

LA EJECUCIÓN ADMINISTRATIVA DE LA SENTENCIA EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto el estudio de las condiciones de aplicación de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria. Para ello, en primer lugar, examinaremos los preceptos que configuran el régimen jurídico de la ejecución civil de la sentencia penal, en busca de la lectura que, siendo respetuosa con las exigencias constitucionales sobre la competencia funcional del juez de lo penal, permita integrar las normas procesales con las normas reguladoras de actividad ejecutiva de los órganos de la Administración Tributaria. Seguidamente, analizaremos la relación que se establece entre el órgano judicial y el órgano de recaudación cuando el condenado por un delito contra la Hacienda Pública no satisface voluntariamente la indemnización fijada en la sentencia. Por último, y considerando que nos encontramos ante una próxima reforma del Código Penal que, entre otros aspectos, puede afectar decisivamente al régimen jurídico de los delitos contra la Hacienda Pública, a modo de conclusión, comentaremos las tendencias que se apuntan en el Derecho Proyecto, en lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de las defraudaciones tributarias con trascendencia penal.

Palabras clave: delito contra la Hacienda Pública, disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, responsabilidad civil, título ejecutivo y Proyecto de Ley para la reforma del Código Penal.

THE ADMINISTRATIVE EXECUTION OF THE SENTENCE IN CRIMES AGAINST PUBLIC FINANCES

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Abstract:

THE present work analyses the conditions of application of the 10th additional disposition of the General Tax Law. The study, in the first place, examines the articles that organize the juridical regime of the civil execution of criminal sentences. The study tries to make an interpretation of these articles being respectful with the constitutional duties on the functional competences of the criminal judge, and also allowing the integration of the procedural norms with the administrative norms of the executive activity of the Tax Administration organs. Then, the study analyzes the relationship that exists between the judicial organ and the financial one when the convict for a crime against Public Finance Administration doesn't satisfy voluntarily the compensation fixed in the sentence. Finally, considering that the Penal Code is going to be amended and amends can affect the juridical régime of the crimes against Public Finance, the study comments the tendencies that are aimed in the amend that refer to the civil responsibility derived from the tax frauds that have a criminal significance.

Keywords: crime against the public finance, 10th additional disposition of the General Tax Law, Civil responsibility, executive title and bill for the amend of the Penal Code.

Sumario

Introducción.

- I. La intervención de la Administración Tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia condenatoria.
 1. Lectura sistemática de la disposición adicional décima de la LGT.
 2. Lectura constitucional de la disposición adicional décima de la LGT.
 3. La coordinación de las actuaciones judiciales para la ejecución de la sentencia y el procedimiento administrativo de apremio.

- II. La exacción en vía de apremio de la responsabilidad civil.
 1. El cumplimiento voluntario de la condena a pagar una indemnización a la Hacienda Pública.
 2. Condiciones legales para la iniciación del procedimiento administrativo de apremio.

- III. La deuda tributaria y la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública en el Derecho proyectado.
 1. El modelo de preferencia administrativa.
 2. El modelo de preferencia jurisdiccional.
 3. El modelo de concurrencia de actuaciones.

INTRODUCCIÓN

La respuesta del ordenamiento jurídico ante la comisión de un delito contra la Hacienda Pública constituye uno de los escenarios normativos de mayor complejidad en el ámbito de nuestro Derecho público, pues requiere conciliar la aplicación de las normas tributarias –tanto sustantivas como formales– con las normas penales y, sobre todo, con las normas propias del Derecho Procesal (ya sean civiles o penales). Todas ellas, además, deben acomodarse a los preceptos constitucionales que regulan, de una parte, el ejercicio del *ius puniendi* del Estado y, de otra, el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por si ello no fuere suficiente, en este heterogéneo contexto debe articularse la intervención de distintos poderes del Estado (fundamentalmente el Judicial y el Ejecutivo), cada uno de ellos sujeto a sus propias reglas de actuación y a criterios de decisión que, a menudo, resultan contradictorios unos con otros.

En los delitos contra la Hacienda Pública, la *notitia criminis* suele tener su origen en la Administración Tributaria cuando, en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación o de regularización de la situación tributaria de un determinado contribuyente, pone de manifiesto unos hechos presuntamente delictivos y da conocimiento de ellos al Ministerio Fiscal¹. Seguidamente, si considera que existen indicios racionales de criminalidad, el fiscal interpone la correspondiente querrela² que, de admitirse a trámite, determina el inicio de un proceso penal en el que, por regla general, comparece el Abogado del Estado en condición de acusación particular³ y, en representación de la Administración Tributaria, ejerce acumuladamente con la penal la acción por responsabilidad civil derivada del delito⁴.

¹ El artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT) establece claramente que: «Si la Administración Tributaria estima-se que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal [...]».

² Según el artículo 105 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (L.Crim.): «Los funcionarios del Ministerio fiscal tendrán la obligación de ejercitar, con arreglo a las disposiciones de la ley, todas las acciones penales que consideren procedentes, haya o no acusador particular en las causas, menos aquellas que el Código Penal reserva exclusivamente a la querrela privada».

³ Conforme a lo indicado en el apartado ocho del artículo 103 de la Ley 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): «La representación y defensa en juicio [de la Agencia Estatal de Administración Tributaria] corresponde a los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico de la Agencia y en los Servicios jurídicos del Estado [...]». Las especialidades aplicables a la intervención de los entes públicos en los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública vienen recogidas en la Ley 52/1997, de 27 de diciembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, y, en lo referente a la ejecución de las sentencias, desarrolladas en la Circular 1/2004 de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico de la AEAT.

⁴ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 de la L.Crim.: «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 el

Si, ultimadas las diligencias previas, el juez instructor entiende que se confirman los indicios que motivaron la interposición de la querrela, acuerda la apertura de la fase de juicio oral remitiendo las actuaciones al juzgado de lo penal o al tribunal que en cada caso corresponda⁵. En caso de que se dicte sentencia condenatoria, y una vez adquiera firmeza, corresponde al órgano judicial asegurar el cumplimiento de los distintos pronunciamientos que incorpora⁶. A tal efecto, en lo que se refiere a la pena de privación de libertad, se requiere la intervención de la Administración Penitenciaria⁷; en lo que se refiere a la exacción de la responsabilidad civil, se requiere la intervención de la Administración Tributaria⁸; y en lo que se refiere al pago de la multa y de las costas, en principio, su exacción compete directamente al propio juez que dictó la sentencia⁹.

Planteada la cuestión en estos términos, si consideramos que, según lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, al presentar la denuncia queda en suspenso la actividad administrativa¹⁰, cuando

ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, cabe interrogarse acerca de si dicha renuncia es o no es posible. FALCÓN Y TELLA entiende que con la reforma del régimen jurídico para la exacción de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública el legislador establece: «[...] una reserva de la acción civil, conforme a lo establecido en el artículo 109.2 del Código Penal, para ejercer la misma fuera del proceso penal, con la peculiaridad de que tal reserva se presumiría *ope legis* producida (en virtud de la adicional décima de la LGT), sin necesidad de manifestación expresa de la Administración, con la consecuencia de que la Administración seguiría disponiendo de sus facultades de autotutela tanto declarativa (con el límite de no poder ir en contra de los hechos declarados probados en la sentencia judicial) como ejecutiva», FALCÓN Y TELLA, R., «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria», en *Quincena Fiscal* (editorial), núm. 5, 2004, pág. 2. También se plantea esta posibilidad APARICIO PÉREZ al considerar que la iniciación de un proceso penal por un delito contra la Hacienda Pública: «[...] no es óbice para que se pueda renunciar al ejercicio de la acción de responsabilidad civil en la vía penal y en la civil, reservándose la potestad ejecutiva y su consiguiente exigencia por vía de apremio, una vez concluido el proceso penal y fijada la cuantía del daño por el Tribunal sentenciador». APARICIO PÉREZ, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», en *Información Fiscal*, núm. 37, 2000, pág. 15. En contra, destaca la posición de GARCÍA NOVOA para quien: «[...] en relación con la Hacienda Pública no tiene sentido [...] la posible renuncia a la acción civil por parte de la Administración Tributaria que colisionaría con la indisponibilidad del crédito tributario». GARCÍA NOVOA, C., «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», CALVO ORTEGA, R. (dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (coord.), en *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004, pág. 375.

⁵ Uno de los parámetros a considerar para determinar la competencia para conocer de un juicio por delito contra la Hacienda Pública es la pena prevista para el delito que se imputa. Según el artículo 14 de la LCrim., cuando se pide una pena inferior a cinco años conocerá el juzgado de lo penal de la circunscripción donde el delito fue cometido. Por el contrario, si se pide una pena igual o superior a cinco años conocerá la Audiencia Provincial o, en su caso, la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional.

⁶ Así lo establecen, entre otros, los artículos 9 y 985 de la LCrim.

⁷ Con carácter general, el artículo 1 de la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria (LGP), dispone que: «Las instituciones penitenciarias reguladas en la presente Ley tienen como fin primordial la reeducación y la reinserción social de los sentenciados a penas y medidas penales privativas de libertad, así como la retención y custodia de detenidos, presos y condenados».

⁸ Así lo establece la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que constituye precisamente el objeto de estudio del presente trabajo.

⁹ Según el artículo 53 del Código Penal (CP): «Si el condenado no satisficiera, voluntariamente o por vía de apremio, la multa impuesta, quedará sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas diarias no satisfechas, que podrá cumplimentarse en régimen de arrestos de fin de semana».

¹⁰ Tanto es así que, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 180.1 de la LGT, una vez remitido el expediente al Ministerio Fiscal: «[...] Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes». Este efecto jurídico es la consecuencia que, sobre el procedimiento tributario, produce la iniciación del proceso penal y cuyo fundamento, junto con el principio de non bis in idem, se encuentra en el artículo 3 de la LCrim., que atribuye al juez de lo penal la competencia para resolver las cuestiones administrativas que aparezcan íntimamente

media una condena por entenderse cometido el delito tipificado en el artículo 305 del CP el deber general de contribuir se concreta en el deber de satisfacer la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, se reconoce a favor de la Hacienda Pública ¹¹.

Las posiciones doctrinales acerca de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública son, en estos momentos, irreconciliables. Los autores que sostienen la condición intrínsecamente tributaria de dicha obligación ponen de manifiesto las dificultades conceptuales que plantea su configuración como un supuesto de responsabilidad extracontractual ¹². Por el contrario, los autores que, de consuno con la jurisprudencia consolidada de la Sala Segunda del Tribunal Supremo ¹³, mantienen la naturaleza civil del deber de indemnizar

ligadas al hecho punible. No obstante lo anterior, son muchos los autores que entienden que dicho efecto suspensivo únicamente cabe referirlo al procedimiento sancionador. COLOMA CHICOT, J.A., FALCÓN Y TELLA y, antes que ellos, FERNÁNDEZ OUBIÑA, entre otros, han mantenido que la naturaleza tributaria de la deuda determina que su liquidación y posterior recaudación deba realizarse independientemente de la existencia de un proceso penal para determinar las consecuencias punitivas de elusión del pago del tributo en cuestión.

¹¹ Con carácter general, el artículo 116 del CP dispone que: «Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios». Sin embargo, un importante sector de la doctrina plantea serias dudas acerca de que la comisión de un delito contra la Hacienda Pública provoque un daño a la Administración Tributaria. Entre ellos, destaca la claridad de MUÑOZ MERINO cuando pone de manifiesto que: «[...] no se puede transformar la responsabilidad tributaria en responsabilidad civil, pues además de poseer principios inspiradores diferentes, ambas instituciones responden también a finalidades diversas». MUÑOZ MERINO, A., *Delito de contrabando*, Pamplona, 1992, pág. 517. Por su parte, SILVA SÁNCHEZ señala que: «[...] la concepción que entiende que la obligación tributaria preexistente se convierte, en virtud del delito en que se plasma su elusión, en una obligación civil *ex damno* da lugar a conclusiones paradójicas y a pretensiones contradictorias», SILVA SÁNCHEZ, J.M., «Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal» en *Estudios penales en homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, Madrid, 2005, pág. 921. Una posición intermedia es la que adopta CHICO DE LA CÁMARA, para quien: «[...] a pesar de no ser el nacimiento de la obligación tributaria la causa del daño, el incumplimiento tributario sí constituye el propio objeto del delito, lo que legitima a reclamar la reparación del daño realizado en el ámbito del proceso penal». CHICO DE LA CÁMARA, P., «El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo», en *Quincena Fiscal*, 14/1998, pág. 16.

¹² En este sentido, uno de los primeros autores en abordar este tema y, por ello, referencia obligada de todos los trabajos posteriores, es AGULLÓ AGÜERO, para quien: «[...] la radical diferencia existente entre "responsabilidad administrativa" o tributaria y responsabilidad civil que las hace absolutamente inequiparables, tanto por su régimen jurídico como por la fuente, finalidad, e incluso cuantía de la prestación a que dieron lugar». AGULLÓ AGÜERO, A., «Delitos e infracciones de contrabando», *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo III, Madrid, 1984, pág. 363. Entre los trabajos más recientes destaca el de SANZ DÍAZ-PALACIOS quien, después de efectuar un repaso sistemático al estado de la cuestión, concluye que: «[...] En los supuestos de delito fiscal, la deuda tributaria no deja de ser tal. En puridad, una vez dictada la correspondiente sentencia penal, la Administración debería determinar la deuda tributaria sobre la base de los hechos que dicha sentencia hubiese declarado probados.[...]». SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda Tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona, 2009, pág. 155.

¹³ En la Sentencia de 3 de diciembre de 1991 (NFJ001419), el Tribunal Supremo anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, que excluía la existencia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública, y desde entonces ha mantenido su postura cada vez que esta cuestión le ha sido planteada. Concretamente, en dicha resolución el Alto Tribunal construye la que será su doctrina sobre la «mutación del título» al considerar que: «[...] la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa del debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo, cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una sanción por vetarlo el principio de non bis in idem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria».

a la Hacienda Pública, ponen de manifiesto las dificultades que plantea la integración del régimen jurídico-tributario en el proceso penal¹⁴. Pese a la aparente radicalidad del debate, lo cierto es que ambas corrientes de pensamiento se esfuerzan en encontrar la mejor solución para una situación realmente compleja como es la coordinación de la autotutela tributaria y la tutela penal de la Hacienda Pública¹⁵. Sin embargo, nadie parece plenamente satisfecho con la propuesta que formula. Prácticamente todos los autores reconocen los inconvenientes —ya sean sustantivos, ya sean procesales— que supone decantarse por una u otra conceptualización, y concluyen optando por aquella que, a su juicio, presenta una menor conflictividad¹⁶.

El texto de la disposición adicional décima de la nueva LGT pone de manifiesto que el legislador, después de 20 años, ha sido consciente del escaso resultado económico obtenido de la persecución por vía penal de los incumplimientos tributarios. Sin embargo, en lugar de separar definitivamente la tutela penal de la autotutela administrativa, o lo que es lo mismo, en lugar de diferenciar los procedimientos de liquidación y recaudación de la cuota defraudada de los procedimientos —administrativos o penales— mediante los que se ejerce el *ius puniendi* tributario, mantiene la ambigüedad conceptual y como solución propone la utilización de la vía administrativa de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito.

En otras palabras, en estos momentos, y como consecuencia de la doctrina jurisprudencial de la *mutación del título*, se produce la paradoja de que una obligación (tributaria) nacida con la realización del hecho imponible, en el momento en que la elusión de su pago determina (por el mero hecho de superar un determinado importe) la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, se transforma en obligación (civil) nacida de una resolución judicial¹⁷. A esta sorprendente transformación sobrevenida

¹⁴ APARICIO PÉREZ, al comentar la jurisprudencia del Tribunal Supremo favorable a la existencia de responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública, indica que: «[...] es evidente que la tesis de que el delito fiscal no genera acción civil ejercitable junto a la penal [...] produce una situación práctica que incide en el buen funcionamiento de la Administración Tributaria y en una correcta aplicación del sistema fiscal, llegando incluso a desvirtuar la finalidad disuasora que la figura del delito fiscal está llamado a cumplir». APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», en *Impuestos*, núm. 11, 1990, pág. 278. En un sentido semejante, SOTO NIETO entiende que: «Se acumulan razones que impulsan la adopción del criterio proclive a la procedencia del dictado por el Tribunal sentenciador de la condena por responsabilidad civil, caso de delito fiscal [...]». SOTO NIETO, F., «Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal», en *Diario La Ley*, 12 de noviembre de 2002, pág. 1.747.

