. Según la Audiencia Provincial de Barcelona: «Efectivamente, regulado el deber, la norma es imperativa, de remitir testimonio ordenando a la AEAT que se proceda a la exacción, es decir, delegar en la AEAT por el procedimiento de apremio la recaudación de la responsabilidad civil *ex delicto* en este tipo de delitos, lo que ahora se solicita no es sino una consecuencia lógica, coherente y adecuada respecto a dicha delegación que en nada afecta al principio de exclusividad de la función jurisdiccional».

³⁴ Según dicho precepto: «Se suspenderá la ejecución provisional de pronunciamiento de condena al pago de cantidades de dinero líquidas cuando el ejecutado pusiere a disposición del Juzgado, para su entrega al ejecutante [...] la cantidad a la que hubiere sido condenado más los intereses correspondientes y las costas que se hubieren producido hasta ese momento [...]».

aplicación del importe obtenido de los terceros que resulten adjudicatarios los bienes enajenados. No obstante, las actuaciones ejecutivas también finalizarán cuando el órgano de recaudación no hubiere localizado elementos patrimoniales titularidad del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe del débito apremiado.

De las causas generales de terminación establecidas en el artículo 173.1 de la LGT, al procedimiento de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se aplicarán las previstas en sus apartados a) y b). Sin embargo, en lo que se refiere a la terminación como consecuencia de la extinción de la deuda por una causa distinta al cumplimiento, de entre las indicadas en el artículo 59.1 de la LGT no parece que pueda aplicarse en estos casos ni la condonación³⁵ ni la compensación de oficio³⁶.

En cuanto a la extinción por prescripción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo –que sostiene sin vacilar el carácter no tributario de la deuda–, el régimen jurídico a considerar no puede ser otro que el propio de las acciones civiles que no tienen señalado un plazo de ejercicio (*actio iudicati*)³⁷. Por otra parte, de entre las causas de extinción enumeradas en el artículo 1.156 del Código Civil, tampoco consideramos aplicables: ni la pérdida de la cosa debida³⁸ ni la confusión³⁹ ni menos aún la novación⁴⁰.

4.1. El ingreso forzoso de la indemnización

El pago forzoso de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública se producirá cuando el ingreso de la cantidad debida se produzca una vez iniciado el procedimiento administrativo de apremio. Luego, de conformidad con lo establecido en el artículo 172.4 de la LGT, en caso de que el deudor realice el ingreso

³⁵ La condonación de la deuda no solo resultaría contraria a lo dispuesto en los artículos 8 y 18 de la LGT sino fundamentalmente a lo establecido en el artículo 7 de la LGP.

³⁶ Tratándose de una deuda por responsabilidad civil, la figura que en mayor medida se asemeja a la compensación voluntaria regulada en el artículo 72 de la LGT es la dación en pago regulada en el artículo 1.175 del Código Civil. En cuanto a la compensación de oficio prevista en el artículo 73 de la LGT, entendemos que en estos casos lo adecuado es embargar el crédito tributario reconocido al interesado, proceder a su realización y posterior imputación a la deuda por responsabilidad civil.

³⁷ Por su naturaleza de crédito reconocido en una sentencia, debería aplicarse lo dispuesto en los artículos 1.964 y 1.971 del Código Civil, de modo que su plazo de prescripción será de 15 años a contar desde la fecha en que se produjo la firmeza de la resolución judicial. No obstante, para los autores que consideran que no se produce la *mutación* en la naturaleza de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública, el único plazo de prescripción a considerar es el propio de las obligaciones tributarias. En sentido contrario, quien sostenga que la naturaleza jurídica de la obligación que recae sobre el condenado al pago es equiparable a la responsabilidad extracontractual o aquiliana, necesariamente debe concluir que, según lo establecido en el artículo 1.968 del Código Civil, su plazo de prescripción es de un año.

³⁸ Al tratarse de una obligación dineraria difícilmente puede invocarse la pérdida, pero es que además el propio artículo 1.185 del Código Civil excluye esta causa de extinción para el caso de obligaciones de dar una cosa cierta y determinada que procediere de un delito o falta.

³⁹ Aunque en el ordenamiento tributario se producen situaciones semejantes a la confusión (fundamentalmente en materia de deuda aduanera o en caso de fallecimiento del deudor con sucesión a favor del Estado) no parece que proceda su aplicación cuando se trata de deudas no tributarias.

⁴⁰ Por el carácter indisponible de los créditos de naturaleza pública, difícilmente puede darse un supuesto de novación ni subjetiva ni objetiva.

de la indemnización antes de que se proceda a la enajenación de sus bienes, la Administración Tributaria procederá a levantar los embargos que hubiere acordado. Asimismo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 128.4 a) del RGR, pondrá dicha circunstancia en conocimiento del órgano judicial ⁴¹.

a) Los criterios de imputación de pagos

Cuando el ingreso forzoso se produzca como consecuencia de la enajenación de los bienes del deudor, la cuestión principal a resolver es determinar el modo de proceder a la imputación del pago pues, según se produzca un exceso o un defecto en el importe obtenido, las reglas contenidas en el artículo 63 de la LGT pueden llegar a colisionar con lo dispuesto en el artículo 126 del CP ⁴².

Si el importe obtenido resulta superior al montante de la indemnización establecida en la sentencia, en principio, el órgano de recaudación deberá remitir al juez el remanente que resulte una vez cancelada la deuda cuya exacción le ha sido encomendada ⁴³. Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 169.1 de la LGT, el importe a cubrir con lo que se obtenga de la realización de los bienes embargados no solo comprende el principal de la deuda no ingresada, sino también los recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora que se hubieren devengado y las costas del procedimiento de apremio.

Respecto a los recargos, a la vista de lo indicado en el apartado primero del artículo 128 del RGR, es evidente que no formarán parte de la cantidad a cubrir por el importe obtenido de la enajenación. En cuanto a los intereses de demora, en principio, según lo establecido en la disposición adicional décima de la LGT, forman parte de la indemnización ⁴⁴. Por el contrario, en lo que se refiere a las costas, entendemos que debe de prevalecer la regla de imputación penal, de modo que su aplicación no puede realizarla el órgano de recaudación sino que deberán incluirse junto al resto de costas causadas durante la sustanciación del proceso penal a fin de que el juez, previa la correspondiente liquidación, ordene su cancelación con cargo al remanente que le haya remitido la Administración Tributaria ⁴⁵.

⁴¹ Según el artículo 81 del CP el pago de la responsabilidad civil es un requisito necesario para conceder la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad. Asimismo, con arreglo a lo establecido en el apartado primero del artículo 136.1 del CP también constituye un requisito para proceder a la cancelación de los antecedentes penales del condenado.

⁴² Así lo advierte COLOMA CHICOT cuando pone de manifiesto que: «[...] en la ejecutoria penal van a tener que realizarse ejecuciones dinerarias por cuantías posiblemente superiores a las que se encomiende ejecutar a la Administración Tributaria, en virtud de la disposición adicional ahora comentada. Debe tomarse asimismo en consideración que el artículo 126 del CP establece la imputación que debe realizarse con las cantidades aprehendidas al condenado y demás responsabilidades civiles (en primer lugar la responsabilidad civil y luego gastos realizados por el Estado, costas de ambas partes y la multa) por ello la articulación de dos ejecuciones dinerarias, una en la ejecutoria penal y otra en la sede de la Administración Tributaria resultará problemática», COLOMA CHICOT, A.: «La responsabilidad civil...», cit., pág. 6.

⁴³ Sería absurdo entender que la Administración Tributaria debe remitir a la cuenta de consignaciones del juzgado la totalidad de lo obtenido para seguidamente recibir el correspondiente mandamiento de devolución por el importe de la responsabilidad civil.

⁴⁴ En esta sede cabría interrogarse si se trata de los intereses de demora generados hasta la fecha de la resolución judicial, o de aquellos devengados hasta la fecha de realización del ingreso. En el primer caso, su importe forma parte del principal de la deuda. En el segundo, se incluirían también los devengados durante la tramitación del procedimiento administrativo de apremio.

⁴⁵ En este caso, parece que la regla decisoria es el artículo 246 de la LCrim. según el cual: «Si los bienes del penado no fueren bastantes para cubrir todas las responsabilidades pecuniarias se procederá para el orden y preferencia de pago, con arreglo a lo establecido en los artículos respectivos del Código Penal.»

Por otra parte, en materia de imputación también puede producirse un conflicto cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128.1 del RGR, en la diligencia de embargo, junto a la deuda por responsabilidad civil, se hubieren incluido otras deudas tributarias pendientes de pago. En este supuesto, si el importe obtenido con la enajenación de los bienes embargados no cubre la totalidad de las deudas incluidas en la diligencia de embargo, la colisión entre el artículo 126 del CP y el artículo 63.3 de la LGT será inevitable, razón por la cual en el apartado anterior desaconsejábamos dicha acumulación.

Para resolver esta situación podemos acudir a distintas reglas. Una de ellas es aplicar el criterio tributario de la antigüedad de la deuda, en cuyo caso es obligado determinar la fecha en que la indemnización resulta exigible. Otra posibilidad es aplicar la norma de concurrencia de procedimientos ejecutivos, habida cuenta de que la exacción de la responsabilidad civil por parte de la Administración Tributaria se integra en un procedimiento judicial de ejecución forzosa. Finalmente, también podría utilizarse el criterio general del artículo 1.174 del Código Civil y establecer la prelación en función de la mayor o menor onerosidad para el deudor, aunque no parece que dicha circunstancia pueda ser determinante para resolver el conflicto.

Si se aplica la primera de las soluciones propuestas, la fecha de referencia para establecer la prelación a efectos de imputación debe ser la de la firmeza de la resolución judicial por la que se condena al autor de un delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización. Este criterio, que facilita la ordenación temporal atendiendo a la exigibilidad del crédito, probablemente sea el que en mayor medida se ajuste a la prelación objetiva que corresponde aplicar considerando que respecto a todas las deudas incluidas en la diligencia de embargo el acreedor es único. Sin embargo, no tiene en cuenta la relación de preferencia de la acción ejecutiva que, respecto a cada una de dichas deudas, se haya ejercitado.

Si se opta por la segunda posibilidad –más acorde con la naturaleza jurídica de la situación que se plantea–, la norma aplicable para resolver esta cuestión sería el artículo 164.1 a) de la LGT. No obstante, aunque el procedimiento de ejecución de la responsabilidad civil tiene un origen inequívocamente judicial, si en la diligencia de embargo dictada por el órgano de recaudación se acumulan las deudas tributarias con la deuda por responsabilidad civil, se producirá una unicidad de fechas que impedirá determinar el orden de preferencia. Por ello, en este caso, lo que habría que confrontar a fin de establecer el orden de imputación es: de una parte, la fecha en la que se adopta el auto en virtud del cual el juez encomienda a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil; y, de otra, la fecha en la que se dictó la providencia de apremio correspondiente a las deudas tributarias con las que la deuda en concepto de indemnización se acumuló a efectos del embargo.

b) La liquidación de intereses del periodo ejecutivo

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.2 c) de la LGT, el inicio del periodo ejecutivo determina la exigencia de intereses de demora calculados sobre el importe no ingresado en plazo y por el tiempo al que se extienda el retraso. Por su parte, el artículo 72.3 del RGR, indica que el tipo

de interés aplicable para cuantificar la deuda en concepto de intereses del periodo ejecutivo será el que se establezca por la normativa tributaria o la presupuestaria según se trate de deudas tributarias o de sanciones en el primer caso, o de deudas no tributarias en el segundo. Al propio tiempo, el artículo 128.1 del RGR señala que, junto con la responsabilidad civil fijada en la sentencia condenatoria, se exigirán los intereses que se devenguen desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de su ingreso y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiere acordado otra cosa.