¹⁵ Quizás el origen del debate sea una mera cuestión de nomenclatura. Como dice COLOMA CHICOT: «Ante todo queremos significar que la expresión "responsabilidad civil derivada del delito fiscal" que utilizamos [...] alude en realidad al problema de cómo se articula en los supuestos de delito fiscal, la reintegración del impuesto defraudado a la Administración Tributaria [...]», COLOMA CHICOT, J.A., en «La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria», en *La Ley*, núm. 6583, noviembre 2006, pág. 1 (www.diaristolaley.es).

¹⁶ Una buena síntesis del conflicto normativo que necesariamente se plantea respecto a esta cuestión la expone COLOMA CHICOT, para quien: «La [...] posición jurisprudencial que califica la reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal como un problema de responsabilidad civil derivada de delito, y que es mayoritariamente rechazada por la doctrina, olvida la regulación de las distintas fuentes de las obligaciones contenidas en los artículos 1.089 y ss. del CC, pues convierte lo que era una responsabilidad *ex lege* en responsabilidad por daño, y nos obliga a tomar como punto de referencia la normativa sobre responsabilidad civil derivada de delito (arts. 109 y ss. del CP), y los artículos 100, 108, 111 y 112 de la LCrim., que establecen competencia incidental de la jurisdicción penal para conocer de las cuestiones civiles resarcitorias conexas con los delitos patrimoniales de resultado lesivo», en *La responsabilidad civil...*, *op. cit.*, pág. 1.

¹⁷ Respecto a este singular fenómeno, compartimos la opinión expresada por SANZ DÍAZ-PALACIOS, según la cual: «[...] no es posible la "transustanciación" o "transmutación" de la obligación tributaria, es decir, no cabe que pase de tener carácter *ex lege* a tenerlo *ex damno*», SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *op. cit.*, pág. 77.

de la naturaleza jurídica de la obligación de pago le sucede una segunda *mutación* de naturaleza formal cuando, ante la falta de ingreso voluntario de la indemnización fijada en la sentencia, para exigir su cumplimiento forzoso, en lugar de aplicar el cauce propio de la ejecución civil, la ley ordena que se siga el procedimiento de recaudación ejecutiva previsto para las obligaciones tributarias.

Esta dialéctica en lo sustantivo se reproduce también cuando se aborda el tema de las facultades de la Administración Tributaria para exigir coactivamente el pago de la indemnización. Para unos autores, el juez de lo penal es quien debe adoptar las decisiones necesarias (incluidas las ejecutivas) para vencer la resistencia del condenado a satisfacer la responsabilidad civil¹⁸. Para otros, es la Administración a la que se ha reconocido un derecho de crédito la que debe encargarse de su ejecución forzosa¹⁹. Sin embargo, a diferencia del debate anterior, no es el principio de eficacia el elemento determinante de la opción por la que finalmente se decantan los autores, sino fundamentalmente su posición acerca de la distribución de competencias entre el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo²⁰.

El legislador no ha contribuido precisamente a decidir el sentido del debate pues, si bien es cierto que, mediante la disposición adicional décima de la LGT, ha introducido la vía de apremio como cauce para la recaudación de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria, al indicar que la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública coincide con la deuda tributaria defraudada y los intereses de demora y, al propio tiempo, mantener el régimen de

¹⁸ Al comentar el contenido y alcance de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, HINOJOSA MARTÍNEZ considera que: «Se trata, ni más ni menos, de consagrar legislativamente un supuesto de colaboración administrativa en el desarrollo de la función jurisdiccional en su faceta de ejecutar lo juzgado, sin que la intervención administrativa que la norma contempla conlleve la extracción de dicha actividad de aquel ámbito.», en «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». HINOJOSA MARTÍNEZ, E., en *La Ley*, núm. 6.095, 28 de septiembre de 2004, pág. 14 (www.diariolaley.es). Aunque por razones completamente opuestas, FALCÓN Y TELLA opina que: «[...] lo que no cabe, a mi juicio, es que la propia Ley tributaria excluya de plano al juez penal en la ejecución de una sentencia por él dictada, encomendando directamente tal ejecución a la Administración», señalando seguidamente que, respecto a esta cuestión, no caben posturas intermedias, sino que debe optarse: «[...] O ejecuta la Administración, sometida al control de la jurisdicción contencioso-administrativa y a los plazos de prescripción tributaria o ejecuta el juez de lo penal. Pero lo que no cabe es que la Administración pretenda beneficiarse simultáneamente de las ventajas que para ella presenta cada modelo, sin arrostrar simultáneamente sus limitaciones y garantías», FALCÓN Y TELLA, R., en «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 8.

¹⁹ De entre todos los autores, quizás sea CHOCLÁN 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», CHOCLÁN 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 10.ª 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.

²⁰ En este sentido, CASADO OLLERO indica que: «[...] no cabe duda de que es (singularmente) al legislador a quien, en primer término, le incumbe la función y la responsabilidad de establecer y distribuir entre Administración y Jurisdicción las competencias para reaccionar frente al comportamiento defraudatorio de los tributos, ordenando los instrumentos y habilitando las potestades que aseguren tanto el descubrimiento, persecución y enjuiciamiento de la delincuencia fiscal, como la recaudación de los impuestos impagados y, en fin, el resarcimiento o reparación de los daños causados por el delito.», en CASADO OLLERO, G., «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en *Estudios Jurídicos en memoria de D. César Albiñana-García Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.597.

suspensión de los procedimientos administrativos, parece que no se atreve a separarse definitivamente de la doctrina jurisprudencial que considera que la obligación de pago del condenado constituye un supuesto de responsabilidad extracontractual, aunque ciertamente se vislumbre una tendencia a corregir el estado de cosas vigente hasta la fecha ²¹.

I. LA INTERVENCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PROCESO DE EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA CONDENATORIA

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduce mediante su disposición adicional décima lo que podría considerarse como una excepción legal en el régimen jurídico aplicable a la ejecución forzosa de la responsabilidad civil declarada en una sentencia penal, cuando los daños y perjuicios que se reparan tienen su origen en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública ²². Lamentablemente, en la Exposición de Motivos no figura ninguna referencia que nos permita establecer cuál es la voluntad del legislador ni la finalidad última que se persigue con su aprobación ²³. Tampoco se precisa cuál es el precepto o preceptos afectados por la norma que se adiciona a dicho texto legal.

Las interpretaciones doctrinales acerca del alcance que cabe atribuir a la disposición adicional décima de la LGT vienen a reproducir el histórico debate acerca de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Para unos autores es un síntoma evidente a favor del reconocimiento del carácter tributario de la deuda ²⁴. Para

²¹ CHOCLÁN MONTALVO pone de manifiesto que: «La proliferación de los tipos penales del llamado derecho penal económico en sentido amplio, a menudo formulados bajo la técnica de la norma penal en blanco, hace necesario un replanteamiento de la cuestión prejudicial devolutiva en el proceso penal. La prejudicialidad no devolutiva se explica históricamente en figuras de delito en las que la cuestión civil o administrativa era simple [...]. Pero la cada vez más compleja realidad tributaria determinará correlativamente la incapacidad del juez penal para abordarla y la frecuente asunción acrítica del, o la subordinación al, criterio de determinados peritos denominados "oficiales" de la Administración», CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», en *Diario La Ley* núm. 6.296, 2005, pág. 3 (www.diariolaley.es).

²² Según el apartado primero de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre): «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio».

²³ La única referencia interpretativa es la justificación de la enmienda que el Grupo parlamentario popular presentó en el Senado y que dio origen a su aprobación [enmienda 361, BOCG, Serie II, núm.157.e)]. Concretamente, la finalidad invocada para introducir este precepto fue: «[...] garantizar la ejecución de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública [...]». Luego, podría entenderse que para el legislador la aplicación del régimen general de ejecución de la sentencia penal no garantizaba suficientemente el efectivo reintegro de la cantidad defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública, siendo preferible proceder a su exacción por la vía administrativa de apremio.

²⁴ Para FALCÓN Y TELLA: «[...] la disposición adicional citada supone un reconocimiento expreso de que el delito fiscal no supone una novación de la obligación tributaria, y que por lo tanto la nueva ley supone una desautorización expresa de la doctrina sentada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo [...]», FALCÓN Y TELLA, R., «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 1. Por su parte, CHOCLÁN MONTALVO parece no tener ninguna duda acerca de las consecuencias y del alcance que cabe atribuir a lo indicado en la disposición adicional décima de la LGT, pues afirma que: «La nueva LGT ha corregido este devenir de la jurisprudencia y ha dejado claro que la naturaleza de la deuda tributaria no se transforma por el hecho

otros, es precisamente la confirmación legislativa de la jurisprudencia que, respecto a esta cuestión, se ha pronunciado con abrumadora unanimidad a favor de su condición de responsabilidad patrimonial por acto ilícito o extracontractual²⁵.

En nuestra opinión, difícilmente puede entenderse que con la actual redacción de la disposición adicional décima de la LGT se zanje una discusión como la que se viene manteniendo respecto a la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública. Debe reconocerse que si la voluntad legislativa fuera mantener el estado de cosas existente, dicha norma resultaría irrelevante. Ciertamente, la posición adoptada por el legislador constituye una novedad en nuestro ordenamiento jurídico²⁶, pero con su ambivalente posición nos impide extraer conclusiones definitivas de carácter sustantivo.

De todos modos, sí cabría realizar dos consideraciones preliminares acerca del contenido de la disposición adicional décima de la LGT. En primer lugar, advertir de que no contiene una única norma sino que agrupa un conjunto de preceptos de diversa naturaleza y finalidad. En segundo lugar, evidenciar que, por su ámbito objetivo de regulación, no contiene normas tributarias, sino preceptos de carácter procesal. Es decir, el principal destinatario de la norma no es la Administración Tributaria ni tampoco el contribuyente, sino el órgano judicial que conoce de un delito contra la Hacienda Pública.

Naturalmente, podrá discutirse su inadecuada ubicación sistemática y también la indeterminación del epígrafe que la identifica, pero dichas deficiencias de técnica legislativa en nada alteran su verdadera naturaleza y contenido. Por ello, y antes de entrar a analizar el detalle del régimen jurídico que de dichas normas se desprende, resulta fundamental establecer, de una parte, el entorno normativo en el que se integran y, de otra, examinar su posible colisión con las normas que regulan la ejecución de la sentencia penal.

de que el sujeto pasivo del tributo haya realizado un comportamiento punible». CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «La incidencia...», *op. cit.*, pág. 2.

²⁵ En este sentido, HINOJOSA MARTÍNEZ sostiene que: «[...] puesto que la nueva Ley General Tributaria se ha limitado a institucionalizar esta colaboración administrativa en la ejecución de la sentencia penal [...] habrá de entenderse asimismo que con ella el Legislador no ha alterado la postura mantenida por la Sala 2.^a del Tribunal Supremo en relación con la integración de la cantidad defraudada entre los elementos objetivos de los delitos contra la Hacienda Pública tipificados en los artículos 305 y siguientes del Código Penal vigente, que al entender del Alto Tribunal, se configuran como delitos patrimoniales de resultado, de manera que concretado este resultado en el pago de la cantidad defraudada, dicha cantidad integra la responsabilidad civil derivada del delito y debe ser determinada por el órgano judicial penal, encontrando en la propia sentencia su título de ejecución». HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención...», *op. cit.*, pág. 14.

²⁶ La utilización del procedimiento de apremio tributario para conseguir el pago de la indemnización sólo resulta novedoso en Derecho español pues, en general, las soluciones previstas en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno tienden a conferir un mayor protagonismo a la Administración Tributaria. Tal como explica COLOMA CHICOT, en el Derecho francés se aplica la regla de la solidaridad, de modo que se declara obligados al pago de la deuda tributaria a los autores y cómplices del delito junto con el responsable legal del impuesto (el sujeto pasivo en la terminología española), de modo que al juez únicamente le corresponde decidir si procede o no dicha solidaridad; pero la cuantificación de la deuda y su recaudación corresponden exclusivamente a la Administración. COLOMA CHICOT, J.A., «La responsabilidad civil...», *op. cit.*, pág. 10. En Derecho alemán, CORDERO GONZÁLEZ pone de manifiesto que no se produce ningún tipo de conflicto respecto a la competencia para exigir el pago de la deuda tributaria defraudada en el delito fiscal por cuanto la función del juez se limita a valorar la existencia del delito. Es la Administración quien determina la cuantía de la deuda y recauda su importe, sin que en ningún momento se discuta su naturaleza tributaria. CORDERO GONZÁLEZ, E., «El delito fiscal en el ordenamiento alemán», en *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007, pág. 95.

1. Lectura sistemática de la disposición adicional décima de la LGT.

En el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT se advierte un doble contenido normativo: de una parte, establece el alcance económico de la indemnización a percibir por el Estado en caso de condena por un delito contra la Hacienda Pública y, de otra, regula el procedimiento a seguir para exigir el pago coactivo de la deuda derivada de dicha condena. En el primer caso, se trata de un contenido de carácter sustantivo; en el segundo, de un contenido de carácter formal.

Desde la primera perspectiva, su adecuada interpretación requiere ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 115 del CP, según el cual las sentencias por las que se declare la responsabilidad civil derivada de un delito establecerán razonadamente las bases en que se fundamente la cuantía de la indemnización. Es decir, habida cuenta de que, con carácter general, la norma procesal deja en manos del juez la determinación del importe a satisfacer en concepto de responsabilidad civil, cabe entender que, recogiendo una consolidada práctica judicial, el legislador tributario lo que hace es introducir una norma especial en virtud de la cual predetermina la forma de calcular la indemnización cuando se trate de delitos contra la Hacienda Pública ²⁷.

Sin entrar en este momento en el debate de si con dicha indicación el legislador se decanta por una u otra concepción de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública, desde un planteamiento de estricta técnica legislativa, y considerando que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición final sexta de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, las normas incluidas en el Título V de su Libro Primero tienen carácter de ley ordinaria, ningún obstáculo de rango normativo impide introducir una regla especial para el cálculo de la indemnización derivada de la comisión del delito tipificado en el artículo 305 del CP.

Desde la perspectiva formal, la norma afectada es el artículo 984 de la LCrim., en la medida en que el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT contiene una norma con idéntico contenido y finalidad, sólo que referida a los daños o perjuicios derivados de una determinada modalidad delictiva. Luego, cabría entender que se trata de un precepto especial que se integra con el precepto general antes citado, de modo que, para determinar el régimen jurídico aplicable a la ejecución de las sentencias por las que se reconoce el derecho a percibir una indemnización en concepto de responsabilidad civil, cabe excluir los delitos contra la Hacienda Pública del régimen general de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), para aplicar lo dispuesto en los artículos 167 y siguientes de la LGT ²⁸.

²⁷ Un efecto semejante cabe atribuir a lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (LOSP), donde se establece un baremo obligatorio en virtud del cual se unifican los criterios para la determinación de la responsabilidad civil por daños personales en accidentes de circulación.

²⁸ Según establece el artículo 97 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC): «Si en virtud de acto administrativo hubiere de satisfacerse cantidad líquida se seguirá el procedimiento previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva». Por consiguiente, aunque la disposición adicional décima de la LGT no se remite directamente a la normativa tributaria, en el ámbito del Derecho público, a excepción de las normas relativas a la recaudación de los recursos de la Seguridad Social, el procedimiento de apremio *común* es el regulado en la LGT.

En principio, y tratándose de normas de igual rango normativo, no parece que entre ellas se produzca ninguna colisión, pues el legislador se limita a disociar el régimen procedimental aplicable para la ejecución de las sentencias penales que incorporan una condena en concepto de responsabilidad civil. Por ello, el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT constituye una modificación de la norma general contenida en el artículo 984 de la LCrim. en el sentido de incorporar un supuesto especial en el que la remisión, en lugar de realizarse a favor de lo que podríamos denominar vía de *apremio judicial*, se realiza a favor de la vía de *apremio administrativo*.

Quizás la principal objeción que podría hacerse a esta opción legislativa es que se limite a los delitos contra la Hacienda Pública, ya que las razones técnicas que, como veremos a continuación, justifican dicha disociación de régimen también se encuentran presentes en otros tipos delictivos en los que la Administración Pública (y no sólo la Tributaria) resulta acreedora de la indemnización por los daños o perjuicios ocasionados por la comisión de un delito ²⁹.

En cuanto a las normas contenidas en los apartados segundo, tercero y cuarto de la disposición adicional décima de la LGT, es evidente que no guardan relación ninguna con lo dispuesto en el artículo 984 de la LCrim., sino que se trata de reglas mediante las que se articula la relación que, por ministerio de la ley, se establece entre el órgano judicial encargado de velar por la ejecución de la sentencia penal y el órgano administrativo responsable del procedimiento administrativo de apremio contra los bienes del condenado. En particular, las reglas incluidas en los apartados segundo y tercero entendemos que deben confrontarse con lo establecido en los artículos 548 y siguientes de la LEC, relativos al despacho de la ejecución civil, puesto que se trata de normas por las que se fijan las condiciones y, sobre todo, el momento procesal en el que por el juez de lo penal se remite el testimonio de la sentencia firme a la Administración Tributaria para que proceda a la exacción de la deuda por la vía de apremio administrativo. Por el contrario, el apartado tercero debe ponerse en relación con el artículo 125 del CP, según el cual se reconoce al juez la facultad de fraccionar el pago de las responsabilidades pecuniarias que deriven de la sentencia condenatoria.

Finalmente, en el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT se establece un deber de la Administración Tributaria de informar al juez del estado de tramitación de los procedimientos que se sigan para hacer efectiva la indemnización, así como de las incidencias que puedan producirse hasta obtener el pago. A nuestro modo de ver, esta norma ya no presenta un carácter propiamente procesal, sino que pretende fijar el contenido de la relación que se establece entre la Administración Tributaria y el órgano judicial después de acordada la iniciación de la vía de apremio. Sin embargo, llama la atención la referencia explícita al artículo 117.3 de la Constitución, ya que con ello se introduce una dimensión constitucional que, en principio, y por obvia, no parece necesaria.

Una posible interpretación de este precepto sería considerar que, si lo único que se exige de la Administración es que mantenga informado al juez, el legislador ha querido enfatizar la autotutela

²⁹ En particular, nos referimos a los delitos contrabando y a las insolvencias punibles. Los primeros quedarían excluidos en la medida en que, desde la perspectiva penal, no son delitos contra la Hacienda Pública, sino que vienen regulados en una ley especial (LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando). Los segundos, porque sistemáticamente se ubican en el Título XIII del CP (delitos contra el Patrimonio y el orden socioeconómico) independientemente de que la insolvencia tenga por finalidad eludir el pago de la deuda tributaria.

administrativa en lo que se refiere al impulso y resolución del procedimiento administrativo de apremio ³⁰. Sin embargo, tampoco puede rechazarse la interpretación contraria, según la cual, el juez *encomienda* a la Administración Tributaria la realización de las actuaciones materiales en que consiste la ejecución patrimonial forzosa, pero *mantiene* intacto su poder de decisión respecto a cualquier cuestión que se suscite respecto al cumplimiento del fallo ³¹.

Una vez más, al plantearse el debate en términos excluyentes, las soluciones que se ofrecen son imperfectas. Las normas procesales —ya sean penales o civiles— están concebidas para ser aplicadas en un escenario en el que existe una absoluta igualdad jurídica entre las partes del proceso, siendo el juez o tribunal el único depositario del poder del Estado. Por el contrario, las normas tributarias están concebidas para ser aplicadas unilateralmente por parte de un órgano integrado en el Poder Ejecutivo. Por ello, para resolver las innumerables cuestiones que se plantean respecto a la ejecución de la sentencia que reconoce a la Administración Tributaria el derecho a obtener una indemnización a cargo del autor de un delito contra la Hacienda Pública, es indispensable realizar un extraordinario esfuerzo de integración.

En otras palabras, del mismo modo que no es admisible reducir a un juez a un mero espectador del proceso de ejecución de la sentencia que ha dictado, tampoco es admisible desposeer a la Administración de sus facultades para la ejecución del crédito que en dicha sentencia se reconoce ³². Por consiguiente, se impone una interpretación de la disposición adicional décima de la LGT que, al tiempo que permita conciliar el ejercicio las competencias del órgano judicial y del órgano administrativo, coordine eficazmente el tránsito entre la fase judicial de ejecución de la sentencia y la vía administrativa de apremio.

³⁰ Para CHOCLÁN MONTALVO: «Queda claro, pues, que en el delito fiscal, como delito consistente en la infracción de un deber, esta obligación precede al hecho típico. Y no se transforma por virtud de la incoación de un proceso penal con el diferente objeto de depuración de responsabilidades penales. Por ello, la Administración Tributaria recobra sus facultades de autotutela ejecutiva una vez dictada la sentencia penal [...]». CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Incidencia...», *op. cit.*, pág. 8. Por su parte, COLOMA CHICOT, J.A. adopta una posición intermedia, pues considera que: «A pesar de lo preceptuado en el artículo 117.3 de la Constitución, que atribuye a los jueces y tribunales la función de juzgar y ejecutar lo juzgado, consideramos que es aceptable desde un punto de vista constitucional la atribución de competencia a la Administración Tributaria para ejecutar las deudas defraudadas, y ello en la medida en que en el actual estado de cosas la revisión de lo actuado por la Administración en ejecución del crédito sea atribuida al juez de lo penal». COLOMA CHICOT «La responsabilidad civil...», *op. cit.*, pág. 6.

³¹ En este sentido, HINOJOSA MARTÍNEZ se muestra contundente al indicar que: «[...] la inserción de la actuación administrativa en el seno de la ejecución judicial, su conexión con la decisión que trata de ejecutarse, limitará sin duda las posibilidades de actuación que a la Administración brinda el ordenamiento, ya sea de acuerdo con su capacidad civil o en virtud de sus atribuciones de Derecho público». HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención...», *op. cit.*, pág. 10. Por su parte, SANZ DÍAZ-PALACIOS, invocando lo dispuesto en la STC 67/1984, de 7 de junio, considera que: «[...] El Tribunal Constitucional ha admitido el mecanismo de la ejecución administrativa de resoluciones jurisdiccionales, y ello no como atribución de una potestad, sino en tanto que concreción del deber de cumplir lo dispuesto por resoluciones jurisdiccionales firmes, para lo cual los juzgados y tribunales pueden requerir la colaboración de los entes públicos». SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *op. cit.*, pág. 30.

³² De todos modos, compartimos la opinión de GONZÁLEZ-CARBALLO, para quien el carácter vicario de la ejecución administrativa determina que: «[...] la AEAT [no] pueda imponer las 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 HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Vol. II, Pamplona, págs. 1.801-1.802.

2. Lectura constitucional de la disposición adicional décima de la LGT.

Junto a la lectura sistemática de los distintos preceptos incluidos en la disposición adicional décima de la LGT, es preciso realizar también un análisis de su adecuación al tratamiento constitucional del Poder Judicial, pues una de las primeras reacciones que suscitó la introducción de esta norma es la de aquellos autores que alertan de su posible inconstitucionalidad³³ por colisión con lo dispuesto en el artículo 117.3 de la Constitución.

Ciertamente, desde la perspectiva de la competencia funcional del órgano jurisdiccional, es evidente que, en la medida en que se altera el régimen general de la ejecución civil y se sustituye por el de la ejecución en vía administrativa, las actuaciones materiales encaminadas a obtener el cobro de la indemnización pasa a realizarlas la Administración Tributaria en lugar del juez que ha dictado la sentencia condenatoria³⁴. Sin embargo, de ello no cabe concluir que en virtud de la disposición adicional décima de la LGT se produzca una restricción inconstitucional de los poderes de juez de lo penal³⁵, sino que, a nuestro modo de ver, para pronunciarnos acerca de la adecuación de dicha norma a lo dispuesto en el artículo 117.3 de la Constitución es necesario establecer el verdadero alcance que el régimen especial que se introduce supone respecto al régimen común de ejecución de la sentencia penal.

a) La ejecución de la sentencia penal según el artículo 117.3 de la Constitución.

El contenido de la potestad jurisdiccional en lo que atañe a la ejecución de las sentencias se encuentra estrechamente vinculado con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva³⁶ o, lo que es lo mismo, como reiteradamente destaca la doctrina procesal, hasta que no se produce el efectivo cumplimiento

³³ Para PONS VIVES la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre «[...] supone un ataque frontal a la exclusividad del Poder Judicial en la ejecución de lo juzgado y, correlativamente, es inconstitucional», PONS VIVES, A., «Problemática en la ejecución de los fallos civiles de las sentencias de delitos contra la Hacienda Pública a partir de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria de 2003», en *Revista Iuris*, núm. 118, Julio 2007. También parece que indirectamente secunda esta posición MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., en *Comentarios al Código Penal. Parte Especial*, Madrid, 2004, pág. 1.217. En un sentido semejante, HINOJOSA MARTÍNEZ entiende que para salvar el juicio de constitucionalidad es obligado interpretar que lo querido por el legislador es que la Administración colabore con el órgano judicial, pero no que le sustituya en la ejecución de la sentencia. HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención...», *op. cit.*, pág. 17.

³⁴ De todos modos, dicha situación ni es nueva ni cabe referirla exclusivamente a la realización por la Administración Tributaria de actuaciones encaminadas a conseguir el cumplimiento de lo ordenado en una sentencia penal, pues como explica detalladamente NAVARRO VILLANUEVA, en la doctrina procesal se viene debatiendo desde hace años acerca de la naturaleza jurisdiccional o administrativa de las tareas propias de la ejecución de la sentencia penal. En este sentido, a favor de excluir la ejecución del ámbito de la jurisdicción se posicionan autores clásicos de la doctrina italiana como CHIOVENDA, SANTORO o LEONE, y diversos autores de la doctrina española como GÓMEZ ORBANEJA, GUTIÉRREZ DE CABIEDES, GONZÁLEZ NAVARRO, MONTES REYES o MATA TIRES, entre otros. NAVARRO VILLANUEVA, C., *Ejecución de la pena privativa de libertad*, Barcelona, 2002, págs. 75-86.

³⁵ Como dice SANZ DÍAZ-PALACIOS: «[...] si (a pesar de lo argumentado en estas páginas en su contra) se admite el criterio de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, parece que no estaría viciado de inconstitucionalidad el que se encomienda a la Administración Tributaria la ejecución de aquélla». SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *op. cit.*, pág. 27.

³⁶ Entre otras contienen la posición del Tribunal Constitucional sobre la tutela judicial efectiva en lo que se refiere a la ejecución de sentencias las siguientes: STC 32/1987, de 7 de junio; STC 189/1990, de 26 de noviembre; STC 251/1993, de 19 de junio; STC 39/1994, de 15 de febrero; STC 1/1997, de 13 de enero; STC 240/1998, de 15 de febrero; STC 170/1999, de 27 de septiembre; STC 197/2000, de 24 de julio; STC 83/2001, de 26 de marzo; STC 3/2002, de 14 de enero; STC 140/2003, de 14 de julio; STC 223/2004, de 29 de septiembre; STC 187/2005, de 4 de julio; STC 86/2006, de 27 de marzo y STC 37/2007, de 12 de febrero.

de lo resuelto no cabe entender satisfecho el interés del ciudadano que acude a la Administración de Justicia³⁷. Por ello, el artículo 117.3 de la Constitución, al tiempo que atribuye en exclusiva a los jueces y tribunales la función de *juzgar*, dice también que les corresponde *hacer ejecutar* lo juzgado.

Si entendemos que *ejecutar* es sinónimo de «cumplir lo ordenado en la sentencia», podremos convenir en que la intervención del juez sentenciador para *hacer* cumplir el fallo sólo será necesaria cuando los destinatarios del mandato que contiene no lo cumplan voluntariamente³⁸. Por otra parte, cuando en una determinada resolución judicial concurre una condena de privación de libertad con una condena a pagar una indemnización por los daños y perjuicios que se han causado, las funciones a desarrollar por órgano jurisdiccional para lograr el cumplimiento de una y otra no son las mismas.

Respecto al cumplimiento de la pena privativa de libertad, el artículo 990 de la LCrim. impone al juez el deber de adoptar, sin dilación, las medidas necesarias para que el condenado ingrese en el establecimiento penitenciario que corresponda, para lo cual requerirá si es preciso la colaboración de las autoridades administrativas³⁹. Al propio tiempo, la norma delimita el contenido de dicho deber cuando establece que la competencia del juez o tribunal para hacer cumplir la sentencia excluye la de cualquier autoridad gubernativa *hasta* que se produzca el ingreso en el establecimiento designado o se traslade al penado al lugar donde debe cumplir la condena.

Si esto es así, el deber constitucional del órgano jurisdiccional se concreta en poner al condenado a disposición de la Administración Penitenciaria para que pueda cumplir la pena de privación que le ha sido impuesta. Una vez el reo ha ingresado en prisión, cabe considerar que se ha *hecho ejecutar* la sentencia penal sin perjuicio de la facultad de inspección y supervisión⁴⁰ que se desarrollará a lo largo de todo el periodo de cumplimiento de la pena (art. 990 LCrim. *in fine*). Por consiguiente, en lo que se refiere a la pena privativa de libertad, aunque la sentencia impone al condenado el deber jurídico de soportar un periodo de reclusión⁴¹, también impone a la Administración Pública el deber de asegurar el efectivo cumplimiento de la pena⁴².

³⁷ Como indica RAMOS MÉNDEZ: «Sin duda la mejor aspiración de la tutela efectiva se plasma en la ejecución. Esta fase del juicio penal condensa y resume todas las inquietudes que se suscitan al poner en marcha el juicio penal». RAMOS MÉNDEZ, F., *Enjuiciamiento Criminal*, Barcelona, 2006, pág. 401.

³⁸ Como dice GUASCH FERNÁNDEZ: «Se ejecuta porque no hay un cumplimiento voluntario por parte del obligado. La actividad ejecutiva viene a sustituir así a las conductas personales del que pierde un proceso y no cumple voluntariamente. Al despacharse la ejecución el órgano jurisdiccional adquiere la legitimación para realizar como sustituto actos de disposición sobre el patrimonio del ejecutado». GUASCH FERNÁNDEZ, S., «La ejecución forzosa», en *Instituciones del Nuevo Proceso Civil. Comentarios a la Ley 1/2000*, Vol. III, págs. 67-138.

³⁹ Fundamentalmente, dicho auxilio se refiere a intervención de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado en caso de que el reo no se persone en el día y hora señalados en la ejecutoria. Sin embargo, como explica NAVARRO VILLANUEVA, lo habitual es que el condenado se encuentre ingresado en un establecimiento penitenciario, ya sea cumpliendo otras condenas, ya sea en aplicación de una medida cautelar de prisión preventiva, en cuyo caso se aplica lo dispuesto en el artículo 988 de la LCrim. NAVARRO VILLANUEVA, *Ejecución...*, *op. cit.*, pág. 127.

⁴⁰ Dicha función no la realiza el juez que dictó la sentencia, sino que se encomienda al juez de vigilancia penitenciaria. A mayor abundamiento puede verse NAVARRO VILLANUEVA, M.C., *Ejecución...*, *op. cit.*, págs. 155 y ss.

⁴¹ En palabras del Tribunal Constitucional, la persona privada de libertad: «[...] se integra en una institución preexistente y que proyecta su autoridad sobre quien al margen de su condición común de ciudadano, adquiere el status específico de individuo sujeto a un poder público que no es, el que, con carácter general, existe sobre el resto de ciudadanos.» (STC 2/1987, de 21 de enero).