Frente a este régimen jurídico, el artículo 576.1 de la LEC dispone que toda sentencia que condene al pago de una cantidad líquida determina a favor del acreedor el devengo de un interés anual igual al del interés legal del dinero incrementado en dos puntos. Luego, aplicando dicho precepto, la falta de ingreso de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública determinará el deber de satisfacer los intereses de mora procesal calculados sobre el importe de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria.

Planteada la cuestión en estos términos, y habida cuenta de que la disposición adicional décima de la LGT nada dice acerca de la naturaleza de los intereses a exigir al condenado que no satisface la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, es obligado pronunciarse acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable para calcular la cantidad que, en concepto de intereses del periodo ejecutivo, deben satisfacerse por el retraso en el pago de la responsabilidad civil. La opción por uno u otro régimen no solo incidirá en la determinación del órgano competente para liquidar y exigir los intereses devengados entre la fecha en la que la sentencia condenatoria adquiere firmeza y la fecha del ingreso, sino que también resultará fundamental para establecer el tipo de interés aplicable para calcular su importe.

Si consideramos que la remisión que realiza la disposición adicional décima de la LGT a favor del procedimiento administrativo de apremio tiene un carácter estrictamente formal, en la gestión recaudatoria de las deudas por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública únicamente serán de aplicación de las normas incluidas en la Sección Segunda del Capítulo V de la LGT y las del RGR que las desarrollan. En este caso, al quedar excluidos los artículos 26.2 y 161.4 de la LGT del ámbito objetivo de la remisión, la determinación de los intereses a exigir por la demora en el ingreso de la indemnización necesariamente debe realizarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 576 de la LEC, en cuyo caso lo dispuesto en el artículo 128 del RGR resulta inaplicable y falto de toda cobertura legal, pues difícilmente puede sostenerse que el órgano de recaudación pueda por sí mismo exigir el pago de unas cantidades para cuya liquidación debe aplicar una norma ajena al Derecho Tributario.

Luego, de mantenerse esta interpretación, cabría concluir que corresponde al juez de lo penal practicar la liquidación de los intereses de mora procesal una vez que por el órgano de recaudación le haya sido comunicado el total ingreso de la responsabilidad civil en el procedimiento de apremio seguido contra los bienes del condenado. Si una vez liquidados los intereses se produce el ingreso, tales cantidades deberán ser puestas a disposición de la Administración Tributaria en su condición de acreedora. Por el contrario, en caso de que no se proceda al ingreso, cabe preguntarse si el juez puede ordenar su exacción por la vía administrativa de apremio.

Para resolver esta última cuestión es preciso pronunciarse acerca de la naturaleza jurídica de la deuda que, en concepto de intereses de mora procesal, viene obligado a satisfacer el condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Quien entienda que se trata de una prestación accesoria a la principal y que, por consiguiente, participa de su misma naturaleza, necesariamente concluirá que para su exacción cabe seguir el cauce previsto en la disposición adicional décima de la LGT. Por el contrario, quien considere que se trata de una responsabilidad patrimonial que no deriva de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública sino en el incumplimiento del deber de satisfacer la cantidad fijada en la sentencia, concluirá que únicamente al juez sentenciador compete iniciar la ejecución forzosa sobre el patrimonio del moroso.

Una interpretación alternativa es entender que la remisión que se realiza por la disposición adicional décima de la LGT tiene un contenido material de modo que, no solo habilita a la aplicación de las normas incluidas en la Sección Segunda del Capítulo V de la LGT, sino de todas aquellas otras que, independientemente de su ubicación sistemática, configuran el régimen jurídico de la vía de apremio. En este caso, los intereses de demora se liquidarían y exigirían por el órgano de recaudación sin necesidad de intervención del juez de lo penal.

Esta segunda lectura, aunque permite dotar de contenido a lo dispuesto en el artículo 128 del RGR, no resuelve la cuestión de cuál debe ser el tipo de interés aplicable para la determinación de la cuantía a exigir en concepto de intereses del periodo ejecutivo. Considerando que la norma reglamentaria guarda silencio respecto a esta cuestión y habida cuenta de que no se trata de una deuda liquidada por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 72.3 del RGR debería aplicarse el tipo de interés legal del dinero sin incremento alguno, ni el tributario, ni el procesal. Esta conclusión que resulta coherente con la caracterización jurisprudencial de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se contradice con la naturaleza jurídica de los intereses de demora que, por mandato de la disposición adicional décima de la LGT, forman parte de la responsabilidad civil. Es decir, carece de sentido alguno que por el periodo que media entre la fecha de finalización del plazo voluntario de ingreso de la cuota tributaria defraudada y la fecha de la sentencia condenatoria se exija el pago de los intereses de demora tributarios, y entre la fecha de firmeza de dicha sentencia y la fecha del ingreso de la indemnización, únicamente se exija el pago de los intereses legales.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de evidenciar una vez más la deficiente regulación del procedimiento de recaudación de esta clase de deudas, la interpretación que, siendo respetuosa con la competencia funcional del juez de lo penal, resulta más eficiente desde la perspectiva de la gestión recaudatoria, es aquella en virtud de la cual se concluye que corresponde al órgano de recaudación liquidar y exigir el pago de los intereses del periodo ejecutivo previa aprobación judicial de su importe calculado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 576 de la LEC. Con ello, al tiempo que se consigue integrar la liquidación de los intereses del periodo ejecutivo en el mismo procedimiento administrativo de apremio iniciado para proceder a la exacción de la responsabilidad civil, mediante la figura de la aprobación judicial del importe calculado por la Administración, dicha cuestión queda en último término sujeta a la decisión del juez sentenciador. Además, considerando que el interés de mora procesal es incluso superior al interés de demora tributario, las consecuencias económicas del retraso en el pago en ningún caso beneficiarán al condenado moroso.

4.2. La declaración de insolvencia

Según el artículo 173.1 b) de la LGT el procedimiento de apremio termina con el acuerdo por el que se declara el crédito incobrable, sin perjuicio de su ulterior reanudación en caso de que, durante el plazo de prescripción, se tenga conocimiento de la solvencia sobrevenida de alguno de los obligados al pago (art. 173.2 LGT). Luego, no se trata tanto de una terminación definitiva de la vía de apremio como de la finalización de las actuaciones de localización de bienes o de identificación de responsables que no hayan dado resultado ⁴⁶.

Cuando dicha situación se produce respecto de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, el artículo 128.4 c) del RGR establece que el órgano de recaudación deberá informar al órgano judicial responsable de la ejecución de la sentencia condenatoria. Luego, en principio, no se aprecia un tratamiento diferencial de la declaración de insolvencia del obligado al pago según se trate de un procedimiento de apremio de deudas tributarias o de la exacción de la responsabilidad civil. En todo caso, considerando lo establecido en el artículo 76.2 de la LGT, cabría plantearse cuál es el plazo que debe transcurrir entre la declaración de crédito incobrable y la terminación definitiva del procedimiento de apremio como consecuencia de la extinción de la deuda por prescripción.

Si tomamos como referencia la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada de un delito, deberíamos concluir que la rehabilitación de la acción ejecutiva contra los bienes del condenado puede producirse durante los 15 años posteriores a la declaración de crédito incobrable. Si, por el contrario, tomamos como referencia el plazo de prescripción aplicable a la acción de cobro de las deudas de derecho público, concluiremos que dicha terminación se producirá a los cuatro años ⁴⁷.

Una vez más, parece que se reproduce el debate acerca del contenido y carácter de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria como perjudicada por un delito contra la Hacienda Pública. De todos modos, a lo que en estos momentos interesa, cabría entender que el procedimiento administrativo de apremio concluye definitivamente si después de declarar el crédito incobrable transcurren más de cuatro años sin que el órgano de recaudación realice ninguna actuación encaminada a obtener el ingreso de la deuda. Pero una cosa es que termine la vía de apremio iniciada por orden del juez y otra muy distinta es que se extinga la obligación de pago que pesa sobre el condenado.

Luego, a nuestro modo de ver, mientras se mantenga la posición jurisprudencial acerca de la naturaleza no tributaria de la responsabilidad patrimonial que recae sobre el autor del delito contra la Hacienda Pública, lo coherente es entender que la prescripción del crédito reconocido en la sentencia no se produce hasta que transcurren 15 años sin que conste la realización de una actuación interruptiva. Por ello, aunque hubiere finalizado un procedimiento de apremio no habría inconveniente en iniciar otro distinto si posteriormente se produce la solvencia del obligado al pago, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de que el condenado realice voluntariamente el ingreso de la

⁴⁶ En este sentido, según lo dispuesto en el artículo 104.1 de la LGT, las actuaciones del procedimiento de apremio podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

⁴⁷ Así lo establece con carácter general el artículo 15.1 b) de la LGP.

deuda⁴⁸. De todos modos, para iniciar otro procedimiento administrativo de apremio sería necesario que por el juez se ordenare nuevamente a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil.

5. La extensión en vía administrativa del ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial del condenado

Al confrontar las facultades de la Administración Tributaria para la recaudación de la indemnización que se le reconoce en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, es ineludible interrogarse acerca de si existe la posibilidad de extender el ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial más allá del que viene delimitado en la resolución judicial. Dicho de otro modo, ¿cabe iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad para obtener el cobro de la indemnización cuando los bienes de los condenados resultan insuficientes?

En principio, la respuesta debe ser negativa, pues los artículos 41 a 43 de la LGT se refieren únicamente a las deudas tributarias. Además, los artículos 174 a 177 de la LGT se ubican en la Sección 3.^a del Capítulo V del Título III de la LGT, y por ello, tal como indicábamos en apartados anteriores, quedarían excluidos de la remisión que la disposición adicional décima de la LGT realiza respecto al procedimiento de apremio.

De todos modos, la normativa tributaria regula un supuesto muy específico de responsabilidad solidaria cuya aplicación analógica merece ser considerada. Nos referimos a las actuaciones descritas en los distintos apartados del artículo 42.2 de la LGT cuyo denominador común es la elusión maliciosa de los bienes susceptibles de ejecución forzosa. En otras palabras, si la Administración Tributaria inicia un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil y se produce alguna de las situaciones descritas en la norma tributaria –particularmente el incumplimiento de una orden de embargo–, la respuesta jurídica a dicha situación nada tiene que ver con la ejecución de la sentencia penal –pues, en este caso, el acto ilícito lo realiza un tercero–, de modo que la solución debe hallarse en las normas que regulan la relación que se establece entre el destinatario de la orden de embargo y el órgano de recaudación.