⁴² Concretamente, de lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria (LOGP), se desprende que a la Dirección General de Instituciones Penitenciarias le corresponde entre otras funciones:

Por el contrario, en lo que atañe a la indemnización de los daños y perjuicios, el mandato de la sentencia se dirige única y exclusivamente al condenado a quien constituye en el deber de entregar una determinada suma de dinero, de modo que, por el contenido de la obligación que genera, en nada difiere de una sentencia condenatoria dictada por un juez del orden civil. Por ello, en caso de que el condenado no satisfaga voluntariamente el importe que le ha sido señalado, cabe entender que la función jurisdiccional no se agota hasta que se ultima la ejecución forzosa sobre el patrimonio del deudor con la finalidad de poner a disposición del acreedor el dinero resultante del apremio judicial. Es decir, si la sentencia constituye un título del que nace un derecho de crédito, la ejecución del título (sentencia) es distinta de la ejecución del crédito que dicho título reconoce.

Ésta es la razón por la que la norma procesal establece que, ante la falta de cumplimiento, corresponde al juez que dictó la sentencia ordenar el embargo y posterior apremio sobre los bienes del condenado a fin de obtener el importe que debe ser entregado a quien soportó el daño. Dicha función jurisdiccional es exigible e irrenunciable con arreglo a lo que se desprende del principio constitucional de tutela judicial efectiva y, sobre todo, es coherente con el principio de economía procesal ⁴³, pues en caso contrario, ante la falta de pago, el acreedor de la indemnización (por lo general la víctima del delito) vendría obligado a iniciar un nuevo juicio ejecutivo ante otro órgano judicial distinto del que conoció de la acción civil.

En el ámbito del delito contra la Hacienda Pública, cuando la disposición adicional décima de la LGT se refiere a la *exacción* por vía de apremio, no alude a la ejecución de la sentencia, sino a la ejecución forzosa del crédito no atendido. Por ello, en la medida en que tiene por objeto exclusivo las actuaciones que deben iniciarse contra los bienes de aquel condenado que no ingresa el importe de la indemnización, no afecta propiamente a competencia funcional «penal» del juez que dictó la sentencia condenatoria, sino únicamente a la competencia funcional «civil» para acordar el embargo y posterior enajenación de los bienes del deudor. Por ello, a nuestro modo de ver, el mismo principio de economía procesal que justifica atribuir a un órgano de la jurisdicción penal las funciones propias de un órgano de la jurisdicción civil explica también que sea la Administración Tributaria la que se encargue de exigir coactivamente el pago de la indemnización que ha sido señalada en la sentencia condenatoria ⁴⁴, habida cuenta de que el ente público, en su condición de perjudicado por el delito, es el principal destinatario de las cantidades que puedan obtenerse como consecuencia de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado.

Por consiguiente, la primera conclusión a la que podemos llegar es que lo dispuesto en el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT no es una norma de atribución de competencias a la Administración Tributaria –pues ejerce aquellas que le son propias–, ni tampoco

la organización y desarrollo de los servicios de vigilancia, la ordenación de la convivencia interior de los centros penitenciarios, la organización de actividades para los internos (talleres, escuela, etc.), la asistencia médica, los servicios religiosos y, en general, las denominadas actividades «regimentales».

⁴³ La vinculación del principio de economía procesal y la garantía constitucional a un proceso sin dilaciones indebidas puede verse en RIBA TREPAT, C., *La eficacia temporal del proceso: El juicio sin dilaciones indebidas*, Barcelona, 1997, pág. 17

⁴⁴ Así lo entiende también CHOCLÁN MONTALVO cuando señala que: «La autonomía jurídica de la Administración para la exacción forzosa de la deuda tributaria se justifica materialmente en razones de efectividad y eficacia, sin perjuicio del control jurisdiccional último de acuerdo con el principio general establecido en el artículo 8 de la LOPJ.». CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «La incidencia...», *op. cit.*, pág. 3.

una norma restrictiva de la competencia funcional del órgano judicial –ya que mantiene la plena jurisdicción sobre la eficacia y el contenido de su resolución–, sino simplemente un norma por la que se regula el cauce formal mediante el cual se articula el ejercicio de las competencias de uno y de otro. Por ello, a nuestro modo de ver, no existe inconveniente ni de rango normativo⁴⁵ ni de carácter constitucional para introducir una modificación legal respecto al procedimiento a seguir para ejercer la acción ejecutiva contra los bienes de quien no satisface la indemnización a la que resulta condenado⁴⁶.

b) *La autotutela administrativa y la tutela judicial efectiva.*

Advertida la posible comisión de una defraudación tributaria con relevancia penal, la intervención judicial es siempre necesaria pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25.3 de la Constitución, las Administraciones Públicas tienen limitado el ejercicio del *ius puniendi* del Estado al ámbito de la infracción administrativa⁴⁷. Por el contrario, en el ámbito estrictamente patrimonial⁴⁸,

⁴⁵ Respecto a esta cuestión, no podemos compartir la posición de HINOJOSA MARTÍNEZ cuando sostiene que: «[...] la extracción de la responsabilidad civil del ámbito de la ejecución de la sentencia penal no quedaría limitada en sus efectos a las consecuencias "civiles" del delito [...] sino que, como se dirá seguidamente, hubiera supuesto la alteración del tipo delictivo mismo, por lo que de acuerdo con la reserva derivada de los artículos 25 y 28 CE, hubiera requerido el empleo de una norma con rango de Ley Orgánica, que no ha sido el caso». HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención...», *op. cit.*, pág. 14. También es de esta opinión PONS VIVES, para quien el contenido de la disposición adicional décima de la LGT supone una alteración de la competencia objetiva de los jueces y Tribunales que resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 82.1.1.º de la LOPJ. PONS VIVES, «Problemática...», *op. cit.*, pág. 13.

⁴⁶ En este sentido, al tiempo que compartimos el razonamiento de fondo de FALCÓN Y TELLA, discrepamos en cuanto a las consecuencias del silogismo que plantea cuando dice que: «[...] si se entiende que no se trata de una mera reserva a la Administración de sus facultades de autotutela en relación con el crédito tributario (anterior al delito fiscal), sino de la ejecución por la Administración de una sentencia judicial de condena por delito fiscal, en relación con la responsabilidad civil derivada del delito, en tal caso nos encontraríamos, a mi juicio, ante una norma lisa y llanamente inconstitucional por infringir el monopolio de los jueces y Tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado». FALCÓN Y TELLA, R., «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 2. A nuestro modo de ver, la disposición adicional décima de la LGT no es inconstitucional, independientemente del alcance que, por vía interpretativa, pueda darse a su incidencia en la conceptualización de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el condenado por un delito contra la Hacienda Pública.

⁴⁷ No obstante, entendemos con CHOCLÁN MONTALVO que: «La autonomía del delito fiscal, en la forma en que ha sido entendida por la jurisprudencia no puede llevar en ningún caso a una ampliación indebida del ámbito de la tutela penal más allá de lo que es razonable en la lógica del sistema y atendida la función de protección que compete a la norma penal del delito fiscal». CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pág. 3.

⁴⁸ Según el tenor literal del apartado segundo del artículo 5 de la LGP no podría atribuirse el carácter de *derecho de naturaleza pública* al derecho de crédito reconocido a favor de la Administración tributaria en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, pues dicha condición se predica de aquéllos: «[...] derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas». La primera condición sí que se cumple, pero la segunda parece que no, pues en principio se trataría de un derecho que tiene su causa en el ejercicio de una potestad *jurisdiccional*. Sin embargo, tampoco puede calificarse como un derecho de naturaleza privada (art. 19 LGP) puesto que, aunque formalmente la jurisprudencia lo califica como un supuesto de responsabilidad patrimonial extracontractual, por su contenido y origen resulta indiscutible que su contexto es la relación jurídico-tributaria. Por ello, quizás habría que interpretar extensivamente el verbo *derivar*, referido a la potestad cuyo ejercicio determina la existencia del derecho, y entender que, si bien el importe de la indemnización se concreta en la sentencia condenatoria, el derecho al cobro proviene, en último término, de la potestad tributaria. Dicho de otro modo, aunque el *deber* del deudor de pagar la indemnización tiene su origen en la resolución judicial, el derecho de crédito *deriva* directamente de la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el fundamento objetivo de la condena.

y de conformidad con lo establecido en el artículo 10.1 de la LGP, la Administración Tributaria puede exigir el pago de cualquier deuda de la que resulte acreedora a través de sus propios medios ⁴⁹, sin perjuicio de la posibilidad de recabar la tutela judicial del crédito prevista en el artículo 8 de la LGP.

Sin entrar en este momento a explorar las consecuencias de considerar a las Administraciones Públicas como sujetos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva ⁵⁰, lo cierto es que, producida una resolución judicial que contiene un pronunciamiento resultante del ejercicio de una acción civil interpuesta simultáneamente con la acción penal, y en virtud del cual se reconoce un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública, la Administración Tributaria dispone de facultades jurídicas suficientes para llevar a cabo las actuaciones ejecutivas sobre los bienes del condenado al pago en caso de incumplimiento.

Luego si el único argumento para privar al ente público del ejercicio de sus facultades de ejecución patrimonial es que de dicha actuación ya se encarga el órgano judicial, se incurre en la paradoja de sostener que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva referido a un órgano administrativo se constituye como un obstáculo al ejercicio de las potestades que el propio ordenamiento jurídico le confiere en tanto que parte integrante del Poder Ejecutivo del Estado. Por ello, entendemos que, si bien es cierto que durante la sustanciación de un juicio por un delito contra la Hacienda Pública la Administración Tributaria –personada a través del Abogado del Estado– tiene la consideración procesal de acusación particular y, en consecuencia, el mismo estatuto jurídico que cualquiera de las demás partes del proceso, también lo es que, una vez firme la sentencia condenatoria, recupera plenamente la condición de ente público que le es propia.

Desde la perspectiva de la tutela judicial que, como no podría ser de otro modo, también se predica del condenado ⁵¹, podría oponerse que la afectación forzosa de sus bienes y derechos al cum-

⁴⁹ A modo de opinión de contraste, especial atención merece la argumentación de ARAGONÉS BELTRÁN para discutir los privilegios procesales que se reconocen a la Administración Pública. Concretamente, para este autor, que por su condición de magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya conoce perfectamente la situación de la que habla: «[...] la justificación última de no pocos privilegios administrativos se ha querido encontrar en la propia y secular ineficacia de los Tribunales de Justicia. Con ello se entra en un círculo infernal, pues en lugar de proveer a los Tribunales de Justicia de un mínimo de medios e instrumentos legales para una justicia eficaz (rápida y de bajo coste en especial), se amplían desorbitadamente aquellos privilegios administrativos y se deja a los Tribunales al borde mismo de la indigencia y el colapso, con lo que, desde luego, quedan perfectamente justificados aquellos privilegios, pues nadie en su sano juicio dejaría en manos de la actual Administración de Justicia la satisfacción de los créditos públicos». ARAGONÉS BELTRÁN, E., «El embargo en la recaudación de tributos tras la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil», en *Comentarios al procedimiento de recaudación de los tributos*, Barcelona, 2001, pág. 16.

⁵⁰ En este sentido PICÓ JUNOY, examinando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pone de manifiesto que: «El derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos exige también que el fallo judicial se cumpla en sus propios términos, pues sólo de esta manera el Derecho al Proceso se hace real y efectivo, y se garantiza el pleno respeto a la paz y seguridad jurídica de quien se vio protegido judicialmente por una Sentencia dictada en un proceso anterior entre las mismas partes». PICÓ JUNOY, J., *Las garantías constitucionales del proceso*, 1997, pág. 76.

⁵¹ No obstante, resulta oportuna la reflexión que realiza el Tribunal Constitucional en su Sentencia 230/1991, de 10 de diciembre, cuando señala que: «[...] la ejecución de la sentencia en este tipo de condenas penales en que existe una declaración de responsabilidad civil está presidida por el interés en la protección de la tutela judicial de la víctima, lo que en sí mismo constituye un objetivo de política criminal perfectamente atendible y valor constitucional que el legislador ha ponderado de manera prioritaria».

plimiento de la sentencia únicamente puede acordarse por el órgano judicial que le condenó al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil. Sin embargo, reconocer a la Administración Tributaria el ejercicio de sus potestades de ejecución del crédito, no es incompatible con la tutela judicial del condenado pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Constitución, todos los actos de las Administraciones Públicas están sujetos a control judicial⁵². Dicho de otro modo, del mandato contenido en el artículo 117.3 de la Constitución no se desprende que tenga que ser el juez de lo penal quien, en todo caso, realice por sí mismo los actos propios de la ejecución patrimonial sobre los bienes del condenado⁵³. Lo que la norma constitucional exige es que sea un órgano jurisdiccional quien vele por el pleno cumplimiento de la sentencia, circunstancia que no se ve alterada por el hecho de que el juez de lo penal ordene a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio.

3. La coordinación de las actuaciones judiciales para la ejecución de la sentencia y el procedimiento administrativo de apremio.

Llegados a este punto, si de conformidad con lo expuesto en los apartados anteriores consideramos que el régimen establecido en la disposición adicional décima de la LGT constituye el nexo legal que permite integrar las normas procesales sobre ejecución de la sentencia penal y las normas administrativas sobre la ejecución patrimonial forzosa, de lo que se trata a continuación es de analizar la relación que se establece entre el órgano judicial y la Administración Tributaria en aquellos casos en los que, participando de un interés común –el cumplimiento de la sentencia–, se ven abocados a coordinar las potestades que, a tal efecto, les confiere el ordenamiento jurídico.

Respecto a esta cuestión, una primera postura podría ser considerar que, ante la falta de pago de la indemnización, la Administración actúa contra los bienes del condenado por *delegación* del órgano judicial⁵⁴. La propia literalidad de la disposición adicional décima de la LGT puede sustentar este plan-

⁵² Entendemos con CHOCLÁN MONTALVO que la tutela judicial efectiva de los intereses del condenado resultará reforzada si el control de los actos de la Administración Tributaria lo realizan los jueces del orden contencioso-administrativo. Por ello, compartimos plenamente el planteamiento que, respecto a esta cuestión, realiza cuando sostiene que: «[...] trasladar al juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un procedimiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino lo que es más grave si cabe, obligar al resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un juez penal cuyo objetivo es depurar posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida [...]», CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Incidencia...», *op. cit.*, pág. 3.

⁵³ No es ésta la posición de HINOJOSA MARTÍNEZ, para quien: «[...] si la actividad de la Administración se inserta en la ejecución de la sentencia, la intervención de aquella no implicará el surgimiento de la competencia del contencioso-administrativo en virtud de la cláusula general contenida en los artículos 9.4 de la LOPJ y 1 de la LJCA, ni tan siquiera cuando se trate de materias propias de la actuación típica de la Administración. El control de estas actuaciones administrativas corresponde al juez o Tribunal de ejecución y, como regla general, al que haya conocido del asunto en primera instancia». HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención...», *op. cit.*, pág. 11.

⁵⁴ Ésta es la postura que, entre otros, adopta SOLAZ SOLAZ, para quien: «La citada disposición adicional contiene, además, tres nuevos apartados que recogen el modo de proceder en la ejecución de estas responsabilidades civiles por la Administración Tributaria estableciendo en su apartado segundo una especie de delegación de la ejecución de la sentencia penal firme (o ejecución provisional de la recurrida) por parte de la Autoridad Judicial a favor de la Administración Tributaria para que la lleve a cabo por el procedimiento de apremio». SOLAZ SOLAZ, E., «El delito fiscal: aspectos conflictivos», en *La Ley Penal*, núm. 20, 2005, pág. 25.

teamiento, pues en su apartado primero indica que el juez *ordena* la exacción de la responsabilidad civil y en el apartado tercero se habla de *ejecución encomendada*. Luego, desde esta perspectiva, la Administración Tributaria vendría a ser una extensión del juez sentenciador ante quien debe responder y, sobre todo, a quien debe trasladar la decisión en caso de que el interesado se oponga a la actuación ejecutiva⁵⁵. Dicho de otro modo, lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT constituiría una ampliación del régimen general que se establece en el artículo 989.2 de la LCRim., sólo que la colaboración que, en un principio, se instituye como potestativa se convierte en obligada cuando se trata de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública⁵⁶.

Frente a esta interpretación, en la que predomina el enfoque jurisdiccional de la cuestión, podría objetarse que no se corresponde con la inequívoca remisión que la disposición adicional de la LGT décima realiza en favor procedimiento administrativo de apremio. Es decir, es la ley la que impone la aplicación de un determinado cauce para el desarrollo de la ejecución patrimonial sobre los bienes del condenado, y aunque ciertamente existe un alto grado de similitud entre la configuración procesal y administrativa de esta función, lo cierto es que los procedimientos judicial y administrativo no son completamente intercambiables⁵⁷.

La LEC estructura el juicio ejecutivo en diferentes fases o etapas diferenciadas unas de otras. La investigación judicial de los bienes y derechos del ejecutado⁵⁸ constituye una actividad posterior

⁵⁵ El denominado «carácter vicarial» de la ejecución administrativa de la sentencia penal se fundamenta en el último apartado de la disposición adicional décima de la LGT, de modo que: «[...] Esta obligación [de informar] 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.

⁵⁶ A esta conclusión llega PONS VIVES que, a la vista de los fundamentos jurídicos utilizados por la Audiencia Provincial de Barcelona en el Auto de 8 de enero de 2007 para rechazar plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición adicional décima de la LGT, considera que: «La tesis del Tribunal consiste en que no nos encontramos ante una situación de desapoderamiento en la ejecución, sino de colaboración necesaria por parte de los órganos de la Administración tributaria, manteniendo en cualquier caso el Tribunal la competencia en la ejecución». PONS VIVES, A., «La problemática en la ejecución...», *op. cit.*, pág. 6. Respecto a esta cuestión HINOJOSA MARTÍNEZ adopta una postura intermedia al entender que: «Al colaborar en la ejecución de la sentencia la Administración actuará en ejecución del título judicial, para lo que, independientemente de las atribuciones que pueda ostentar en virtud de las potestades públicas que tiene conferidas, se encontrará autorizada a actuar por la propia Constitución, que ordena cumplir los fallos judiciales firmes y colaborar en su cumplimiento, disponiendo para ello de la vía de apremio a la que se refiere la propia Ley 58/2003», HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención...», *op. cit.*, pág. 18. Por su parte, COLOMA CHICOT, J.A. aunque por motivos completamente opuestos, viene a coincidir con este último planteamiento aunque plantea que la relación entre la Administración Tributaria y el juez de lo penal sería semejante a la establece entre la Administración penitenciaria y el juez de vigilancia penitenciaria. COLOMA CHICOT, J.A. *op. cit.*, pág. 6.

⁵⁷ Como acertadamente señala ARAGONÉS BELTRÁN: «[...] por definición, el procedimiento recaudatorio se contrae a obligaciones dinerarias o pecuniarias [...]. En la LEC la ejecución dineraria es la rúbrica que comprende tanto el embargo de los bienes, esto es, su traba o afección al proceso concreto de que se trate, como el procedimiento de apremio, o fase de realización, previo avalúo, de los bienes afectados a la ejecución, según su diferente naturaleza. En la normativa recaudatoria se sigue otra terminología: toda ejecución recaudatoria es dineraria y la ejecución forzosa recibe el nombre de procedimiento de apremio, dentro del cual se comprenden el embargo y la enajenación de los bienes embargados.» ARAGONÉS BELTRÁN, E., «El embargo...» *op. cit.*, pág. 35.

⁵⁸ Sobre contenido y alcance de los artículos 589 y ss. LEC puede verse RIBA TREPAT, C., «La preparación del embargo: La investigación judicial del patrimonio del ejecutado» en *Instituciones del Nuevo Proceso Civil. Comentarios sistemáticos a la Ley 1/2000*. Vol. III, págs. 205-242.

al despacho y preparatoria del embargo⁵⁹, mientras que el apremio consiste fundamentalmente en el procedimiento para la enajenación de los bienes embargados⁶⁰. Por el contrario, en la vía de apremio administrativo no se produce dicha separación, pues cada una de las actuaciones ejecutivas se incluye en un único procedimiento⁶¹. Dicho de otro modo, desde la perspectiva procesal el apremio sólo es una de las fases del juicio ejecutivo, mientras que desde la perspectiva administrativa la vía de apremio es el procedimiento de ejecución considerado en su conjunto.

Por consiguiente, difícilmente puede entenderse que la remisión que realiza la disposición adicional décima de la LGT queda exclusivamente circunscrita a las actuaciones de localización de bienes o derechos sino que, necesariamente, comprende las de embargo y posterior enajenación forzosa. Luego para desarrollar este tipo de actuaciones, la Administración Tributaria necesariamente debe servirse de las potestades administrativas y de los cauces formales que configuran la gestión recaudatoria, pues no tiene ningún sentido considerar que, para adoptar los actos típicos del procedimiento de recaudación en vía de apremio, lo que se ejerce no es una potestad administrativa, sino una potestad jurisdiccional delegada por el juez.

Una segunda postura es la que entiende que la Administración Tributaria, al reclamar coactivamente el pago de la responsabilidad civil, no actúa por delegación del órgano judicial, sino que lo que ejerce es su propia autotutela sin necesidad de ampararse en la potestad jurisdiccional de imponer el cumplimiento de las resoluciones judiciales⁶². Esta interpretación, quizás más acorde con la conceptualización general de la actuación administrativa, desconoce el hecho de que la deuda que se reclama, aunque pueda traer causa de una obligación tributaria, no resulta determinada por un acto administrativo de liquidación, sino en una sentencia de condena. Dicho de otro modo, en el presente caso es evidente que se produce una disociación de la autotutela como privilegio de los poderes públi-

⁵⁹ A modo de referencia general, significar la caracterización del embargo que realiza CACHÓN CADENAS, para quien: «El embargo ejecutivo consiste en una declaración de voluntad mediante la cual determinados bienes, que se consideran pertenecientes al ejecutado, se afectan o adscriben a la actividad de apremio que ha de realizarse en el mismo proceso de ejecución del que forma parte el embargo». CACHÓN CADENAS, M., *El embargo*, Barcelona, 1991, págs. 22-31.

⁶⁰ No obstante, como ya destacó en su momento FRANCO ARIAS, no existe consenso acerca de cuál es la estructura y la composición de la actividad que se incluye bajo la denominación «procedimiento de apremio». FRANCO ARIAS, J., *El procedimiento de apremio*, 1987, págs. 8 y ss.

⁶¹ A mayor abundamiento puede verse TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Procedimiento de apremio», en *Los nuevos Reglamentos Tributarios*, Madrid, 2006, págs. 151-210.

⁶² Según CHOCLÁN MONTALVO, la potestad de autotutela de la Administración Tributaria no se ve afectada por el hecho de que la indemnización se fije en la sentencia penal, pues según este autor del texto de la disposición adicional décima de la LGT se desprende que no se produce la transformación de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el condenado, que en todo caso mantiene su carácter tributario. Sin embargo, da por supuesto que el control judicial del resultado del ejercicio de dicha potestad corresponde al juez sentenciador, lo cual no deja de presentar la paradoja de encomendar a un órgano judicial del orden penal la revisión de un acto administrativo de contenido tributario. CHOCLÁN MONTALVO, J.A. «La incidencia...», *op. cit.*, pág. 9. Por su parte, para FALCÓN Y TELLA, en la interpretación de la disposición adicional décima de la LGT se produce una disyuntiva que no admite posturas intermedias: quien entienda que la Administración Tributaria actúa en ejecución de la sentencia viene obligado a residenciar en el juez de lo penal la competencia para resolver los incidentes que puedan producirse. Por el contrario, quienes como él consideran que la iniciación de una causa penal por delito contra la Hacienda Pública únicamente impide la imposición de una sanción tributaria, deben concluir que: «[...] la Administración conserva sus facultades de autotutela declarativa y ejecutiva en relación con la obligación tributaria que surge del hecho imponible, y no sufre ninguna mutación o novación como consecuencia del delito. En tal caso, los actos administrativos que se dicten han de estar sometidos a control en vía contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa previa [...]». FALCÓN Y TELLA, R., «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 3.

cos, ya que la eficacia ejecutiva que justifica el inicio de la vía de apremio no proviene de un acto de la Administración Pública, sino de un acto del Poder Judicial.

Para conciliar ambas posiciones, cabría entender que, del mismo modo que de la sentencia condenatoria deriva la obligación de pagar que recae sobre el condenado, el derecho de crédito que configura la condición del acreedor tiene su origen en la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible del tributo, y cuya elusión de pago constituye precisamente el elemento objetivo del delito. Desde esta perspectiva, las potestades del órgano judicial y del órgano administrativo no se excluyen entre sí, sino que, referidas a una misma prestación, una la contempla en su dimensión pasiva y la otra en su dimensión activa, de modo que cuando el deudor desatiende el mandato que resulta de la sentencia, es la Administración Tributaria la que le exige el pago de la deuda, en las mismas condiciones que se aplican al resto de créditos de derecho público.

Una posible clave interpretativa que apuntaría en esta dirección se encuentra en el significado del concepto *exacción* referido a la responsabilidad civil nacida de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Según el diccionario «exaccionar» es sinónimo de exigir⁶³. Luego, en el ámbito de una relación crediticia, podemos entender que significa reclamar el pago de una deuda⁶⁴. Por consiguiente, cuando la deuda cuyo pago se reclama es una indemnización de daños y perjuicios, dicha acción no puede ser otra que imponer el cumplimiento forzoso una vez constatado que el pago no se ha producido de forma voluntaria. Si esto es así, por la ubicación sistemática de la norma en cuestión, y considerando que la deuda de cuya *exacción* se trata está constituida por la deuda tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública y por los intereses de demora que la falta de pago ha generado, es razonable entender que el concepto técnico que en mayor medida se corresponde con la función administrativa de exigir el pago de este tipo de deudas es el de *recaudación*⁶⁵. Naturalmente, una mayor precisión terminológica por parte del legislador hubiera contribuido a esclarecer su intención, pero lo cierto es que, en el marco normativo actual, existen elementos interpretativos suficientes para sustentar esta conclusión.

Si releemos el precepto bajo esta perspectiva, podemos concluir que lo querido por el legislador es incluir en el procedimiento administrativo de recaudación ejecutiva las deudas que, con origen en una sentencia penal que incluye el derecho a percibir una indemnización por los daños y perjuicios ocasionados por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, no se satisfacen volunta-

⁶³ En la actualidad se trata de un concepto prácticamente en desuso en el Derecho Tributario. Curiosamente, y por evidentes motivos de inercia, el vocablo *exacción* aparece en el artículo 65.2 de la LGT al referirse a la forma de gestionar el pago mediante efectos timbrados. En la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dicha expresión referida a la acción de cobrar o pagar una deuda aparece, entre otros, en el artículo 57.1 y en el artículo 75. Probablemente, el antecedente normativo que explica el uso de esta expresión en la disposición adicional décima de la Ley 58/2003 se encuentra en el 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 éstas en el término prudencia que el Juzgado o Tribunal señale [...]».

⁶⁴ El artículo 10.1 de la LGP utiliza el concepto de «cobranza» para referirse a la actividad encaminada a obtener el pago (o el cobro, según la perspectiva subjetiva que se adopte) de las deudas de derecho público.

⁶⁵ Según el primer párrafo del artículo 2 del 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».

riamente por el condenado. Por ello, a nuestro modo de ver, en lugar de confrontar las competencias propias del órgano judicial para la ejecución de la sentencia con las potestades administrativas para la ejecución del crédito, de lo que se trata es de instrumentar los cauces de cooperación entre dos manifestaciones de los Poderes Públicos del Estado para evitar duplicidades y demoras que, en último término, sólo aprovecharán a quienes pretendan eludir su obligación de pago.

a) La sentencia condenatoria como título ejecutivo.

Con carácter general, el artículo 974 de la LCrim. establece que si en la sentencia penal se hubiere condenado al pago de la responsabilidad civil sin fijar su importe en cantidad líquida, se estará a lo dispuesto en su artículo 984 que, como no podría ser de otro modo, se remite directamente a lo establecido en los artículos 712 y siguientes de LEC. A contrario sensu, cabe entender que si en la propia resolución el juez de lo penal fija el importe de la indemnización a cargo del condenado, se aplicará directamente el régimen jurídico de la ejecución dineraria (Título IV LEC).

En lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública, las consecuencias jurídicas de una u otra situación resultan particularmente significativas, ya que en el primer caso, aunque la sentencia reconozca el derecho de la Administración Tributaria a percibir una determinada indemnización, no podrá iniciarse su exacción por vía de apremio hasta que se adopte una nueva resolución en la que se fije el importe de la misma (art. 716 LEC); mientras que, en el segundo, la resolución judicial de condena constituirá un título ejecutivo susceptible de fundamentar por sí solo la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado (art. 572 LEC).

Ante esta doble posibilidad, cabe interrogarse acerca del alcance del mandato contenido en la disposición adicional décima de la LGT cuando fija los conceptos que deben incluirse en el ámbito de la responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Dicho de otro modo, si el importe de la indemnización queda fijado en la propia sentencia condenatoria no será necesario iniciar el trámite de liquidación de los daños y perjuicios, sino que directamente podrá iniciarse la vía de apremio. Por el contrario, si la suma a pagar por el condenado no figura especificada en la sentencia condenatoria, antes de iniciar la vía de apremio, en principio, parece inevitable obtener un nuevo pronunciamiento judicial con todo lo que ello supone.

La práctica habitual en los delitos contra la Hacienda Pública es que la sentencia condenatoria establezca el importe de la cuota tributaria defraudada –que se corresponde con el importe de la indemnización a cargo del penado– al tiempo que se impone el deber de satisfacer los intereses de demora devengados por dicha cantidad hasta la fecha del fallo⁶⁶. En consecuencia, técnicamente podríamos decir que, puesto que nos encontramos con una resolución en la que la responsabilidad

⁶⁶ Aunque el Tribunal Supremo viene manteniendo la aplicación del interés legal [entre otras en la STS de 30 de abril de 2003 (NFJ013982) o la STS de 4 de diciembre de 2003 (NFJ018289)], la jurisprudencia menor empieza a considerar que, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, lo procedente es aplicar el tipo fijado en la normativa tributaria. Concretamente, la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 20 de febrero de 2008, considera que lo previsto en la actual LGT constituye una de las «especialidades» a las que alude el artículo 576 de la LEC, de modo que para su cálculo debe prevalecer la norma específica frente a la general de aplicación, en todo caso, supletoria.

civil sólo es líquida en uno de sus componentes, desde la perspectiva de su eficacia, tiene una doble condición: será inmediatamente ejecutiva respecto a la cuota tributaria, mientras que respecto a los intereses únicamente tendrá carácter declarativo.

Ante dicha paradoja cabe plantear diferentes alternativas. Una posibilidad es mantener la ineficacia ejecutiva de la sentencia hasta que se ultime la liquidación de los intereses de demora en el trámite de ejecución judicial. Aunque se trata de la solución más acorde con lo dispuesto en la norma procesal, resulta directamente incompatible con lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT, según la cual el juez ordenará la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio una vez sea firme la sentencia o se solicite su ejecución provisional.

Otra posibilidad es entender que, por mandato de la ley, el juez de lo penal, en el momento de dictar sentencia, debe cuantificar la totalidad de la indemnización que en concepto de responsabilidad civil viene obligado a satisfacer el condenado. La ventaja de esta solución es que evita posponer la eficacia ejecutiva de la sentencia y permite cumplir con la secuencia indicada en la disposición adicional décima. Sin embargo, plantea el inconveniente de que para fijar el importe de los intereses de demora es necesario conocer en qué momento se ha satisfecho el principal de la deuda; circunstancia que necesariamente acontecerá después de dictada la sentencia.

Finalmente, también podría considerarse la opción de que sea la propia Administración Tributaria la que, al iniciar el procedimiento para la exacción de la responsabilidad civil, proceda a la determinación del importe correspondiente a los intereses de demora. El principal inconveniente que se presenta a esta solución es el cauce a seguir en caso de que el condenado no esté conforme con el cálculo realizado por la Administración.

Ninguna de las posibles soluciones resulta plenamente satisfactoria. Sin embargo, lo cierto es que del tenor de la disposición adicional décima de la LGT puede concluirse que el procedimiento de liquidación de los daños y perjuicios previsto en los artículos 712 y siguientes de la LEC es innecesario cuando se trata de un delito contra la Hacienda Pública, pues es el propio legislador quien fija los elementos que configuran el valor de la indemnización que debe satisfacerse. En consecuencia, una vez fijados los criterios para el cálculo de la responsabilidad civil, la Administración queda exenta del deber de acreditar el alcance económico del daño producido al cometerse el delito tipificado en el artículo 305 del CP.