Por consiguiente, a nuestro modo de ver, la naturaleza tributaria o no tributaria de la deuda no constituye el elemento determinante para decidir la aplicación de la regla de derivación de responsabilidad, sino que el presupuesto para su aplicación es la titularidad de la acción ejecutiva y, por ello, cabe aplicar lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT respecto a todas aquellas deudas exigidas mediante un procedimiento administrativo de apremio, incluida la que tiene su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

La principal objeción a este planteamiento proviene de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 42.2 de la LGT pues, para determinar los obligados solidarios al pago, se refiere a las *deudas*

⁴⁸ Al no tratarse de una deuda tributaria no rige lo dispuesto en los artículos 69 y 221 de la LGT.

tributarias pendientes. Luego, todos aquellos autores que sostengan la naturaleza civil de la responsabilidad patrimonial del condenado por un delito contra la Hacienda Pública rechazarán la utilización de la vía administrativa para luchar contra la insolvencia fraudulenta del obligado al pago de la indemnización, quedando como único cauce de actuación la imputación de un delito de alzamiento de bienes (art. 257 CP). Sin embargo, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública: «[...] comprenderá la deuda *tributaria* no ingresada con sus intereses de demora [...]». Luego, aunque la cuantía de dicha deuda venga determinada en la sentencia condenatoria, no por ello pierde su naturaleza originaria, en cuyo caso el órgano de recaudación competente para exigir el pago por vía de apremio podría derivar la responsabilidad a aquellas personas distintas del condenado que colaboren o resulten beneficiados por una transmisión o gravamen fraudulento de aquellos bienes o derechos susceptibles de ser embargados hasta el límite de su valor.

Por otra parte, mención especial merece lo dispuesto en el artículo 43.1 g) y h) de la LGT (introducidos mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para prevención del fraude fiscal), pues tipifican un supuesto de derivación de la responsabilidad inspirado en la doctrina del levantamiento del velo cuyo presupuesto de aplicación es la interposición –activa o pasiva– de personas jurídicas con la finalidad de eludir: «[...] la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública [...]». La amplitud de esta regla induce a pensar que dicho instrumento de actuación frente a los negocios jurídicos societarios realizados en fraude de acreedores puede utilizarse en todos aquellos casos en los que el sujeto activo del crédito sea la Administración Tributaria, circunstancia que concurre cuando lo que se reclama es el pago de la indemnización reconocida en la sentencia condenatoria. Por ello, también en este caso nos inclinamos por considerar aplicable esta vía de extensión subjetiva de la responsabilidad patrimonial cuando los bienes del condenado se encuentren bajo la titularidad formal de una persona jurídica.

II. LA CONCURRENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO CON OTROS PROCEDIMIENTOS JUDICIALES DE EJECUCIÓN PATRIMONIAL

Una de las situaciones en las que con mayor nitidez se pone de manifiesto la dificultad de adaptar las normas que regulan el procedimiento de recaudación a la exacción de una deuda cuyo origen no es una liquidación tributaria sino una resolución judicial se produce cuando, respecto a los bienes del condenado por un delito contra la Hacienda Pública, se dirigen diversos procedimientos de ejecución patrimonial (administrativos y judiciales), y particularmente en caso de que un proceso concursal concorra con un procedimiento de recaudación en vía de apremio iniciado por orden del juez de lo penal.

La causa de las dificultades interpretativas que se plantean respecto a la naturaleza, calificación y clasificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se encuentra en la *mutación* que experimenta el derecho al reintegro de la cuota defraudada desde el momento en que se presenta una denuncia por un presunto delito de defraudación, hasta el momento en que por el juez de lo penal se ordena a la Administración Tributaria que proce-

da contra el patrimonio del condenado que no ha satisfecho la indemnización fijada en la sentencia condenatoria.

Esquematisando las etapas por las que discurre la mutación de este singular derecho de crédito podemos distinguir, al menos, cuatro situaciones: a) Al realizarse el hecho imponible nace una obligación tributaria (art. 20.1 LGT), cuya cuota constituye el elemento objetivo del delito tipificado en el artículo 305 del CP; b) Al presentarse una denuncia por delito contra la Hacienda Pública se suspenden los procedimientos tributarios en general y el procedimiento inspector en particular, lo que determina que no puede practicarse la liquidación administrativa de la deuda defraudada (art. 180 LGT); c) En caso de sentencia condenatoria, el juez determina el importe de la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, debe satisfacer el condenado (art. 115 CP); d) Finalmente, si el condenado no efectúa el ingreso voluntario de la cantidad fijada en la sentencia, el juez encomienda a la Administración Tributaria su exacción por la vía de administrativa de apremio (dip. adic. décima LGT).

Como veremos a continuación, según el momento en que se produzca el inicio del procedimiento concursal, en la calificación del derecho de crédito que debe satisfacer el concursado predominará la naturaleza tributaria o civil de la obligación de pago, así como también el carácter administrativo o jurisdiccional del procedimiento ejecutivo que debe seguirse para obtener el ingreso forzoso de la cuota tributaria defraudada.

1. Nacimiento del derecho de crédito reconocido a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria

Según la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo el derecho de la Hacienda Pública a obtener una indemnización que compense el daño causado por el autor de un delito de defraudación tributaria nace con la sentencia condenatoria⁴⁹. Luego, todo parece indicar que, en su condición de crédito por responsabilidad extracontractual con origen en una resolución judicial, a efectos de concurso, se calificará con arreglo a la fecha de firmeza de la sentencia. Si esto es así, en aquellos casos en los que el obligado a pagar la indemnización incurre en situación de concurso de acreedores después de que se haya dictado la sentencia, el crédito por responsabilidad civil debería considerarse como concursal (art. 84.1 LC). Sin embargo, en aquellos casos en los que el concurso se inicia antes de que finalice el proceso penal, el crédito por responsabilidad civil debería considerarse como un crédito contra la masa o post-concursal (art. 84.2.10.º LC).

No obstante lo anterior, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT, la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria comprende la *deuda tri-*

⁴⁹ Véase por todas la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2005/714). En ella la Sala de lo Penal repasa su propia doctrina en materia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública y, entre otros aspectos, señala que: «[...] la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito [...] sino del delito mismo por lo que se ha afirmado que *forzosamente* ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (arts. 109, 110, y 116 CP) la indemnización correspondiente o *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria.»

butaria no ingresada más sus intereses de demora. Por consiguiente, aunque formalmente la determinación definitiva del importe de la indemnización corresponde al juez de lo penal, materialmente se trata de una obligación *ex lege* nacida con la realización del hecho imponible del tributo cuyo pago se ha eludido. Por ello, no resulta extraño que en las escasas ocasiones en las que los órganos de la jurisdicción mercantil se han pronunciado respecto a esta cuestión, si bien se han adoptado resoluciones de distinto signo, predominen aquellas que toman como fecha para valorar su inclusión o exclusión de la masa pasiva del concurso la correspondiente al devengo del tributo ⁵⁰.

Desde esta perspectiva, especial significación adquiere la doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ⁵¹ en la que, a efectos de calificación concursal, una deuda tributaria se entiende nacida en la fecha del devengo y no en la fecha en la que se practica la correspondiente liquidación, pues de aplicarse dicho criterio al crédito por responsabilidad civil *ex delicto*, únicamente tendrían carácter de créditos post-concursales aquellas indemnizaciones por delitos de defraudación que afecten a tributos devengados con posterioridad al inicio del concurso —es decir, los imputables a la administración concursal— pero no por los delitos imputables al concursado, pues en todos ellos el nacimiento de la deuda (devengo) se habrá producido antes de la declaración del concurso, sin perjuicio que la indemnización se encuentre pendiente de liquidación judicial.

A nuestro modo de ver, el principio de seguridad jurídica impone determinar el momento del nacimiento de cada crédito con referencia a una fecha cierta que no dependa de las vicisitudes del deudor, condición que, respecto a una deuda tributaria, únicamente cabe predicar del devengo del tributo eludido al cometer el delito. Sin embargo, adoptar dicha referencia temporal con respecto al momento en que se considera nacida la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación parece que contraviene el carácter declarativo que, según la doctrina reiterada de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, cabe atribuir a la sentencia condenatoria ⁵².

Esta dispar conceptualización que, del crédito por responsabilidad civil, realizan la jurisprudencia penal y la jurisprudencia mercantil podría tener su origen en la disociación que, a menudo, se pro-

⁵⁰ El Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Málaga en su Sentencia 111/2009, de 14 de abril, considera que: «[...] la referencia del apartado 5.º del artículo 91 de la LC lo es a la responsabilidad civil extracontractual y no a otra sin esa *conditio iuris* que hemos referido. Por otro lado el carácter derivado de la propia sentencia no es resarcitorio sino de restitución lo que abunda aún más a que de no haberse producido el hecho delictivo el crédito se situaría, de deberse, como concursal en atención al momento en que el mismo se genera. No es posible que una sentencia condenatoria penal modifique la calificación que correspondería al mismo.»

⁵¹ En la STS 590/2009, de 1 de septiembre, el Alto Tribunal, al valorar el momento en que se consideran nacidos los créditos por cuotas de IVA devengadas antes del inicio del concurso pero liquidadas con posterioridad, establece que: «[...] el momento de nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública, que es el de realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la LC».

⁵² En este sentido, LINARES GIL expresa la actual dicotomía cuando señala que: «[...] Aunque quizás sería lo más lógico que la declaración como responsabilidad civil contenida en la sentencia no perturbara la genuina naturaleza del crédito público subyacente, de manera que el delito fiscal sea tratado como un crédito tributario, y de forma similar en caso de delitos contra la Seguridad Social, no cabe desconocer la posición del Tribunal Supremo, en el ámbito penal, contraria a dicho reconocimiento». LINARES GIL, M.: «Incidencia en los créditos públicos del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica», en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 11, 2009, pág. 139.

duce entre el sujeto pasivo del tributo eludido y el responsable civil *ex delicto*. Es decir, si por aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 del CP, de los delitos cometidos por personas jurídicas responden las personas físicas que en ellas ostenten la condición de administradores de hecho o de derecho, en todos aquellos casos (los más frecuentes) en los que la defraudación delictiva tenga por objeto un impuesto cuyo sujeto pasivo es una sociedad (y particularmente el Impuesto de Sociedades), la condición de autor del delito –y por extensión de responsable civil– no coincidirá con la de obligado tributario. Luego, habida cuenta de que la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible no se extingue por el hecho de que se declare a un tercero responsable de su pago, para calificar la deuda a efectos concursales, y con carácter previo al establecimiento de la fecha en que se entiende nacida, es obligado distinguir si existe o no coincidencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil.

Si ambas condiciones se refieren a una misma persona ⁵³ es plausible entender que la deuda tributaria figura en el pasivo del deudor desde la fecha del devengo del tributo eludido. Luego, en este caso, a efectos de calificación concursal debería prevalecer la condición de sujeto pasivo a la de responsable civil pues, habida cuenta de que una y otra tienen por objeto la misma prestación económica, el pago que se realice extinguirá una única obligación.

Por el contrario, cuando exista divergencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil, cabe diferenciar: i) Si el concursado es el sujeto pasivo del tributo sin ser el autor del delito ⁵⁴, en cuyo caso la deuda tributaria figurará en su pasivo desde la fecha del devengo sin perjuicio de que se encuentre pendiente de liquidación; ii) Mientras que si el concursado no es el sujeto pasivo del tributo sino el responsable civil de una deuda tributaria ⁵⁵, dicha deuda no figura en su pasivo sino a partir de la fecha en la que resulte condenado como autor del delito de defraudación. Únicamente en este segundo supuesto tiene sentido aplicar la doctrina de la Sala de lo Penal acerca del carácter de responsabilidad extracontractual predicable de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, mientras que, en todos los demás, para establecer el momento del nacimiento del derecho de crédito de la Hacienda Pública consideramos más preciso extrapolar el planteamiento de la Sala de lo Civil.

2. Clasificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública

Una vez establecidos los criterios para calificar los créditos que tengan su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública en función de su nacimiento, a efectos de proceder a su clasificación concursal resulta fundamental diferenciar las situaciones que

⁵³ Esta circunstancia se producirá cuando el impuesto eludido sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y también respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) cuyo sujeto pasivo sea un empresario no societario o un profesional.

⁵⁴ Pensemos en la sociedad que ha eludido el pago de un impuesto propio (el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido) habiendo resultado condenado como autor del delito su administrador, estableciéndose en la sentencia que la sociedad es responsable civil subsidiaria del pago de la indemnización.

⁵⁵ En este caso, se trata de la persona física que, en condición de administrador de una sociedad, resulta condenada como autor de un delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia, declarada responsable civil directo del pago de la indemnización, pero el tributo eludido es un tributo cuyo sujeto pasivo es la sociedad.

pueden plantearse según si el concurso se inicia antes o después de que haya recaído la sentencia condenatoria en la que se fija la indemnización a cargo del autor de una defraudación tributaria delictiva.

2.1. Consecuencias del concurso iniciado con posterioridad a la sentencia condenatoria

Los efectos que, sobre el crédito por responsabilidad civil, produce la iniciación de un proceso concursal de fecha posterior a la sentencia condenatoria son de dos tipos: de una parte, y desde una perspectiva formal, es necesario determinar cuál de los dos procedimientos iniciados –el tributario o el judicial– es el preferente. De otra, desde una perspectiva sustantiva, es necesario establecer la prelación del derecho de crédito de la Hacienda Pública cuando, por la fecha en la que se entiende nacido, figura incluido en la masa pasiva del concursado.

2.1.1. Reglas para la determinación de la preferencia de procedimientos ejecutivos

Con carácter general el artículo 55 de la Ley Concursal (LC) dispone que declarado el concurso no podrán iniciarse apremios tributarios contra el patrimonio del concursado, sin perjuicio de que puedan continuarse los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiere dictado la providencia de apremio antes de la resolución judicial, y siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En un sentido semejante, el artículo 164.1 b) de la LGT establece que será preferente el procedimiento de apremio para la ejecución de los bienes o derechos embargados siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Sin embargo, en caso de concurrencia de la vía de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública con un procedimiento concursal dirigido contra el condenado, la regla de prioridad establecida en dichas normas no resuelve el posible conflicto pues, de lo establecido en el artículo 128 del RGR, se desprende que para iniciar la ejecución forzosa en vía administrativa de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no parece necesario dictar la providencia de apremio. Luego, si esto es así, resultará difícil sostener la preferencia temporal del procedimiento administrativo respecto al procedimiento concursal en la medida en que la Administración no dispone de un acto que refleje de modo indubitado en qué momento se han iniciado las actuaciones ejecutivas contra los bienes de deudor.

Ante ello, una posibilidad sería invocar la naturaleza materialmente jurisdiccional de la ejecución que desarrollan los órganos de recaudación a fin de establecer su preferencia respecto al proceso concursal. Es decir, habida cuenta de que, según la disposición adicional décima de la LGT, es el juez de lo penal quien encomienda la exacción de la deuda a la Administración Tributaria, el título ejecutivo que habilita el procedimiento administrativo no es la providencia de apremio (art. 167.2 LGT), sino la propia resolución judicial (art. 517.2.1.º LEC). Sin embargo, también en este caso se produce la paradoja de que, al encomendar la ejecución patrimonial a la Administración, el juez no llegar a adoptar el auto por

el que se despacha la ejecución *civil* sobre los bienes del deudor (art. 551 LEC), por lo que, una vez firme la sentencia, no se iniciará propiamente un proceso jurisdiccional de ejecución. Por consiguiente, la única referencia equivalente para decidir la preferencia de procedimientos ejecutivos es la fecha de la resolución (por lo general en forma de auto) mediante la que el juez de lo penal ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio.

En definitiva, si la declaración de concurso se produce con posterioridad a la resolución judicial por la que se ordena el inicio de la vía administrativa de apremio y siempre que esta se hubiere efectivamente iniciado ⁵⁶, podría aplicarse el régimen de preferencia establecido en el artículo 164.1 b) de la LGT con las restricciones que derivan del artículo 55 de la LC respecto a los bienes considerados *necesarios* para la continuidad del negocio. Sin embargo, cuando el concurso se inicia antes de que por el juez se encomiende a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil (o incluso después de producirse dicha orden pero antes del inicio efectivo de las actuaciones ejecutivas por parte de los órganos de recaudación), entendemos que lo dispuesto en el artículo 164.1 b) de la LGT resultará inaplicable.

2.1.2. Reglas para determinar la prelación del crédito por responsabilidad civil

Si la caracterización jurisprudencial de la responsabilidad civil en el delito de defraudación tributaria se llevara hasta el extremo, a efectos de su clasificación, habría que concluir que, tratándose de una responsabilidad civil extracontractual, se trata de un crédito con privilegio ordinario (art. 91.5 LC) en cuyo caso figurará en la masa pasiva por su importe íntegro ⁵⁷. Si por el contrario, atendiendo al verdadero origen de la deuda, concluimos en que se trata de un crédito tributario, a efectos de concurso, salvo aquellos que reúnan las condiciones indicadas en el artículo 90.1 de la LC (o en el art. 91.2 LC), se aplicará lo dispuesto en el artículo 91.4 de la LC. En este caso, el importe a incluir en la masa pasiva como crédito con privilegio general únicamente alcanzaría a la mitad de su importe. El resto tendrá la consideración de crédito ordinario (art. 89.3 LC), mientras que los intereses se clasificarían como crédito subordinado (art. 92.3 LC). Sanción tributaria no existirá por cuanto, de conformidad con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), la sanción penal excluye la sanción administrativa.

La primera opción conduce a la paradoja de que, alterando la naturaleza originaria del crédito, se consigue mejorar su tratamiento concursal. La segunda solución, si bien es cierto que se ajusta al verdadero origen de la deuda, también lo es que resulta contraria a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la LGT en el que únicamente establece el régimen de prelación para las deudas tributarias en sentido estricto ⁵⁸.

⁵⁶ Si no se han iniciado las actuaciones materiales de ejecución, resultará difícil mantener que existe un conflicto de competencias entre el juez del concurso y el órgano de recaudación.

⁵⁷ Este planteamiento se siguió, entre otros, por el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Oviedo, en la Sentencia de 5 de marzo de 2007, donde decreta la aplicación del artículo 91.5 de la LC argumentando que: «Pese a que por parte de la Agencia Tributaria no se ha aportado ningún documento que haga prueba de la existencia de un procedimiento penal iniciado, porque lo único que se aporta son sus propias actas de inspección a partir de las cuales se dice que se incoó el procedimiento, lo cierto es que la administración concursal ha venido reconociendo la existencia de dicho procedimiento y que tiene por objeto un delito fiscal [...]»

⁵⁸ No podemos dejar de compartir el planteamiento del profesor TEJERIZO cuando señala que: «La LGT es clara al respecto porque menciona específicamente a los créditos tributarios. No obstante, la cuestión se suscita porque el RGR (art. 34.1)

Para resolver esta cuestión, una vez más, entendemos que debería distinguirse según coincida o no la condición de sujeto pasivo con la responsable civil. Es decir, en aquellos casos en los que en la misma persona concurren ambas condiciones⁵⁹, predomina la naturaleza tributaria de la obligación de pago y, en consecuencia, el crédito se clasificará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91.4 LC. Por el contrario, cuando el condenado por el delito de defraudación no sea el propio sujeto pasivo del tributo, cabe distinguir dos posibles situaciones: a) El concursado es el sujeto pasivo; b) El concursado es el responsable civil.

En el primer caso es razonable entender que también debería prevalecer el carácter materialmente tributario de la obligación de pago y, en consecuencia, aplicar lo dispuesto en el artículo 91.4 de la LC. En el segundo, al tratarse de un tercero que, sin tener la condición de obligado tributario, resulta condenado a pagar una cantidad equivalente a la cuota defraudada con sus intereses de demora, dicha deuda no tiene su origen en la realización del hecho imponible sino en la realización del hecho delictivo. Por consiguiente, se trata de una responsabilidad civil extracontractual que se ajusta perfectamente a la definición establecida en el artículo 91.5 de la LC.

2.2. Consecuencias del concurso iniciado con anterioridad a la sentencia condenatoria

Cuando el proceso concursal se inicia antes de que se dicte la sentencia por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública las principales dudas se presentan en el momento de clasificar un crédito cuya liquidación se encuentra pendiente de resolución judicial.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC (en la redacción dada por el RD-Ley 3/2009, de 27 de marzo), desde la admisión a trámite de la querrela o denuncia por un delito contra la Hacienda Pública, las cantidades defraudadas, cuando no exista liquidación administrativa, se clasificarán como contingentes hasta su reconocimiento por sentencia judicial, en cuyo caso el artículo 87.3 de la LC dispone que serán reconocidos en el concurso sin cuantía propia aunque limitándose los derechos de voto y cobro. Una vez recaída sentencia firme, serán reconocidos en la cuantía y con la calificación que les corresponda.

Esta nueva regulación pretende zanjar una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de si los créditos por responsabilidad civil pendientes de liquidar por el juez de lo penal son condicionales –y por consiguiente, sujetos a condición resolutoria (art. 87.1 LC)– o bien contingentes, en cuyo caso la condición es suspensiva (art. 87.3 LC). Sin embargo, la solución adoptada por el legislador, si bien recoge la opción por la que mayoritariamente se han decantado los jueces de lo mercantil⁶⁰, no ter-

relaciona el derecho con los créditos de la Hacienda Pública, sin especificar a cuáles de ellos se refiere. En nuestra opinión, el problema debe resolverse a favor de la prevalencia de la LGT sobre el RGR, con la consecuencia ineludible de que el derecho de prelación ampara solo a los créditos tributarios», en TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias de la nueva Ley Concursal», *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, diciembre 2002, pág. 34.

⁵⁹ Dicha situación se producirá siempre que el tributo eludido al cometer el delito sea el IRPF. También se producirá en aquellos casos en los que la condición de sujeto pasivo recaiga en una persona jurídica que, al propio tiempo, ha sido condenada como responsable civil subsidiaria de la indemnización exigible al autor del delito (por lo general el administrador).

⁶⁰ En este sentido puede verse la Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña de 12 de febrero de 2008, según la cual (FJ NOVENO): «[...] tratándose de créditos sometidos a la revisión de la jurisdicción penal, la Administración tributaria ve sus-

mina por resolver la amplísima casuística que puede producirse según el estado de tramitación de los procedimientos tributarios y jurisdiccionales en la fecha de declaración del concurso.

2.2.1. Clasificación de la deuda tributaria liquidada

La exclusión del ámbito de aplicación del artículo 87.2 de la LC de las cuotas tributarias cuya cuantía se conoce por haber sido liquidadas en vía administrativa ⁶¹ antes de la presentación de la denuncia conduce necesariamente a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la LC ⁶², salvo si dicha liquidación se encuentra recurrida en vía económico-administrativa o ante la jurisdicción contenciosa, en cuyo caso se considerará como un crédito bajo condición resolutoria (art. 87.1 LC).