Si esto es así, la conclusión a la que se llega es que la sentencia condenatoria que incluye un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública en los términos en que se indica por la disposición adicional décima de la LGT constituye un título ejecutivo desde que adquiere firmeza (art. 517.1.1.º LEC), sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 974 de la LCrim., aunque el importe de los intereses de demora no figure especificado en el fallo.

En definitiva, a nuestro modo de ver, de la disposición adicional décima de la LGT se desprende un mandato inequívoco para que en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública se incluya el pronunciamiento sobre la acción de responsabilidad civil ejercida simultánea-

mente con la penal en el que se fije el importe de la indemnización a cargo del condenado. No obstante lo anterior, respecto a los intereses de demora, si el fallo contiene los elementos fundamentales para su cuantificación (tipo de interés, cuantía y periodo), las operaciones aritméticas necesarias para determinar el importe pueden realizarse por la propia Administración Tributaria una vez iniciada la exacción administrativa de la responsabilidad civil, sin perjuicio del derecho del condenado a impugnar dicha liquidación.

b) La indisponibilidad del procedimiento para la recaudación de la indemnización derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Como corolario de todo lo expuesto hasta ahora podemos concluir que el procedimiento administrativo de recaudación en vía de apremio es el cauce formal previsto por la ley para proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, mediante la disposición adicional décima de la LGT se produce una *reserva legal* de carácter formal en virtud de la cual la Administración Tributaria es la única competente para desarrollar las actuaciones propias de la ejecución patrimonial forzosa sobre los bienes del condenado al pago de la indemnización ⁶⁷.

El artículo 163 de la LGT, en su apartado primero, dispone que el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo, siendo la Administración Tributaria la única competente para resolver todas sus incidencias. Sin embargo, cuando se trata de un procedimiento de apremio para reclamar el pago de una indemnización fijada en una sentencia penal, no puede desconocerse que el título que constituye el fundamento de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado no es la providencia de apremio, sino una resolución judicial. Dicho de otro modo, considerando que el mandato de pago cuyo incumplimiento justifica la iniciación de la vía de apremio no lo ha expedido la Administración Tributaria sino el juez de lo penal, la ejecutoriedad de la deuda no es administrativa, sino jurisdiccional.

Planteada la cuestión en estos términos, para establecer las condiciones en que se produce el tránsito entre la fase judicial y la fase administrativa es preciso examinar la posición jurídica que adoptan tanto el juez como la Administración en sus respectivos procedimientos de ejecución patrimonial. Y, en este sentido, resulta significativo el hecho de que, con carácter general, la ejecución civil es siempre rogada (art. 524 LEC), mientras que el apremio administrativo se inicia siempre de oficio (art. 163.3 LGT). Ello es consecuencia de la confrontación del principio dispositivo propio de la tutela judicial en el orden civil ⁶⁸ y el principio de autotutela característico de la actuación de la Administra-

⁶⁷ De alguna manera, la ley viene a excluir este tipo de deudas del régimen general del juicio ejecutivo en el que, como no podría ser de otro modo, se advierte la presencia del principio de contradicción y dualidad de partes, para introducir una importante dosis de unilateralidad en la actuación ejecutiva. El resultado es que en el órgano de recaudación se confunden las posiciones de ejecutante y ejecutor, pero, por extraño que ello pueda parecer, dicha circunstancia no supone una merma en la posición jurídica del ejecutado, pues las posibilidades de impugnación de los actos administrativos resultan muy superiores a las facultades de oposición a los actos del órgano judicial.

⁶⁸ En este sentido, resulta de gran interés la reflexión que realiza SOLE RIERA pues, al tiempo que sostiene que la ejecución del pronunciamiento sobre responsabilidad civil de la sentencia penal debe realizarse de oficio, pone de manifiesto la paradoja de que: «La actuación de oficio en la ejecución del contenido civil de la sentencia penal se torna perjudicial contra los intereses de la víctima, sobre todo en lo que afecta a los supuestos en que deba procederse a realizar los bienes embargados para hacer pago de las responsabilidades pecuniarias. Si bien es cierto que la ley procesal penal se remite por completo a la regulación que efectúa la LEC en esta materia, es diferente la posición que tiene el acreedor ejecutan-

ción Pública⁶⁹. Ante la posibilidad de optar por uno u otro de los principios rectores de la ejecución patrimonial, una de las primeras conclusiones que, a nuestro modo de ver, cabría extraer de lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT es que, independientemente de la distribución competencial que proceda, en lo que se refiere al pronunciamiento sobre responsabilidad civil, la sentencia penal debe ejecutarse en todo caso de oficio⁷⁰. Por consiguiente, tanto el órgano judicial como la Administración Tributaria, por ministerio de la ley, deben coordinar su actuación para lograr el pago de la indemnización impuesta al condenado a partir del momento en que la resolución judicial adquiriera firmeza.

Sentado lo anterior, parece plausible sostener que la remisión de la disposición adicional décima de la LGT al procedimiento administrativo de apremio impide que por el órgano judicial se despache la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado que no satisface la indemnización que le ha sido impuesta⁷¹. Sin embargo, también dice la norma que es el juez de lo penal quien ordena el inicio de la vía de apremio y la encomienda a la Administración Tributaria. En consecuencia, para coordinar la actuación de los órganos judiciales y administrativos y, de este modo, evitar los posibles conflictos que entre ellos pudieran surgir, es necesario establecer en qué momento finaliza la intervención de uno y empieza la del otro, pues lo que es seguro es que no pueden concurrir. Para resolver esta cuestión, debemos partir de la premisa de que el presupuesto de la acción ejecutiva es el incumplimiento del mandato de pago inherente a la resolución de condena y, habida cuenta de que dicha circunstancia únicamente puede apreciarla el juez sentenciador, hasta que no se dicte la resolución por la que se ordena el inicio de la vía administrativa de apremio la Administración no puede proceder contra el patrimonio del condenado. Naturalmente, la Administración, en su condición de parte perjudicada, podrá poner en conocimiento del órgano judicial la concurrencia de las circunstancias que legalmente justifican el inicio de la ejecución forzosa, pero no podrá iniciar la vía de apremio hasta que se le faculte para ello.

Ésta es la diferencia. Cuando el débito tiene su origen en una liquidación de naturaleza tributaria es la ley la que determina el momento en que deben iniciarse las actuaciones ejecutivas⁷², mien-

te en la ejecución civil, que la que dispone el perjudicado en la ejecución penal de la condena civil». SOLE RIERA, J., *La tutela de la víctima en el proceso penal*, Barcelona, 1997, pág. 203.

⁶⁹ A modo de referencia general, asumimos plenamente el planteamiento de GARCÍA DE ENTERRÍA, para quien: «[...] la Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial. Es este principio de autotutela el que es capaz de explicar en unidad todo ese complejo sistema posicional». GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I., Madrid, 2000, pág. 505.

⁷⁰ RAMOS MÉNDEZ opina que cualquier pronunciamiento civil contenido en una sentencia penal debe ejecutarse de oficio. RAMOS MÉNDEZ, *op. cit.*, pág. 408. Por su parte, CACHÓN CADENAS excluye de dicha exigencia la ejecución provisional. CACHÓN CADENAS, M., «Resoluciones provisionalmente ejecutables y despacho de la ejecución provisional», en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 53, 2004, pág. 702.

⁷¹ A una conclusión semejante llega GONZÁLEZ-CARBALLO cuando se pregunta: «[...] si al juez se le impone en todo caso la ejecución por la AEAT de la responsabilidad civil que haya declarado en sus sentencias condenatorias o si por el contrario puede disponer, si lo estima oportuno, que se desarrolle de otro modo». Como respuesta, entiendo que efectivamente la ejecución administrativa es obligatoria para el órgano judicial aunque, en su opinión: «[...] parece más razonable entender que se trata de una "facultad" del juez penal, que expresamente se autoriza por el legislador, al configurarse la posible intervención de la AEAT como un simple deber legal de colaboración o función de auxilio [...]», GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A., *op. cit.*, pág. 1.790-1.791.

⁷² Según el artículo 161 de la LGT, el periodo ejecutivo se inicia al vencimiento de los plazos establecidos en el artículo 62 de la LGT para realizar el pago de las deudas según se trate de autoliquidaciones o de liquidaciones practicadas y notificadas por la Administración. En este sentido, según TEJERIZO LÓPEZ: «[...] el requisito o presupuesto material del proce-

tras que, si la deuda tiene su origen en una resolución judicial que contiene un pronunciamiento sobre responsabilidad civil, es el juez quien decide si se cumplen los presupuestos para la iniciación de dicha acción de cobro. Por consiguiente, del mismo modo que el procedimiento a seguir para llevar a cabo la exacción de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública es indisponible para el órgano judicial, la iniciación de la acción administrativa para el cobro de la indemnización resulta indisponible para la Administración.

En definitiva, una vez firme la sentencia, el juez no puede despachar la ejecución contra los bienes del condenado, pero sólo a él le corresponde ordenar la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. Luego, hasta que no se produzca dicha resolución, el órgano judicial mantiene intacta su capacidad de decisión sin que la Administración pueda por sí misma iniciar la ejecución forzosa. Por el contrario, una vez ordenada la ejecución, el órgano judicial no podrá intervenir en el procedimiento administrativo ni concurrir con la Administración Tributaria. Cualquier actuación de la Administración previa a la orden judicial será nula de pleno derecho, mientras que cualquier actuación judicial posterior puede ser causa de un conflicto de jurisdicción.

II. LA EXACCIÓN EN VÍA DE APREMIO DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

El desarrollo reglamentario de lo establecido en los distintos apartados de la disposición adicional décima de la LGT corresponde al artículo 128 del Reglamento General de Recaudación (RGR). Aunque la sistemática de este precepto no contribuye precisamente a esclarecer las dudas interpretativas que, como ya se ha expuesto en el apartado anterior, se suscitan respecto a la exacción de la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública, sí que introduce alguna de las claves a través de las cuales la Administración Tributaria trata de organizar el tránsito entre la fase judicial de ejecución de la sentencia y fase administrativa de ejecución forzosa del crédito que, en concepto de indemnización, se reconoce a su favor.

1. El cumplimiento voluntario de la condena a pagar una indemnización a la Hacienda Pública.

En su apartado primero, el artículo 128 del RGR no contiene ninguna referencia a la existencia de un *periodo voluntario* para la recaudación de las deudas que tienen su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Tampoco se pronuncia respecto al modo de iniciar el procedimiento cuando, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 167 de la LGT, dicha función le corresponde a la providencia de apremio. Esta omisión sólo puede obedecer al hecho de que, con relación al crédito por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, la condición de título ejecutivo se predica única y exclusivamente de la sentencia condenatoria que, según lo establecido en el artículo 571 de la LEC, en la medida en que contiene una orden de pago de una cantidad líquida, no precisa de ningún otro trámite (ni judicial ni administrativo) para que, en

dimiento de apremio es el impago de la deuda tributaria en el periodo establecido para hacerlo de forma espontánea». TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Procedimiento de apremio», en *Los nuevos Reglamentos Tributarios*, Madrid, 2006, pág. 172.

caso de incumplimiento, se inicie la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado. Quizás por ello, la norma reglamentaria considera innecesario que se expida un título administrativo con idéntica naturaleza jurídica ⁷³.

Al desarrollar la actuación de la Administración Tributaria sin hacer referencia expresa al acto de iniciación del procedimiento de apremio, la norma reglamentaria parece dar a entender que, en la medida en que la recaudación de este tipo de deudas 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 será la notificación de una diligencia de embargo. En otras palabras, a partir del momento en que el juez ordena la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, de la literalidad de las normas aplicables podría concluirse que no cabe reconocer al condenado un plazo administrativo específico para realizar el ingreso de la indemnización previo al embargo de sus bienes. Naturalmente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 172.4 de la LGT, el pago de la deuda podrá realizarse en cualquier momento anterior al acto de adjudicación de los bienes embargados, pero lo que, en principio, parece que no se contempla es la concesión del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT.

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 siga con las actuaciones propias de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado.

No obstante lo anterior, la disposición adicional décima de la LGT efectúa una remisión inequívoca y directa al régimen desarrollado en la Sección Segunda del Capítulo V de su Título III (arts. 163 a 173), sin excluir la aplicación de ninguno de los preceptos en ella incluidos. Por ello, y aun siendo cierto que la fuerza ejecutiva proviene de la resolución judicial, de ello no se sigue que no sea preciso adoptar un acto administrativo (de trámite) mediante el que formalmente se inicie el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Más aún, incluso aceptando que por vía reglamentaria pueda excepcionarse la liquidación de los recargos del periodo ejecutivo, muchas de las indicaciones contenidas en el artículo 167 de la LGT resultan plenamente aplicables a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública ⁷⁴. En particular, y desde una perspectiva estrictamente formal, el apartado primero del artículo 128 del RGR puede resultar directamente incompatible con lo dispuesto en el artículo 167.4 de la LGT, según el cual la providencia de apre-

⁷³ 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.

⁷⁴ En este sentido, de los distintos elementos que según establece el artículo 70.2 del RGR configuran el contenido de la providencia de apremio se incluye en la letra e) el requerimiento de pago y el plazo para realizarlo, y en la letra f) la advertencia de iniciar la fase de embargo si dicho ingreso no se efectúa.

mio, además del contenido indicado en los apartados primero y segundo de dicho precepto, constituye también un requerimiento expreso del pago previo al embargo de los bienes del deudor, de modo que, con arreglo a lo establecido en el artículo 170.3 b) de la LGT, será legítimo oponerse a aquella diligencia de embargo que no esté precedida de la correspondiente providencia de apremio.

Planteada la cuestión en estos términos, de la regla recogida en el apartado primero del artículo 128 del RGR caben dos posibles interpretaciones: a) O entender que deliberadamente exonera a la Administración del deber de dictar la providencia de apremio respecto de las deudas procedentes de una indemnización por delito contra la Hacienda Pública; b) O entender que la norma de desarrollo se limita a regular un supuesto de hecho específico como es la acumulación de la deuda por responsabilidad civil con las deudas tributarias incluidas en un procedimiento de apremio previamente iniciado. En el primer caso, es evidente que la norma reglamentaria debe considerarse nula de pleno derecho en la medida en que la supresión del acto mediante el que formalmente se inicia el procedimiento administrativo de apremio resultaría contraria a lo dispuesto en una norma de mayor rango normativo. En el segundo, del silencio reglamentario podría deducirse que se deja sin desarrollo normativo –por innecesario– el inicio formal del procedimiento de apremio, 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 tributos⁷⁵. De todos modos, incluso en este segundo caso cabría entender que el artículo 128.1 del RGR adolece de un vicio de nulidad pues, en aquellos supuestos en los que se cumpla el presupuesto objetivo para la acumulación, la exigencia de la deuda por 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.

Por todo ello, independientemente de la interpretación que se efectúe, cabe concluir que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT, al recibir la orden del juez para proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria debe iniciar un procedimiento administrativo de apremio independiente y formalmente ajustado a los términos en dicha actuación viene regulada en el artículo 167 de la LGT. Por consiguiente, procede notificar a todos los obligados a pagar la indemnización –sea cual sea el orden de prelación establecido en la sentencia– la correspondiente iniciación de las actuaciones administrativas, aunque sólo sea a los efectos de cumplir con lo dispuesto en el apartado cuarto de dicha norma. Cualquier otra solución comprometerá la eficacia jurídica de los actos de gestión recaudatoria –fundamentalmente las diligencias de embargo– que, como no podría ser de otro modo, están sujetos a revisión, primero en vía económico-administrativa y, posteriormente, en vía judicial.

a) El pago de la indemnización previo a la iniciación de la vía de apremio.