Sin embargo, dicho tratamiento únicamente puede aplicarse cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo cuya elusión constituye el elemento objetivo del tipo penal, pero no resuelve la situación cuando el concursado es el autor del delito pero no es el sujeto pasivo del tributo. En este segundo caso, habida cuenta de que la deuda por responsabilidad civil nacerá con la sentencia condenatoria, aun conociéndose la cuantía de la deuda tributaria no cabe otra solución que considerar que nos encontramos ante un crédito civil litigioso y, por consiguiente, contingente a efectos del concurso en los términos en que vienen definidos en el artículo 87.3 de la LC, de modo que se reconocerá sin cuantía, con limitación de derechos de voto y cobro y siempre que se haya insinuado en el momento procesal oportuno ⁶³.

2.2.2. Clasificación de la deuda pendiente de liquidación

Mayores dificultades plantea la calificación del crédito por responsabilidad civil cuando la deuda tributaria subyacente se encuentra pendiente de liquidación en el momento de declararse el

pendida su potestad de continuar el procedimiento administrativo por imperativo de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, decayendo con ello el presupuesto normativo para poder acogerse al cobijo de la condición resolutoria contenido en el artículo 87.2 de la LC, debiendo entonces ser reconocidos como contingentes ex artículo 87.3 de la LC por la propia incertidumbre en cuanto a su realidad y cuantía, quedando entre tanto su titular suspendido en los derechos concursales de adhesión, de voto y de cobro, siendo por otra parte esa misma razón de incertidumbre en cuanto al resultado que depare la vía penal la que impide que podamos acudir al argumento reforzado de aplicar la contingencia prevista en el artículo 87.5 de la LC.»

⁶¹ Esta situación no será la más frecuente puesto que, por regla general, las denuncias determinan la suspensión de los procedimientos de comprobación (particularmente el procedimiento inspector) en cuya instrucción se han puesto de manifiesto los hechos presuntamente delictivos. Sin embargo, en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se regula el Reglamento Sancionador Tributario (RST) se indica que, en aquellos casos en los que se aprecie la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública en el curso de la tramitación de un procedimiento sancionador tributario en el que ya conste liquidada la cuota defraudada: «[...] el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.»

⁶² Así lo entiende también LINARES GIL cuando señala que: «[...] A nuestro juicio, de existir liquidación administrativa se procederá a su calificación según corresponda a los conceptos liquidados, sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse de la eventual sentencia que ponga fin al proceso penal.»

⁶³ Para ello, será necesario que, antes de la declaración de concurso, no solo se haya admitido a trámite la querrela en la que el concursado figure como imputado, sino que también figure en la correspondiente pieza de responsabilidad civil.

concurso del imputado por un delito contra la Hacienda Pública. Para analizar las distintas situaciones que se plantean, una vez más, se impone distinguir en función de si coinciden o no la condición de sujeto pasivo del tributo y autor del delito.

Cuando el concursado no es el sujeto pasivo del tributo, a efectos de la clasificación del crédito, resulta fundamental la situación procesal en que se encuentre la acción civil interpuesta conjuntamente con la acción penal⁶⁴. Si se ha admitido a trámite la querrela en la que el concursado figura como imputado e iniciado la pieza de responsabilidad civil en la que también figura como posible responsable, el crédito de la Hacienda Pública tendrá el carácter contingente (por litigioso) en los términos en los que se pronuncia el artículo 87.2 de la LC. Sin embargo, si no se ha interpuesto la querrela o reclamado la responsabilidad civil, en el pasivo del concursado que no es sujeto pasivo del tributo defraudado no figura deuda alguna ni siquiera bajo la consideración de *litigiosa*.

Cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo, entendemos que prevalece la naturaleza tributaria del crédito subyacente de modo que, si bien se aplicará lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC (en el sentido de considerarlo contingente), dicha calificación proviene del hecho de que resultan de procedimientos de comprobación o inspección que, habiéndose suspendido como consecuencia de la presentación de una denuncia, se reanudarán una vez haya recaído el correspondiente pronunciamiento jurisdiccional. Luego, en estos casos lo relevante no será si se ha admitido a trámite o no la querrela y reclamado la responsabilidad civil, sino si respecto a los tributos devengados se han iniciado los procedimientos de comprobación o investigación. Este matiz adquiere toda su significación cuando se advierte que, si bien por regla general, las denuncias por delito contra la Hacienda Pública se presentan como consecuencia de hechos presuntamente delictivos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector, de ello no se sigue que no puedan iniciarse diligencias de investigación directamente por el Ministerio fiscal o a iniciativa del propio órgano judicial. En estos casos, puesto que los procedimientos tributarios no se habrán iniciado, la calificación del crédito deberá realizarse necesariamente con fundamento en lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC *in fine*.

2.2.3. Consecuencias de las resoluciones posteriores del juez de lo penal sobre la clasificación inicial del crédito por responsabilidad civil

Uno de los fenómenos más interesantes que pueden producirse en un concurso en cuya masa pasiva se incluye un crédito por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es lo que podríamos denominar como la *reversión o mutación inversa* que se produce sobre la naturaleza del crédito en función del sentido de las resoluciones judiciales que se van sucediendo a lo largo de un juicio por delito de defraudación tributaria.

⁶⁴ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 de la LCrim.: «La acción civil ha de entablarse juntamente con la penal por el Ministerio Fiscal, haya o no en el proceso acusador particular; pero si el ofendido renunciare expresamente su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables». En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, junto al Ministerio fiscal, la acción civil se ejerce, en condición de acusador particular, por la Abogacía del Estado de conformidad con lo indicado en el apartado ocho del artículo 103 de la 31/1990, de 27 de diciembre (en la redacción dada por la disp. adic. 17.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio) y en la Ley 52/1997, de 27 de diciembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.

Según lo indicado en el artículo 180 de la LGT, en caso de que el Ministerio fiscal no interponga la querrela, el juez instructor decreta el sobreseimiento libre del imputado o el juez sentenciador absuelva a los acusados, desaparece la responsabilidad penal y, en consecuencia, también desaparece la responsabilidad civil derivada del delito ⁶⁵. En estos casos, al tiempo que la Administración Tributaria recupera sus facultades de liquidación, se restablece la naturaleza originaria de la obligación nacida con la realización del hecho imponible del tributo. Luego, los efectos de dichas resoluciones judiciales sobre el crédito que figura en la masa pasiva del concurso como contingente dependerán, como no podría ser de otro modo, de la condición subjetiva del concursado.

Cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo, la exclusión de la responsabilidad criminal en nada afecta a la calificación concursal del crédito, que mantendrá su condición de contingente hasta que se dicte la correspondiente liquidación tributaria, en cuyo caso, según lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC, una vez comunicada a la Administración concursal le será reconocida la cuantía y demás derechos concursales, sin perjuicio de que, en caso de que el interesado promueva un procedimiento de revisión en vía administrativa, pase a clasificarse como un crédito tributario sujeto a condición resolutoria (art. 87.1 LC). Cuando el concursado no es el sujeto pasivo del tributo, habida cuenta de que el sobreseimiento o la absolución determinan que no llegue a nacer responsabilidad civil alguna, el crédito contingente reconocido en la masa pasiva del concurso simplemente desaparece.

Cuando la resolución judicial sea una sentencia de condena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87.3 de la LC, en el momento en que adquiera firmeza o sea susceptible de ejecución provisional ⁶⁶, el crédito por responsabilidad civil dejará de clasificarse como contingente y otorgará a su titular todos los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación. En este caso, según lo expuesto en apartados anteriores, si el concursado declarado responsable civil resulta ser también el sujeto pasivo del tributo predominará la naturaleza tributaria y se aplicará lo dispuesto en el artículo 91.4 de la LC. Por el contrario, si el concursado declarado responsable civil no es el sujeto pasivo del tributo, la resolución judicial tendrá carácter declarativo del crédito que se calificará con arreglo a lo dispuesto en los artículos 84.2.10.º y 91.5 de la LC.

3. La concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución patrimonial

Cuando el procedimiento administrativo de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria concorra con otro procedimiento singular de ejecución, no vemos inconveniente en aplicar la regla del artículo 164.1 a) de la LGT, en cuyo caso tendrá prioridad aquel procedimiento en el curso del cual se hubiere dictado la diligencia de embargo de fecha más antigua. En este caso, a efectos de establecer la prelación para el cobro, entendemos que lo relevante no es la naturaleza tributaria o civil del crédito subyacente (según coincida o no la condición de sujeto pasivo y responsable civil), sino la efectiva iniciación de la vía administrativa de apremio.

⁶⁵ Aunque respecto a otros tipos delictivos, pese a decaer la responsabilidad criminal puede mantenerse la acción civil, cuando se trata de un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que únicamente en caso de condena penal se producirá la liquidación judicial de la cuota defraudada.

⁶⁶ En este sentido, los artículos 984 y 989.1 de la LCrim. se remiten a lo dispuesto en la LEC.

III. LA OPOSICIÓN A LA EXACCIÓN ADMINISTRATIVA DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

Con carácter general, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) y la sujeción de la acción administrativa al control jurisdiccional (art. 106 CE) determinan que cualquier ciudadano, con arreglo a los procedimientos establecidos y observando los límites fijados en cada caso, puede oponerse a la ejecución forzosa que se dirija contra sus bienes, independientemente de si dicha actuación se desarrolla mediante un proceso judicial o mediante un procedimiento administrativo de apremio⁶⁷.

Cuando se trata de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, considerando que puede comprender una fase judicial y una fase administrativa, el cauce a través del cual debe formalizarse la oposición dependerá del régimen de impugnación aplicable a cada uno de los actos adoptados para hacer efectivo el derecho de crédito reconocido en la sentencia condenatoria. A tal efecto, en el apartado segundo del artículo 128 del RGR se establece que los actos dictados por los órganos de la Administración Tributaria en el procedimiento administrativo de apremio de deudas por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública son impugnables mediante el recurso potestativo de reposición y, en todo caso, mediante reclamación económico-administrativa⁶⁸. Sin embargo, la norma reglamentaria introduce una matización al indicar que, cuando los motivos de impugnación aducidos por el interesado se refieran a la adecuación de la actuación administrativa a lo dispuesto en la sentencia condenatoria, dichas cuestiones deben ser resueltas por el juez o tribunal competente para la ejecución de dicha resolución.

Esta disociación, basada en la causa de la oposición a la actuación ejecutiva, aunque trata de dar respuesta a la dualidad de órganos que intervienen en la ejecución de la sentencia penal que incluye una condena al pago de la responsabilidad civil, plantea más interrogantes que soluciones. En primer lugar, exige un trámite previo de calificación por parte del órgano administrativo que, en ocasiones, puede constituir un auténtico pronunciamiento sobre el fondo del asunto⁶⁹. Además, lo habitual en estos casos es que los motivos de impugnación se invoquen simultáneamente, en cuyo caso se producirá una concurrencia de los cauces procesales y administrativos a través de los cuales debe resolverse la oposición del interesado. Y, por último, la norma reglamentaria, como no podría ser de otro modo, no se pronuncia acerca del medio impugnatorio a través del cual el juez de lo penal debería resolver la posible disconformidad de la actuación administrativa respecto al mandato contenido en la resolución judicial.

⁶⁷ Según SANTAMARÍA PASTOR: «[...] En una primera caracterización, la sumisión de la actividad administrativa al control jurisdiccional posee un contenido bien simple: cualquier acto o conducta, positiva o negativa, de la Administración y de sus agentes puede ser sometida a enjuiciamiento por parte de órganos jurisdiccionales, a instancia de cualquier persona o entidad (pública o privada) a quienes dichos actos o conductas lesionen sus derechos o intereses». SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo*, vol. I, Madrid, 2002, pág. 98.

⁶⁸ En este sentido, cabría preguntarse si la referencia expresa a los dos procedimientos ordinarios de revisión de los actos de aplicación de los tributos supone implícitamente excluir la aplicación de los procedimientos especiales de revisión.

⁶⁹ Coincidimos plenamente con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS cuanto advierte que: «[...] fiar las consecuencias de la distinción a que el interesado invoque como motivo de su oposición la disconformidad del acto de ejecución con la sentencia, como hace el precepto reglamentario, aparece como una suerte de "brindis al sol", y no solo porque este "motivo" es el habitualmente alegado por quien impugna actos de ejecución sino porque su fundamento no puede ser apreciado hasta el momento de resolver». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en «Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 201, 2007, pág. 20.

Por otra parte, y en coherencia con lo expresado en los apartados anteriores, también en este caso tenemos serias dudas de que una norma reglamentaria pueda modificar lo establecido en el artículo 227.2 g) de la LGT –que declara impugnables en vía económico-administrativa los actos del procedimiento de recaudación– y en los artículos 170.3 y 172.1 de la LGT, donde se detallan los motivos de oposición a las diligencias de embargo y a los actos de enajenación de bienes.

Por si el origen jurisdiccional del título en que se liquida la deuda pudiera suscitar algún reparo a la aplicación del régimen general de impugnación de los actos dictados por la Administración Tributaria, resulta particularmente oportuna la indicación de la disposición adicional undécima de la LGT, en cuyo apartado 1.b) se establece que podrá interponerse reclamación económico-administrativa –previa interposición potestativa de recurso de reposición– contra los actos recaudatorios de la AEAT relativos a ingresos de derecho público del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública.

Luego, a nuestro modo de ver, y también conforme a lo dispuesto en el apartado 2 b) de la disposición adicional undécima de la LGT, para exceptuar la aplicación de la vía de revisión administrativa a los actos dictados en el procedimiento de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es necesario que dicha circunstancia venga indicada por una norma con rango de ley.

1. La oposición a las resoluciones del juez de lo penal

Con carácter general, la impugnación a las resoluciones judiciales se formaliza mediante el sistema de recursos. Por consiguiente, contra la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública cabe recurrir en apelación y, en su caso, en casación.

Sin embargo, una vez firme la sentencia, cabe preguntarse si el condenado puede oponerse a la resolución judicial por la que, en aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT, se ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. En este sentido, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 545.4 de la LEC dicha resolución adoptará la forma de auto, entendemos que el condenado podrá impugnarla con arreglo a lo dispuesto en los artículos 556 y siguientes de la LEC.

Las razones que pueden sustentar la interposición de este recurso tendrán como fundamento principal la improcedencia de iniciar la ejecución forzosa⁷⁰. Es decir, tal como se ha expuesto en los apartados anteriores, si el condenado tiene derecho a realizar el pago de la indemnización en sede judicial, podrá oponerse a la resolución judicial que ordenase el inicio de la vía de apremio sin antes haber agotado el plazo de ingreso voluntario (art. 548 LEC). Del mismo modo, también cabría oponerse a dicha resolución, cuando se hubiere concedido un aplazamiento del pago que esté siendo

⁷⁰ A mayor abundamiento puede verse RAMOS MÉNDEZ, F. *Enjuiciamiento criminal*, Atelier, 2006, pág. 187 y ss.

objeto de puntual cumplimiento⁷¹. Por consiguiente, en todos aquellos casos en los que no se acredite la resistencia al pago no cabe iniciar la ejecución forzosa independientemente de cuál sea el cauce formal legalmente establecido para ello. Luego, en principio cabe concluir que las causas generales de oposición a la ejecución civil son también aplicables para oponerse a la resolución judicial por la que se ordena que dicha actuación se desarrolle por la Administración Tributaria.

2. La oposición a la actuación de la Administración Tributaria

Una vez iniciado el procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, es posible que el condenado no esté conforme con el contenido o la forma de los actos adoptados por el órgano de recaudación y, en ejercicio de su derecho a la defensa, promueva la revisión de dichos actos para que se dejen sin efecto. Ante dicha situación, por lo demás nada infrecuente, se impone decidir cuál será el cauce formal a seguir para sustanciar la oposición del ejecutado a la actuación de la Administración Tributaria, pues con ello indirectamente se decide también cuál es el órgano competente para resolver este tipo de cuestiones.

La principal referencia a la que podemos acudir es el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT según el cual, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, la Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución de la sentencia condenatoria.

Si partimos del tenor literal del precepto, sería plausible entender que la referencia que realiza respecto a los *incidentes* constituye una remisión al régimen general de sustanciación de las cuestiones incidentales en el proceso civil (art. 387 y siguientes LEC). Sin embargo, no parece que la oposición que se formaliza contra los actos del procedimiento de apremio pueda calificarse propiamente como una cuestión incidental⁷², entre otras razones porque se deduce una vez finalizado el proceso. Luego, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 128.4 del RGR, el órgano de recaudación debe informar al juez de cualquier acontecimiento que afecte a la deuda cuya exacción se le encomienda, fundamentalmente porque la ejecución de la pena privativa de libertad puede depender del pago de la responsabilidad civil⁷³. Pero cuando lo que se produce no es un ingreso o la declaración de crédito incobable sino un acto de oposición a la actuación administrativa no se trata tanto de informar como de resolver.

Una segunda posibilidad es considerar que la impugnación de los actos del procedimiento de apremio constituye un *incidente de ejecución*, puesto que para su adecuada resolución es necesario

⁷¹ En cuanto a la caducidad de la acción ejecutiva y a los posibles defectos procesales (art. 559 LEC) también podrán fundamentar la oposición del ejecutado a la orden de que se proceda a la exacción administrativa de la responsabilidad civil. Sin embargo, la pluspetición (art. 558 LEC) únicamente procederá invocarla contra los actos dictados en el procedimiento de apremio.

⁷² En este sentido compartimos la conclusión de ZABALA para quien los aspectos de los que el órgano de recaudación debe informar al juez más que *incidentes* son *incidencias* de la ejecución. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*, pág. 19.

⁷³ Concretamente según lo dispuesto en el artículo 81.3 del CP uno de los requisitos para conceder la suspensión provisional de la pena es precisamente acreditar el pago de la responsabilidad civil o, en su caso, la imposibilidad total o parcial para hacer frente a dicha obligación.

confrontarlos con el contenido del título ejecutivo que les sirve de fundamento. En este caso, aplicando analógicamente lo dispuesto en el artículo 109 de la LJ, la competencia para resolver cualquier cuestión que el ejecutado puede oponer a la actuación de la Administración Tributaria correspondería en exclusiva al juez de lo penal⁷⁴. La consecuencia de este planteamiento es que, si el juez estima el incidente por entender que el acto administrativo no se ajusta a lo dispuesto en la sentencia, mediante una resolución de un órgano de la jurisdicción penal se estaría anulando un acto de la Administración Tributaria; circunstancia que podría considerarse contraria a lo dispuesto en el artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

Para decidir esta compleja cuestión, podría acudir a las reglas recogidas en los artículos 562 y 563 de la LEC. El primero faculta a cualquiera de las partes del procedimiento de ejecución forzosa, y con independencia de la oposición del ejecutado al propio auto por el que se despacha la ejecución, a interponer recurso de reposición ante el juez que lo dictó cuando entienda que se han infringido las normas que regulan los actos concretos del proceso de ejecución⁷⁵. El segundo, faculta a cualquier perjudicado a interponer recurso de reposición –y, si se desestimare de apelación– para que el juez deje sin efecto los actos de ejecución que pudieran resultar contradictorios con el contenido de la sentencia o resolución judicial que constituye el título ejecutivo.

La conclusión que podemos extraer de dichas normas es que la oposición del ejecutado a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva no constituye ni una cuestión incidental ni un incidente de ejecución, sino una impugnación en el sentido propio del término. En otras palabras, se trata del cauce procesalmente previsto para solicitar al órgano que adoptó el acto ejecutivo que revise su adecuación a Derecho y, en su caso, reconsidere la decisión. Si esto es así, cuando por ministerio de la ley el acto jurídico en el que se materializa la ejecución forzosa contra los bienes del condenado a pagar una indemnización no lo adopta el juez sino un órgano de la Administración Tributaria, el régimen de impugnación no puede ser otro que el establecido para promover la revisión de los actos del procedimiento de recaudación en vía de apremio⁷⁶.

2.1. La impugnación en vía administrativa de los actos del procedimiento de apremio

Con carácter general, de las actuaciones propias del procedimiento de apremio son susceptibles de impugnación: la providencia de apremio, las diligencias de embargo y el acuerdo de enajenación.

⁷⁴ Así lo entiende ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS para quien: «No parecen existir aquí potestades administrativas de calificación jurídica o declarativa del incidente, ni de autotutela que permitan a la Administración revisar sus propios actos –de oficio o por vía de recurso de reposición o reclamación administrativa– o desvíen la competencia judicial para la ejecución del orden penal al contencioso-administrativo». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*, pág. 20.

⁷⁵ Bajo determinadas circunstancias también faculta a la interposición de recuso de apelación o, en defecto de acto contra el que formalizar la impugnación, a presentar un escrito ante el juzgado en el que se exprese la infracción cuya revisión se pretende.

⁷⁶ También llega a esta misma conclusión SOLAZ SOLAZ para quien: «Nos planteamos cuál será la autoridad competente para resolver las incidencias civiles que suscita la ejecución, aunque considero que al remitirse la ley al procedimiento de apremio para la exacción de esta responsabilidad civil por parte de la Administración tributaria, corresponderá a esta y según el procedimiento administrativo y el sistema de recursos contenido en el mismo a quien corresponderá resolver las incidencias del trámite de ejecución que puedan suscitarse». SOLAZ SOLAZ, E.: «El delito fiscal: aspectos conflictivos», *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 20, 2005, pág. 25.

En el primer caso, conforme a lo expuesto en los apartados anteriores, es evidente que el ejecutado no podrá promover la revisión del acto por el que se acuerda el inicio del procedimiento de apremio. En el segundo caso, con sujeción a las causas establecidas en el artículo 170.3 de la LGT, de lo dispuesto en el artículo 128.2 del RGR, se desprende que contra la diligencia de embargo dictada en un procedimiento de apremio iniciado por orden del juez, podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Finalmente, respecto a la posible impugnación del acuerdo de enajenación (art. 172.1 LGT), únicamente procederá en caso de que la diligencia de embargo que incluya una deuda por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública incurra en alguna de las causas que legalmente pueden determinar su nulidad.