Según lo dispuesto en el artículo 974.1 de la LCrim., la sentencia condenatoria se llevará a efecto de forma inmediata una vez transcurrido el término fijado en el artículo 212 de la LCrim. para presentar el recurso de apelación. Es decir, en principio, resulta plausible entender que, duran-

⁷⁵ 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».

te los cinco días legalmente establecidos para interponer el recurso de apelación –periodo en el que la sentencia no es firme–, el condenado puede ingresar en la cuenta de consignación del juzgado el importe de la indemnización (que comprende la cuota tributaria y los intereses de demora), en cuyo caso no procedería acordar su exacción en vía de apremio.

Por otra parte, debemos considerar también lo dispuesto en el artículo 548 de la LEC, según el cual no se despachará ejecución de una sentencia hasta que hayan transcurrido 20 días desde la fecha en que conste notificada al ejecutado. Es decir, pese al tenor literal de lo establecido en el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT, de la norma procesal se desprende que la ley concede un plazo en el que puede realizarse el pago de las cantidades fijadas en cualquier sentencia condenatoria, transcurrido el cual sin que se haya producido el ingreso se procederá a la ejecución forzosa del título. Luego, o se considera que, por aplicación del principio de especialidad, dicha norma no resulta de aplicación a los delitos contra la Hacienda Pública, o se reconoce la existencia de un periodo voluntario para realizar el pago de la indemnización previo al inicio de su exacción por vía de apremio.

A nuestro modo de ver, sustraer al deudor la posibilidad de realizar un pago voluntario resulta incompatible con el fundamento último de la ejecución patrimonial forzosa. Es decir, el ejercicio de las facultades reconocidas por la ley al órgano judicial –o, en su caso, a la Administración Tributaria– para perseguir los bienes de un condenado requiere como presupuesto general acreditar la resistencia al cumplimiento de lo ordenado en la sentencia. Así pues, únicamente después de transcurrido el periodo legalmente establecido para el cumplimiento voluntario puede considerarse procedente la adopción de medidas extraordinarias para lograr el cumplimiento coactivo de la resolución judicial. Por ello, una cosa es considerar que dicho periodo voluntario no encuentra su acomodo en la fase administrativa y otra muy distinta es negar su existencia en la fase judicial de ejecución de la sentencia.

Una cuestión distinta a la anterior es si el juez, antes de ordenar la exacción administrativa de la responsabilidad civil, debe requerir al condenado para que efectúe el pago de la indemnización. En principio, y según lo indicado en el artículo 580 de la LEC, cuando el título ejecutivo consista en resoluciones judiciales que obliguen a entregar determinadas cantidades de dinero, no es necesario requerir el pago al ejecutado para proceder al embargo de sus bienes. Por lo tanto, cuando en la sentencia penal se fija el importe de la indemnización y se notifica al penado, se inicia su deber de pago sin necesidad de requerimiento expreso. Sin embargo, una cosa es que legalmente no resulte necesario y otra muy distinta es que el órgano judicial no pueda entenderlo conveniente y, de oficio, efectúe dicho requerimiento antes de remitir el testimonio de la sentencia a la Administración Tributaria. En este caso, ciertamente la actuación del juez no se acomodaría a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT que, sin ningún género de matización, determina con carácter obligatorio que, una vez ganada la firmeza, se ordene la exacción de la responsabilidad civil. No obstante, ante dicha actuación judicial la única posibilidad de la Administración Tributaria sería plantear un conflicto de jurisdicción de resultado incierto.

Por consiguiente, en aquellos casos en los que el órgano judicial dirige un requerimiento de pago al condenado debe entenderse que hasta que no concluya el periodo que se le confiera para realizar el ingreso no cabe iniciar la ejecución contra sus bienes, situación que se asemejaría a lo que en

la terminología tributaria se define como un «periodo voluntario» de pago en el periodo ejecutivo; sólo que, a diferencia de lo establecido en el artículo 548 de la LEC, su concesión tiene un carácter claramente discrecional.

En este orden de cosas, mención especial merece lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 81 del CP, en virtud del cual la concesión de la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad se condiciona a la plena satisfacción de la responsabilidad civil, ya que implícitamente faculta al juez para requerir el pago de la indemnización como presupuesto de la decisión que respecto a la pena pueda adoptar⁷⁶. Más aún, según el artículo 801.3 de la LCrim., en aquellos casos en los que la solicitud de suspensión de la pena se realiza en un juicio que concluye mediante una sentencia de conformidad ni siquiera se requiere un pago total o parcial de la indemnización sino que, en principio, basta con un compromiso del acusado de satisfacer la responsabilidad civil en el plazo prudencial que en cada caso se estime oportuno. Luego, en estos casos, se pone de manifiesto que el órgano judicial dispone de amplias facultades para otorgar plazos para el ingreso de la indemnización, cuya puntual observancia impedirá el inicio de la vía de apremio.

En definitiva, pese al aparente automatismo del texto de la disposición adicional décima de la LGT, con arreglo a las normas procesales, el condenado por un delito contra la Hacienda Pública no sólo *puede* sino que *debe* realizar el pago de la indemnización en sede judicial, y dicha circunstancia enervará el inicio de la vía de apremio. Una vez transcurrido el plazo establecido por el artículo 548 de la LEC sin haberse producido el ingreso, y adoptada la resolución judicial por la que formalmente se ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil, el pago de la indemnización deberá realizarse ante el órgano administrativo que resulte competente para la gestión de dicha deuda.

b) El aplazamiento o fraccionamiento de pago concedido por el juez.

Junto a la posibilidad de realizar el pago durante el plazo previsto por el artículo 548 de la LEC o, en su caso, dentro del periodo que a tal efecto pudiera conceder el órgano judicial, de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT se desprende que el procedimiento administrativo de apremio no se iniciará en caso de que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 125 del CP, el condenado cumpla con las condiciones establecidas por el juez o tribunal al concederle un aplazamiento o un fraccionamiento del pago de la responsabilidad civil.

En principio, no parece que la interpretación de estas normas suscite demasiadas dudas. La ley penal confiere al órgano judicial la facultad de valorar la situación económica del condenado y, en su caso, concederle discrecionalmente determinadas facilidades de pago. Si la Administración Tributaria, personada en el juicio como acusación particular, no está de acuerdo con la resolución judicial, o considera que debe exigirse la constitución de garantías, puede oponerse mediante la interposición de los correspondientes recursos.

⁷⁶ A mayor abundamiento, puede verse *Suspensión y modificación de la condena penal*, NAVARRO VILLANUEVA, M.C., Barcelona, 2002.

No obstante lo anterior, cuando se desciende a los entresijos de la aplicación de esta figura surgen algunos interrogantes a los cuales las normas aplicables no ofrecen ninguna solución. En primer lugar, cabe preguntarse si existe algún límite temporal para solicitar del juez un aplazamiento del deber de satisfacer la indemnización en concepto de responsabilidad civil. En segundo lugar, la normativa guarda silencio acerca del órgano competente para recibir los pagos aplazados o fraccionados. Y, finalmente, a nuestro modo de ver, no se aclaran suficientemente las actuaciones que deben realizarse en caso de que se incumplan los términos de la resolución de concesión.

Respecto a la primera cuestión, resulta plausible entender que la facultad del juez para conceder un aplazamiento en el pago de la indemnización se mantiene vigente hasta que se adopta la resolución judicial por la que se encomienda a la Administración la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio. Por consiguiente, si el condenado formula su solicitud 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, según el cual podrá presentarse hasta la fecha inmediata anterior a la de notificación del acuerdo de enajenación, en cuyo caso producirá un efecto suspensivo respecto de las actuaciones ejecutivas que pudieran haberse iniciado.

Respecto a la segunda cuestión, cuando es el juez quien concede el aplazamiento, se trata de establecer cuál es el órgano competente para recibir los ingresos y, en su caso, controlar que se realicen con arreglo a las condiciones cuantitativas y temporales establecidas en la resolución judicial de concesión. En este sentido, podría entenderse que la comunicación a la que se refiere el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT no sólo tiene un contenido informativo, sino que constituye el cauce mediante el cual el juez designa al órgano de recaudación como el responsable de velar por el cumplimiento de la resolución por la que se concede el aplazamiento⁷⁷. Naturalmente, la indeterminación de la norma puede sustentar una interpretación en sentido contrario, según la cual los pagos parciales o diferidos deben realizarse en la cuenta de consignaciones del juzgado, en cuyo caso será el órgano judicial el que efectuará el seguimiento y, en su caso, lo pondrá en conocimiento de la Administración.

A nuestro modo de ver, habida cuenta que la Administración Tributaria es la destinataria última de la indemnización y de que existe un cauce reglamentario específico para gestionar los ingresos voluntarios de las deudas de derecho público, el principio de eficacia aconsejaría optar por la primera de las posibilidades. Además, con ello, la exacción administrativa de la responsabilidad civil no sólo comprendería las actuaciones de cobro coactivo, sino también la gestión ordinaria del crédito, de modo que la colaboración entre el órgano judicial y el órgano administrativo alcanzaría también a las actuaciones a realizar para facilitar el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia, y no sólo a la ejecución forzosa en caso de incumplimiento. Sin embargo, ante el silencio de la norma, será el juez que conceda el aplazamiento el que en cada caso decidirá en qué condiciones deben realizarse los ingresos y, entre dichas condiciones, puede indicar que el pago se efectúe directamente a la Admi-

⁷⁷ En este caso, los pagos a realizar por el condenado se ingresarían con arreglo a lo dispuesto en los artículos 12 y siguientes del RGR.

nistración Tributaria; pero si, por el contrario, decide establecer como lugar de pago la cuenta de consignaciones del juzgado, difícilmente la Administración podrá oponerse a ello.

Finalmente, respecto a las actuaciones a realizar en caso de incumplimiento del aplazamiento, ni la ley ni el reglamento precisan si dicha circunstancia debe ser declarada por el juez como requisito previo a ordenar la exacción en vía de apremio, o bien constituye un presupuesto fáctico apreciable por la Administración, en cuyo caso, una vez constatada la falta de pago, puede iniciar sin más trámite las actuaciones ejecutivas contra los bienes del deudor.

2. Condiciones legales para la iniciación del procedimiento administrativo de apremio.

Con arreglo a lo dispuesto en los apartados segundo y tercero de la disposición adicional décima de la LGT, la iniciación de la vía de apremio para el cobro de la indemnización reconocida en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública puede producirse en tres circunstancias: a) En primer lugar, cuando la resolución judicial adquiera firmeza; b) En segundo lugar, cuando el condenado incumpla los términos del aplazamiento o fraccionamiento del pago que el juez le hubiere concedido; c) Y, finalmente, en caso de que se acuerde la ejecución provisional de la sentencia.

a) El inicio del procedimiento por orden del juez.

Tal como se ha expuesto en apartados anteriores, constatado el cumplimiento de los presupuestos legalmente establecidos, la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública procede acordarla de oficio. No obstante, la disposición adicional décima de la LGT guarda silencio acerca de la forma que debe adoptar la resolución por la que el juez encomienda a la Administración que proceda coactivamente al cobro contra los bienes del condenado que no ha satisfecho la indemnización ⁷⁸.

A nuestro modo de ver, y de conformidad con lo establecido en el artículo 545.4 de la LEC, la resolución judicial por la que se ordena el inicio de la vía de apremio debería adoptar la forma de auto ⁷⁹. En cuanto a su contenido, entendemos que se trata de una resolución equiparable al auto

⁷⁸ Según NAVARRO VILLANUEVA, la sentencia penal firme puede definirse como: «[...] la resolución judicial apta, idónea y suficiente para provocar el conjunto de actividades en que consiste la ejecución penal». Sin embargo, la propia autora pone de manifiesto que en la doctrina procesal es frecuente caracterizarla también como: «[...] el documento público que contiene la declaración de voluntad irrevocable de un órgano judicial de que una persona sea sometida a una pena». NAVARRO VILLANUEVA, M.C., «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 33.

⁷⁹ No obstante, según el artículo 245.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial: «Llácese ejecutoria el documento público y solemne en que se consigna una sentencia firme. Las ejecutorias se encabezarán en nombre del Rey». Si confrontamos esta definición –que coincide con la que figura en el art. 141 LCrim.– con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima de la LGT, se advierte que una cosa es remitir a la Administración el testimonio de la sentencia firme y otra distinta ordenar que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio. En el primer caso, dicha función certificadora se realiza mediante la notificación de ejecuto-

por el que se despacha la ejecución del título en el proceso civil (art. 551.2 LEC) ya que, en la medida en que habilita a la Administración Tributaria para perseguir los bienes del condenado y, en su caso, afectarlos al pago de la indemnización, formalmente es el acto que abre el inicio de la ejecución patrimonial forzosa⁸⁰. Por consiguiente, en principio, entendemos que respecto a dicha orden judicial de inicio de la vía de apremio el condenado podrá invocar cualquiera de las causas que, según lo dispuesto en el artículo 556 de la LEC, delimitan los motivos de la oposición a la ejecución⁸¹ y, en particular, el pago o cumplimiento de lo ordenado en la sentencia y la caducidad de la acción ejecutiva.

Si esto es así, cabe concluir que el procedimiento administrativo para la recaudación de una deuda que tiene su origen en la indemnización establecida en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública se iniciará, de oficio, en cumplimiento de la orden del juez⁸². Sin embargo, ni la disposición adicional décima de la LGT ni la norma reglamentaria que la desarrolla contienen ninguna indicación acerca de si la Administración Tributaria debe, a su vez, comunicar dicha circunstancia al ejecutado⁸³.

Con carácter general, esta función en el procedimiento de recaudación de los tributos se atribuye a la providencia apremio pero, como ya se ha expuesto, de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 128 del RGR, podría entenderse que para la exacción de la responsabilidad civil no es necesario su expedición con carácter previo al inicio de la acción ejecutiva propiamente dicha. Por ello, insistimos en la necesidad de que se dicte un acto administrativo de trámite que permita establecer una fecha de inicio de las actuaciones administrativas y que ofrezca al interesado la posibilidad de realizar el pago de su deuda. El instrumento a utilizar por la Administración Tributaria para iniciar formalmente la ejecución forzosa de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es la comunicación⁸⁴. Dicho acto de trámite, adoptado al amparo de lo dispuesto en el artículo 99.7 de la LGT, cuando menos servirá para informar al deudor del órgano competente para recibir el pago y del lugar en que debe efectuar el ingreso. Asimismo, habría que considerar la posibilidad de conceder un plazo de ingreso equivalente al establecido en el artículo 62.5 de la LGT, con la preceptiva adverten-

ria penal, mientras que en el segundo es necesario adoptar una resolución judicial cuyo contenido, a nuestro modo de ver, excede de la simple providencia de ordenación del proceso [art. 245.1 a) LOPJ].

⁸⁰ En este sentido, compartimos lo indicado por CACHÓN CADENAS cuando advierte de que: «Normalmente, la orden de embargo forma parte de la resolución judicial por la que se despacha ejecución, hasta el punto de que, en ocasiones, se llega a identificar la una con la otra. Esta equiparación se produce sobre todo en los supuestos en los que puede practicarse el embargo sin requerir previamente el pago al ejecutado. En rigor, la identificación no es del todo correcta, porque, cuando el juez decreta la ejecución, expresa su voluntad de que se sustancie el proceso ejecutivo promovido por el ejecutante, y dicho proceso no se reduce a la mera verificación del embargo». CACHÓN CADENAS, M., «El embargo», *op. cit.*, pág. 580.

⁸¹ A mayor abundamiento puede verse RAMOS MÉNDEZ, F., *Enjuiciamiento Civil*, *op. cit.*, págs. 187-205.

⁸² En este sentido, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 87.1 RGAT, podría entenderse que se trataría de una iniciación de oficio, no por propia iniciativa del órgano competente sino, por *orden superior*.

⁸³ Es evidente que la resolución judicial ya ha sido notificada al interesado, pero una cosa es tener conocimiento de la existencia de una condena a pagar una suma de dinero y otra muy distinta es que pueda iniciarse un procedimiento administrativo de ejecución patrimonial sin poner dicha circunstancia en conocimiento del deudor.

⁸⁴ Así lo establece con carácter general el artículo 87.2 del RGAT que, a la vista de la inexistencia de una norma específica que prevea la forma de iniciar el procedimiento de apremio de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se aplicaría de forma subsidiaria.

cia de que en caso de no producirse el ingreso –o presentarse una solicitud de aplazamiento– se procederá al embargo de los bienes ⁸⁵.