Planteada la cuestión en estos términos, de los motivos generales de oposición previstos en el artículo 170.3 de la LGT, cuando la deuda apremiada tiene su origen en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, no parece que exista inconveniente en aceptar como fundamento de la impugnación: a) La extinción de la deuda; b) La prescripción del derecho a exigir el pago; c) Y el incumplimiento de las normas reguladoras de la práctica del embargo. Por el contrario, difícilmente podrá aceptarse como motivo de oposición la falta de notificación de la providencia de apremio, habida cuenta de que en este caso la fuerza ejecutiva proviene de la resolución judicial. En cuanto a la suspensión del procedimiento [art. 170.3 d) LGT], tampoco parece que sea una circunstancia aplicable a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, salvo en caso de que se proceda a la ejecución provisional de la sentencia ⁷⁷.

Si esto es así, con arreglo a lo dispuesto en las normas tributarias, la oposición en vía administrativa a la ejecución forzosa del crédito reconocido en la sentencia penal puede fundarse en dos tipos de motivos: a) De una parte, todos aquellos relacionados con la propia existencia de la deuda o con la vigencia del derecho de crédito ⁷⁸; b) Y, de otra, todos aquellos relacionados con la forma de instruir el procedimiento y, particularmente, con la práctica de los embargos. Únicamente cabría excluir la impugnación que se refiera al contenido propio del título que se ejecuta (la sentencia), pues se trata de una cuestión que quedaría fuera del ámbito de decisión de la Administración Tributaria.

Llegados a este punto, también cabe preguntarse acerca de si resulta aplicable el régimen de la suspensión del procedimiento de apremio previsto en el artículo 165 de la LGT, cuando lo que se recauda es una deuda en concepto de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública ⁷⁹, pues considerando que la fuerza ejecutiva del crédito no proviene de un acto administrativo sino de una resolución judicial, dicha circunstancia determinaría que la eventual interposición de un recurso o reclamación en vía administrativa contra los actos dictados por la Administración Tributaria enervare o demorare el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia condenatoria.

⁷⁷ El artículo 556.2 de la LEC establece la regla general en el sentido de que la oposición que se formule contra la ejecución de resoluciones judiciales no suspenderá el curso del juicio ejecutivo. A mayor abundamiento puede verse CACHON CADENAS, M.: «La suspensión de la actividad ejecutiva como consecuencia de la oposición del ejecutado», en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 2000, págs. 237-250.

⁷⁸ En esta categoría cabe incluir el pago total o parcial de la deuda, o la prescripción de la acción de cobro.

⁷⁹ Con carácter general el artículo 12.2 de la LGP establece que: «Los procedimientos administrativos de apremio podrán ser suspendidos en el caso de recursos o reclamaciones interpuestos por los interesados, en la forma y con los requisitos legal o reglamentariamente establecidos.»

A nuestro modo de ver, si el acto impugnado es un embargo practicado mediante una diligencia que incluye una deuda por responsabilidad civil (o el acto de enajenación que de dicho embargo trae causa), su eventual suspensión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la LGT no afecta necesariamente a la eficacia del título ejecutivo, pues no se discute su legitimidad y, además, nada impide a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento de apremio.

Por el contrario, sí que podría resultar inaplicable el régimen de suspensión automática amparado en alguna de las causas indicadas en el artículo 165.2 de la LGT, pues en este caso, al impedirse la continuación del cauce formal legalmente establecido para hacer efectivo el cobro de la indemnización reconocida en la sentencia, lo que en último término se enerva es la fuerza ejecutiva de la resolución judicial. Sin embargo, lo cierto es que, si lo que el ejecutado acredita es la existencia de un error en su perjuicio (material, de hecho o aritmético), o el ingreso (total o parcial) de la indemnización, no acertamos a encontrar la razón por la que no pueda suspenderse el procedimiento de recaudación en vía de apremio hasta comprobar si efectivamente dichas circunstancias se han producido.

Por último, señalar que, tal como se ha expuesto en apartados anteriores, la situación descrita en el artículo 172.3 de la LGT, en principio no resultaría aplicable a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, salvo en aquellos casos en los que la diligencia de embargo se hubiere adoptado como consecuencia del inicio del procedimiento de apremio en ejecución provisional de sentencia.

2.2. *El control judicial de la ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública*

Con carácter general, el control judicial de los actos de las Administraciones Públicas corresponde a los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo (art. 1 LJ). Luego, si para modificar dicha atribución legal de competencia es necesario una norma con rango de ley (art. 9.1 LOPJ), no parece que pueda sostenerse que el juez de lo penal pueda revisar y, en su caso, dejar sin efecto un acto dictado por la Administración Tributaria, aunque se trate de un acto dictado en el seno de un procedimiento de apremio para el cobro de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, si cualquier acto administrativo contrario a lo dispuesto en una resolución judicial es nulo de pleno derecho⁸⁰, los actos del procedimiento de apremio que, a juicio del ejecutado, se separen de lo indicado en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, una vez firmes en vía administrativa, podrán ser impugnados mediante recurso contencioso-administrativo (art. 25 y siguientes LJ).

Sin embargo, de ello no se sigue que las consecuencias de aplicar lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT sean desposeer al juez de lo penal de su competencia para decidir en exclusiva todo aquello que afecte a la resolución que ha dictado, pues si entre los motivos de impug-

⁸⁰ Así se desprende de lo establecido entre en el artículo 62.1 g) de la LPAC en concordancia con lo dispuesto en los artículos 103.1 de la LJ y 17.2 de la LOPJ.

nación alegados por la parte figura alguno que requiera establecer el sentido y alcance de la sentencia condenatoria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4 de la LJ y 10.2 de la LOPJ, el juez de lo contencioso-administrativo deberá plantear una cuestión prejudicial ante el juez de lo penal y suspender la tramitación del recurso contencioso-administrativo; de modo que si así no lo hiciere, el deudor podrá promover un conflicto de competencia (arts. 42 y 43 LOPJ).

En definitiva, a nuestro modo de ver, del artículo 117.3 de la Constitución emana un mandato inequívoco en el sentido de que exista un control judicial efectivo que asegure el íntegro cumplimiento de las resoluciones de los jueces y tribunales, pero dicho mandato no atribuye dicha función a un orden jurisdiccional en particular⁸¹. Luego, considerando que no existe norma legal que excepcione su aplicación, es razonable concluir que los actos dictados por la Administración Tributaria al proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito son revisables por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

2.3. *La presentación de tercerías ante la jurisdicción civil*

Cuando la oposición a la ejecución forzosa del pronunciamiento civil de una sentencia penal no proviene del propio ejecutado sino de un tercero, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 996 de la LCRim., las tercerías de dominio o de mejor derecho que puedan deducirse se sustanciarán y decidirán con sujeción a las disposiciones establecidas en la LEC, concretamente a lo dispuesto en los artículos 595 siguientes respecto a la tercería de dominio, y en los artículos 614 y siguientes respecto a la tercería de mejor derecho.

Sin embargo, cuando el embargo lo hubiere adoptado un órgano de la Administración Tributaria en el curso de un procedimiento de apremio para el cobro de la indemnización reconocida en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, por remisión de la disposición adicional décima de la LGT, se observarán también las reglas establecidas en el artículo 165.3 de la LGT. En particular, la reclamación deberá presentarse ante el órgano de recaudación que dictó la diligencia de embargo que únicamente suspenderá las actuaciones de realización cuando se trate de una tercería de dominio⁸². Si lo que se invoca por el tercero es un derecho preferente para cobrar, de conformidad con lo expuesto en el apartado anterior, dicha circunstancia no impedirá la continuación de las actuaciones administrativas sin perjuicio de que una vez realizados los bienes del ejecutado se decida sobre la prelación de créditos.

⁸¹ En este sentido resulta oportuna la reflexión que realiza SANTAMARÍA PASTOR respecto al contenido constitucional de la potestad de control jurisdiccional de la actividad administrativa, para quien: «[...] se trata de una potestad jurisdiccional, esto es, atribuida a los órganos del Poder Judicial que el Título VI regula, aunque sin prejuzgar en modo alguno el tipo de Jueces y Tribunales a los que la ley haya de atribuirlos en concreto: estos podrán ser los Tribunales comunes (civiles o laborales), o bien Tribunales especializados (contencioso-administrativos), o unos y otros según las materias, sistema mixto hoy vigente entre nosotros».

⁸² En un sentido semejante el artículo 12.4 de la LGP establece que la interposición de una tercería de dominio determina, previo aseguramiento, la suspensión del procedimiento de apremio pero «[...] solo en la parte que se refiere a los bienes o derechos controvertidos, sustanciándose este incidente en la vía administrativa como previa a la judicial». Si por el contrario, se trata de una tercería de mejor derecho: «[...] proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería».

IV. EFECTOS DE LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN LA RECAUDACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA ⁸³

La aprobación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, supone importantes modificaciones en la regulación del delito contra la Hacienda Pública. A nivel general, mediante el artículo *tercero*, por el que se da nueva redacción al artículo 31 del CP, se amplía a las personas jurídicas el ámbito subjetivo de la acción penal, y mediante el artículo *octogésimo quinto* se regulan las penas de multa a imponer a las sociedades que resulten condenadas por haber cometido una defraudación tributaria. A nivel especial, el artículo *octogésimo* modifica el apartado primero del artículo 305 del CP fijando en cinco años de privación de libertad la pena máxima a imponer a la persona física que cometa una defraudación tributaria y, además, introduce un nuevo apartado (el quinto) dedicado íntegramente a regular la responsabilidad civil, tanto en lo que se refiere a su naturaleza y contenido, como al procedimiento para proceder a su exacción en caso de impago.

Según la disposición final séptima, la reforma entra en vigor a partir del día 23 de diciembre de 2010. Luego, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria primera, y sin perjuicio de su aplicación retroactiva cuando resulte más favorable para el reo, cabe entender que, desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, resultará aplicable a la defraudación de cuotas tributarias devengadas a partir de dicha fecha. Si esto es así, considerando que la comprobación administrativa de los posibles hechos imponibles realizados a partir del día 23 de diciembre de 2010 no se producirá hasta que concluya la comprobación de los periodos impositivos anteriores, es razonable pronosticar que, salvo supuestos puntuales, las denuncias administrativas de posibles delitos contra la Hacienda Pública a los que sea aplicable la reforma no se presentarán de manera inmediata. Por ello, la casuística jurisprudencial que permita ir resolviendo las distintas situaciones que, sin duda, se plantearán como consecuencia de la imputación penal de las personas jurídicas todavía se nos anuncia lejana en el tiempo.

Por el contrario, en lo que se refiere a la regla introducida en el artículo 305.5 del CP sobre la responsabilidad civil, no vemos inconveniente alguno en que se aplique, no solo a los procedimientos penales que se inicien a partir de la fecha de entrada de vigor de la nueva ley, sino a todos aquellos que se encuentren pendientes de resolución, pues, a nuestro modo de ver, en la medida en que se trata de una regla que no afecta a la determinación del tipo penal ni a la sanción sino a un aspecto formal del proceso penal como es la competencia (judicial o administrativa) para liquidar y exigir el pago de la cuota defraudada, es razonable entender que los jueces y tribunales de lo penal se abstendrán de incluir en la sentencia condenatoria un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública cuando no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para liquidar la cuota tributaria.

⁸³ Este apartado no figura en el texto inicialmente presentado en el mes de abril de 2010, sino que ha sido añadido a efectos de su publicación habida cuenta de las consecuencias que representa la reciente entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, en la futura definición del régimen jurídico de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

1. La naturaleza jurídica de la obligación de reintegrar el importe de la cuota tributaria defraudada

Con la introducción del artículo 31 bis del CP se abre un nuevo escenario de consecuencias todavía imprevisibles en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, pues cuando la condición de sujeto pasivo del tributo eludido recae en una sociedad, la norma penal no sustituye la persona física por la persona jurídica en la condición de autor del delito, sino que lo que admite es la imputación de ambas. Por consiguiente, las variantes y combinaciones que, a partir de ahora, puede adoptar el ámbito subjetivo de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública cuando los hechos punibles son imputables a una persona jurídica son muy amplias, pues la acción penal podrá dirigirse contra la sociedad, contra el administrador, o contra ambos simultáneamente.

Desde la perspectiva de la naturaleza jurídica del deber de reintegrar la cuota defraudada, entendemos que la ampliación del ámbito subjetivo de la acción penal (y por consiguiente de la acción civil derivada del delito) permitirá atribuir a cada imputado la condición que le es propia. Es decir, cuando entre los posibles autores de un delito contra la Hacienda Pública figure una sociedad mercantil, siempre coincidirá en la persona jurídica la condición de sujeto pasivo del tributo y de posible responsable civil *ex delicto*. Luego, salvo en caso de que haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar la cuota, respecto a la persona jurídica únicamente existirá una obligación de pago, que es la nacida al realizar el hecho imponible del tributo defraudado. Por el contrario, cuando junto a la sociedad también figure imputado el administrador, existirán dos obligaciones de pago cada una de las cuales merece un tratamiento jurídico distinto pues, si bien la sociedad mantiene siempre su condición de deudor tributario, la deuda del administrador no nace de la realización del hecho imponible sino de su participación en el hecho delictivo, por lo que únicamente puede satisfacer la cuota defraudada en concepto de responsable civil. Cuando ambos resulten condenados por una defraudación tributaria respecto a la cual ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación, en el nuevo artículo 116.3 del CP, se contempla la posibilidad de que sean declarados responsables civiles solidarios.

Desde la perspectiva de la calificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada del delito, entendemos que la redacción del artículo 305.5 del CP puede consolidar la vía interpretativa que venimos sosteniendo en los apartados anteriores y que presumiblemente permitirá resolver los problemas derivados de la disociación entre la condición de sujeto pasivo del tributo y autor del delito de defraudación tributaria.

Es decir, cuando una sociedad imputada o condenada como autora de un delito contra la Hacienda Pública incurra en situación de concurso de acreedores por la defraudación de cuotas tributarias devengadas antes del inicio del procedimiento concursal, a efectos de determinar el momento de su nacimiento debe prevalecer la naturaleza tributaria del débito que aparece en el pasivo en la fecha de la realización del hecho imponible. Por el contrario, cuando quien incurra en situación concursal sea el administrador, el criterio para determinar el nacimiento de la deuda en concepto de responsabilidad civil no puede ser otro que la fecha de la sentencia condenatoria. De este modo, la posibilidad de diferenciar la condición jurídica de cada uno de los condenados permitirá que se concilien definitivamente las dos visiones que, respecto a la naturaleza jurídica del derecho de crédito nacido de una defraudación tributaria delictiva, nos ofrecen las Salas de lo Penal y de lo Civil del Tribunal Supremo.

2. La recaudación de la deuda defraudada en ejecución de la sentencia condenatoria

A diferencia de lo establecido en la disposición adicional décima de la LGT, en el artículo 305.5 del CP se establece que la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública queda circunscrita a la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal y a los intereses de demora que se hubieren generado.

Esta redacción pone de manifiesto que el legislador penal rompe definitivamente con la doctrina jurisprudencial de la *mutación* pues, si bien continúa vinculando el daño causado por el autor de un delito contra la Hacienda Pública con el importe de la cuota tributaria defraudada, la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae en el autor de la defraudación delictiva dependerá de si en la fecha de presentación de la denuncia se mantiene o no vigente el derecho de la Administración Tributaria a comprobar, y sobre todo a liquidar la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible.

Si esto es así, el deber de reintegrar las cuotas o cantidades dejadas de ingresar será una obligación tributaria independientemente de que, por el hecho de superar los 120.000 euros, se denuncie la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, si por haber transcurrido el plazo señalado en el artículo 68.1 a) de la LGT no se ha podido regularizar la situación tributaria del contribuyente antes de la presentación de la denuncia, la única forma que el Estado dispone para tratar de recuperar el importe defraudado por el autor de un delito contra la Hacienda Pública es considerar que el daño patrimonial se ha consumado y, en consecuencia, convertir el deber de reintegrar la cuota tributaria en una deuda por responsabilidad civil derivada del delito. En este caso, ya no puede hablarse propiamente de una mutación de la naturaleza jurídica por cuanto la obligación tributaria ya estará extinguida por efecto de la prescripción (que, según lo dispuesto en el art. 69.2 LGT, debe apreciarse de oficio), circunstancia que determina el nacimiento de una nueva obligación (la de resarcir) para cuya determinación es necesaria la intervención del juez de lo penal.

Luego, desde la perspectiva de la acción civil a ejercer junto a la acción penal en el delito contra la Hacienda Pública, el legislador penal introduce un régimen de subsidiariedad inverso al actualmente establecido en el artículo 180 de la LGT, pues a partir de ahora la liquidación judicial de la deuda por responsabilidad civil será subsidiaria de la liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada. Por consiguiente, es plausible entender que el legislador tributario deberá modificar en alguna medida la actual regulación del efecto suspensivo que la presentación de la denuncia produce en los procedimientos tributarios no sancionadores⁸⁴ y particularmente sobre el procedimiento inspector.

En este sentido, para adaptar la normativa tributaria a la reforma penal, una posibilidad es mantener el efecto suspensivo de la denuncia hasta la firmeza de la sentencia condenatoria para que, en ejecución de la misma, sea la Administración Tributaria la que practique la liquidación de la cuota defraudada. En este caso, la única consecuencia de la reforma será que el juez de lo penal no incluirá en la sentencia condenatoria el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito cuando la denuncia se refiera a periodos tributarios no prescritos. La ventaja de esta solución es que

⁸⁴ Respecto al procedimiento sancionador tributario el principio de no duplicidad (*non bis in idem*) determina que la suspensión se produzca en todo caso y se mantenga hasta que se adopte la resolución judicial correspondiente.

no supone una alteración sustancial del modelo actual de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal y, además, permite reducir significativamente los supuestos en los que la recaudación se efectúe por orden del juez. El inconveniente es que sigue difiriendo el cobro de la cuota defraudada a la finalización del procedimiento judicial.

Una segunda posibilidad es suprimir el efecto suspensivo de la denuncia ⁸⁵. En este caso, el procedimiento tributario de liquidación y recaudación de la cuota defraudada concurrirá con el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. La ventaja de esta solución es que anticipa el cobro de la cuota defraudada y lo separa de las circunstancias que afectan al proceso penal. El principal inconveniente son los efectos penales de la simultaneidad de procedimientos tanto a nivel de las garantías del imputado como respecto a las inevitables cuestiones prejudiciales que pueden plantearse para determinar si la cuota tributaria defraudada supera o no el límite legalmente establecido para considerar que reviste trascendencia penal.

La tercera posibilidad, por la que ya nos decantamos en nuestro trabajo anterior ⁸⁶, es mantener el efecto suspensivo de la denuncia hasta que por el juez de instrucción se acuerde imputar o no la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En este caso, la instrucción judicial no se verá afectada por una actuación concurrente de la Administración Tributaria pero, una vez acordada la apertura del juicio oral podrá practicarse la liquidación administrativa de la cuota defraudada sin necesidad de esperar a la conclusión definitiva del proceso penal.

En cualquier caso, y sea cual sea la opción que el legislador escoja, lo cierto es que el deber de reintegrar la cuota tributaria defraudada recupera su naturaleza originaria de manera que, salvo en caso de prescripción, es la Administración Tributaria quien ejercerá las competencias que le son propias practicando la liquidación y exigiendo el pago de la deuda por el procedimiento de recaudación. Luego, el único factor a decidir es si dicha liquidación tributaria se practica antes, durante o después de que se dicte la resolución judicial. Por ello, aunque aún es pronto para un pronunciamiento definitivo, entendemos que la exacción administrativa de la responsabilidad civil declarada en la sentencia condenatoria quedará fundamentalmente circunscrita a los delitos contra la Hacienda Pública denunciados una vez consumada la prescripción tributaria.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en los que junto a la sociedad autora del delito también resulte condenado el administrador, cabe plantearse si es posible la liquidación administrativa

⁸⁵ En la exposición de motivos del Proyecto de reforma (núm. 119-1) presentado y tramitado en el Congreso de los Diputados en la VIII Legislatura (2004/2008), el legislador se proponía como objetivo: «[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado». Respecto a esta cuestión, JUAN LOZANO y TRIGO SIERRA entienden que la recomendación contenida en la norma proyectada: «[...] no parece ser tanto que la remisión del expediente por presunto delito no se realice hasta que se haya ultimado procedimiento de inspección, sino más bien parece querer mantenerse la posibilidad de remisión del expediente con anterioridad pero sin que ello suponga la paralización del procedimiento para la liquidación y recaudación de la deuda tributaria». JUAN LOZANO, A. y TRIGO SIERRA, L.: «Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», en *Actum Fiscal*, núm. 3, mayo 2007, pág. 47. Sin embargo, la exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010 guarda silencio respecto a los efectos de la reforma en los procedimientos tributarios.

⁸⁶ A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública» en *RCyT*. CEF, núm. 326, mayo 2010, págs. 134-142.

de la deuda tributaria no prescrita a la persona jurídica y la declaración judicial de responsable civil referida la persona física. A nuestro modo de ver, aunque técnicamente podría sostenerse que sobre el deber de reintegrar la cuota defraudada existen dos condiciones subjetivas simultáneas de naturaleza jurídica distinta, una nacida del hecho imponible y otra nacida del hecho delictivo, considerando que, salvo prescripción, prevalece la naturaleza tributaria de la obligación de pago, no tendría sentido que el juez declare al administrador responsable civil de la deuda tributaria de la sociedad cuando, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 41 y siguientes de la LGT, en el marco del procedimiento de recaudación, la propia Administración puede declararlo responsable solidario o subsidiario de la deuda tributaria.

Desde la perspectiva del tratamiento concursal de la responsabilidad civil, nos inclinamos por considerar que en aquellos supuestos en los que la acción penal se ejerza respecto de periodos tributarios no prescritos, en la medida en que la Administración liquidará la deuda tributaria defraudada y dirigirá su acción de cobro respecto al sujeto pasivo del tributo, no habrá condena judicial por responsabilidad civil, en cuyo caso la naturaleza del derecho de crédito a incluir en la masa pasiva si, respecto al imputado por un delito contra la Hacienda Pública (sea persona física o jurídica), se inicia un procedimiento concursal, será siempre tributaria. Por el contrario, cuando la acción penal se ejerza respecto de un periodo tributario prescrito, la obligación de pago de la responsabilidad civil no surgirá hasta que se dicte la sentencia condenatoria, por lo que, a efectos concursales, deberá tratarse como una deuda derivada de la resolución judicial, independientemente de si el concursado tiene o no la condición de sujeto pasivo del tributo defraudado.