Es decir, el artículo 128.1 del RGR lo único que establece es que en el procedimiento de apremio de una deuda con origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no procede exigir los recargos del periodo ejecutivo. Luego de ello no se extrae que para cumplir con dicha indicación deba privarse al interesado de las garantías formales de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos. En otras palabras, una cosa es no practicar la liquidación una deuda tributaria de carácter accesorio a la principal (el recargo) y otra muy distinta es suprimir el resto de elementos formales y materiales del inicio de un procedimiento de apremio ⁸⁶.

Por ello, conscientes de lo complejo y paradójico que resultaría sostener que lo procedente en este caso sería notificar una providencia de apremio que no incluya el recargo de apremio ⁸⁷, lo que proponemos es que, al recibir el auto por el que se encomienda a la Administración la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio, por el órgano de recaudación se notifique a todos los interesados una comunicación mediante la que formalmente se dé inicio a dicho procedimiento, ofreciéndoles la posibilidad de pagar la deuda antes de proceder a la traba de sus bienes. Con ello, entendemos que se cumpliría materialmente con lo dispuesto en el artículo 167.4 de la LGT, evitando la irregularidad formal de las diligencias de embargo que pudieran adoptarse con posterioridad.

b) El inicio del procedimiento de apremio por incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento concedido al condenado.

Según lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT, la vía de apremio también se iniciará cuando el condenado incumpla los términos del aplazamiento o fraccionamiento que el juez le hubiere concedido. A nivel reglamentario, el artículo 128.3 del RGR regula las consecuencias de dicho incumplimiento y establece, de una parte, el vencimiento inmediato de todos los plazos pendientes y, de otra, la exigibilidad de los intereses de demora devengados durante el tiempo en que el pago de la deuda quedó diferido por decisión judicial.

La semejanza de estas reglas con lo dispuesto en el artículo 54 del RGR es evidente. Sin embargo, aunque el supuesto de hecho parece idéntico, en atención a la naturaleza jurídica del órgano que

⁸⁵ Concretamente, el contenido esencial de las comunicaciones de inicio de los procedimientos de aplicación detallado en los artículos 87.3 y 97.1 del RGAT se completaría con lo dispuesto en las letras e) y f) del artículo 70.2 del RGR, en el que se detalla en contenido de la providencia de apremio.

⁸⁶ En este sentido, el artículo 69.3 del RGR establece con carácter general que: «El obligado al pago podrá satisfacer total o parcialmente las deudas en periodo ejecutivo. Si el pago no comprende la totalidad de la deuda, incluido el recargo que corresponda y, en su caso, las costas devengadas, continuará el procedimiento de apremio por el resto impagado».

⁸⁷ De todos modos, con arreglo a la definición contenida en el artículo 12.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, la liquidación del recargo de apremio no constituye un elemento esencial de la providencia de apremio en la medida en que su naturaleza jurídica viene atribuida por su condición de: «[...] título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio [...]» en virtud del cual la Administración podrá... «[...] proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago».

concede las facilidades de pago, no podemos compartir que se trate de supuestos equivalentes. Dicho de otro modo, una norma reglamentaria de contenido tributario no es el medio adecuado para establecer los efectos jurídicos asociados al incumplimiento de una resolución judicial. Además, lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT debe interpretarse en concordancia con lo indicado en su apartado segundo, de modo que un eventual incumplimiento del aplazamiento no significa que la Administración Tributaria pueda, por sí misma, iniciar la vía de apremio, dar por vencida la deuda y exigir los intereses devengados hasta la fecha pues, según la ley, sólo al juez sentenciador compete ordenar la exacción administrativa de la responsabilidad civil.

Planteada la cuestión en estos términos, se impone establecer cuál debe ser la actuación del órgano judicial ante la constatación de que el condenado ha incumplido los términos del aplazamiento o del fraccionamiento que le fue concedido. Si, como proponíamos en el apartado anterior, el juez en su resolución establece que los pagos deben realizarse ante el órgano administrativo y advierte al interesado de que la falta de pago determinará el inicio de la vía de apremio, entendemos que no será necesaria una nueva resolución por la que, constatado el incumplimiento, se ordene el inicio de la vía de apremio. En este caso, se cumpliría con el tenor literal del apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT y la Administración Tributaria podría iniciar la vía de apremio en el momento en que el condenado desatienda el pago del cualquiera de los plazos, informando de dicha circunstancia al órgano judicial (art. 128.4 RGR).

Por el contrario, si en la resolución judicial se indica que los ingresos deben realizarse en la cuenta de consignaciones del juzgado, los efectos y el alcance de la eventual falta de pago de alguno de sus vencimientos únicamente podrá establecerlos el juez, en cuyo caso para iniciar la vía de apremio será necesaria la adopción de una nueva resolución judicial por la que se ordene a la Administración la exacción de la responsabilidad civil, lo que nos reconduce al escenario descrito en el apartado segundo de la disposición adicional décima de la LGT. Es decir, el inicio de la vía de apremio no se producirá por la falta de ingreso sino por la orden judicial que, a la vista del incumplimiento, ordenará a la Administración que proceda a su exacción.

En cuanto a los intereses devengados durante el periodo en el que el pago de la deuda estuvo aplazado, entendemos que su exigibilidad dependerá del contenido de la resolución judicial por la que se conceda el aplazamiento. Es decir, si el juez no contempla su devengo y la Administración no se opone en el momento procesal oportuno, difícilmente podrán exigirse a posteriori con fundamento en una norma reglamentaria, pues dichos intereses no se han devengado durante la tramitación del procedimiento administrativo de apremio, sino antes de su iniciación. Otra cosa es considerar que los intereses devengados durante el aplazamiento no son distintos a los que, con arreglo a lo dispuesto en el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT, forman parte de la responsabilidad civil, de modo que la Administración Tributaria exigirá aquellos que se hubieren generado desde la fecha en la que debió ingresarse la cuota tributaria defraudada hasta la fecha en que se pague la indemnización por dicho concepto, independientemente de la causa por la que el pago se hubiere demorado. En este caso, la indicación de la norma reglamentaria no sólo resulta innecesaria –puesto que tales intereses no constituyen un supuesto especial– sino incompleta, pues su exigencia es independiente de si se cumple o no con el aplazamiento, ya que se devengarán en todo caso.

c) *El inicio del procedimiento de apremio en ejecución provisional de la sentencia.*

La ejecución provisional del pronunciamiento civil incluido en la sentencia penal, por el que se condena al autor de un delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización por los daños o perjuicios causados al eludir el pago de sus deudas tributarias, viene expresamente prevista en el apartado segundo de la disposición adicional décima de la LGT y en el artículo 989.1 de la LCrim. Por consiguiente, y a diferencia de lo indicado respecto a la ejecución de resoluciones firmes, en este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 526 de la LEC, la orden del juez encomendando la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio únicamente se adoptará a instancia de parte ⁸⁸.

De conformidad con lo establecido en el artículo 527.3 de la LEC, al tratarse de una sentencia de condena dineraria, la solicitud de la representación procesal de la Hacienda Pública debería bastar para que el juez proceda a despachar la ejecución de la sentencia sin que, en principio, se reconozca al condenado la posibilidad de oponerse a dicha decisión (art. 528.3 LEC). Luego, de los preceptos indicados, cabría concluir que una vez dictada la sentencia condenatoria, si el Abogado del Estado lo reclama, el juez debe sin más trámite ordenar el inicio del procedimiento administrativo de apremio.

Sin embargo, esta interpretación no sólo podría conducir a inaplicar la norma procesal en virtud de la cual en el apartado anterior concluimos que existía un plazo legal para realizar el pago voluntario de la indemnización, sino a vaciar de contenido lo dispuesto en el artículo 531 de la LEC, según el cual la ejecución provisional de la sentencia se suspenderá –y, en su caso, se archivarán las actuaciones– cuando el ejecutado pusiere a disposición del juzgado para su entrega al ejecutante el importe correspondiente a la cantidad fijada en la sentencia más los intereses devengados y las costas causadas hasta la fecha. Por ello, para unificar el tratamiento del tránsito entre la fase de ejecución judicial y la fase de ejecución administrativa, consideramos que el régimen aplicable al periodo de pago previo al inicio de la vía de apremio es independiente de si lo que se ejecuta es una sentencia firme o una sentencia recurrida. En ambos casos, para proceder contra el patrimonio del condenado debe acreditarse su resistencia a cumplir con lo ordenado en la sentencia.

Luego, aunque se solicite la ejecución provisional, antes de adoptar la orden por la que se encomienda a la Administración la exacción de la responsabilidad civil, el juez comprobará que ha transcurrido el plazo legalmente establecido para efectuar el ingreso de la indemnización fijada en la sentencia ⁸⁹.

⁸⁸ Según CABALLOL ANGELATS: «La nueva regulación declara la ejecutabilidad provisional *ex lege* de los pronunciamientos de condena, cuyo despacho tiene lugar previa solicitud de la parte en cuyo favor se han dictado, sin exigir la constitución de una caución al ejecutante. La petición de ejecución provisional no está sujeta a plazo». CABALLOL ANGELATS, L., «La ejecución provisional de resoluciones judiciales», en *Instituciones...*, *op. cit.*, pág. 26.

⁸⁹ En este sentido, compartimos plenamente la reflexión que realiza CACHÓN CADENAS cuando, al referirse al régimen de la ejecución provisional de la LEC, indica que: «[...] la ley no prevé expresamente, con carácter general, un plazo durante el cual la sentencia condenatoria que, por haber sido impugnada, aún no ha adquirido firmeza pueda ser cumplida por la persona contra la que se ha dictado la condena, a fin de evitar la ejecución provisional de esa sentencia. Ahora bien, parece razonable que la posibilidad de cumplir voluntariamente una sentencia que aún no es firme, excluyendo así la ejecución de la misma, se le ha de otorgar al condenado por dicha sentencia, en igual medida, por lo menos, que se le concede a quien ha resultado condenado en virtud de sentencia firme. No sería lógico que el cumplimiento de una sentencia que todavía no

Por consiguiente, no existe una diferencia sustantiva entre el inicio de la vía de apremio según se trate de la ejecución de sentencias firmes o de la ejecución provisional de sentencias recurridas. La única diferencia es de carácter formal: en el primer caso la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio se ordenará de oficio, en el segundo a instancia de la propia Administración.

No obstante lo anterior, acordado el inicio de la vía administrativa de apremio en ejecución provisional de la sentencia condenatoria, cabe interrogarse acerca de la aplicación de la regla contenida en el artículo 528.3 de la LEC, según la cual el ejecutado, aunque no puede oponerse a la ejecución provisional sí que, bajo determinadas circunstancias, puede oponerse a la adopción de aquellas medidas ejecutivas de las que deriven perjuicios que sean absolutamente imposibles de reparar en caso de que la sentencia fuere revocada. En este sentido, habida cuenta de que, una vez iniciada la vía administrativa apremio, la adopción de las medidas ejecutivas –fundamentalmente diligencias de embargo– no corresponde al juez sino a la Administración Tributaria, caben dos posibilidades: o bien considerar que dicha oposición constituye una incidencia que debe ser resuelta por el juez que ordenó la ejecución provisional, o bien entender que la eventual oposición a las actuaciones en el marco del procedimiento administrativo debe resolverse con arreglo a las normas que lo regulan.

En este sentido, en el procedimiento de apremio existe una situación semejante a la prevista en el artículo 528.3 de la LEC, cuya finalidad es evitar causar al deudor un perjuicio irreversible como consecuencia de la ultimación de la ejecución forzosa sobre sus bienes antes de que adquiera firmeza el título en el que se sustenta la acción de cobro. Se trata del artículo 172.3 de la LGT, que establece que no se procederá a la enajenación de los bienes embargados hasta que adquiera firmeza el acto de liquidación del que la deuda trae causa. Asimismo, en el artículo 169.4 de la LGT se recoge la regla del *beneficium ordinis*, en virtud de la cual el deudor puede señalar bienes distintos a los embargados y, de este modo, alterar el orden de embargo siempre que con ello se garantice el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud. Por consiguiente, si consideramos que la remisión legal que realiza el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT es a la regulación del procedimiento administrativo de apremio considerado en su conjunto, no parece que exista inconveniente interpretativo que impida aplicar las normas indicadas a las deudas que tienen su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso la eventual ejecución provisional de la sentencia no produciría las situaciones irreversibles que constituyen el fundamento de la oposición a la adopción de medidas ejecutivas contra determinados bienes o derechos del ejecutado.

III. LA DEUDA TRIBUTARIA Y LA RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL DERECHO PROYECTADO ⁹⁰

El efecto suspensivo que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, produce la presentación de una denuncia o de una querrela sobre los procedimientos tributarios, determina

ha adquirido firmeza sea exigido con mayor rigor que el cumplimiento de una sentencia que ya es firme.», CACHÓN CADENAS, M., «Resoluciones provisionalmente ejecutables...», *op. cit.*, pág. 685.

⁹⁰ En la fecha de publicación de este trabajo se encuentra en fase de tramitación parlamentaria el Proyecto de Ley presentado por el Gobierno para la reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el día 27 de noviembre de 2009 (BOGC núm. 52-1, Serie A, proyecto 121/000052).

que el efectivo reintegro de la cuota defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública quede, como mínimo, diferido a la finalización del proceso penal. Cuando dicho reintegro no se realiza de forma voluntaria en cumplimiento de la sentencia condenatoria, de lo indicado en la disposición adicional décima de la LGT se desprende que la Administración Tributaria debe esperar a que el juez le encomiende la exacción por vía de apremio de la responsabilidad civil derivada del delito. Por el contrario, cuando el juez no admite a trámite la querrela, acuerda el sobreseimiento o dicta sentencia absolutoria, se reanuda el procedimiento administrativo suspendido y es la Administración quien liquida y recauda la deuda tributaria ⁹¹.

Esta subsidiariedad de la liquidación administrativa respecto a la liquidación judicial de la deuda tributaria, no sólo es la causa de la mayoría de las contradicciones ampliamente denunciadas por la doctrina ⁹², sino del indiscutible fracaso económico de la persecución penal del fraude tributario, pues aunque sólo sea por el tiempo que transcurre desde el inicio del proceso penal hasta que se inicia la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio, es evidente que obtener el reintegro de la cuota defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública resulta mucho más costoso y complejo que reclamar el pago de aquellas cuotas tributarias dejadas de ingresar, cuyo importe las excluye del ámbito objetivo de aplicación del artículo 305 del CP.

En el proyecto de reforma del CP vigente parece que, por fin, se vislumbra un cambio de paradigma. El Derecho proyectado, en sintonía con las soluciones del Derecho comparado, parece que se propone eliminar el efecto suspensivo que, sobre los procedimientos tributarios de liquidación (y fundamentalmente sobre el procedimiento inspector), produce la presentación de una denuncia por un delito contra la Hacienda Pública ⁹³. De este modo, la Administración Tributaria podrá ejercer su autotutela –declarativa y ejecutiva– sobre el crédito tributario nacido con la realización del hecho imponible, al tiempo que el órgano judicial se pronuncia exclusivamente sobre la trascendencia penal de la actuación del defraudador.

Sin embargo, de la redacción propuesta en el Proyecto de Ley para el nuevo artículo 305 del CP se pone de manifiesto que conceptualmente se continúa vinculando el daño causado por el autor de un

⁹¹ A mayor abundamiento, puede verse el interesante análisis que realiza QUERALT acerca del régimen jurídico aplicable a la reanudación de las actuaciones en función del tipo de resolución judicial por la que se ponga fin al procedimiento penal. QUERALT, J.J., *El principio non bis in idem*, 1992, págs. 29 y ss.

⁹² La principal de todas ellas la expresa SIMÓN ACOSTA cuando pone de manifiesto que, a menudo, se conculca el principio constitucional de capacidad económica en la medida en que el responsable civil de delito no coincide con el sujeto pasivo del tributo. SIMÓN ACOSTA, E., «El delito de defraudación tributaria», en *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 8, 1998, pág. 117

⁹³ Aunque en la Exposición de Motivos del actual proyecto de ley nada se dice al respecto, en la Exposición de Motivos del proyecto de ley presentado en la anterior legislatura (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm. 119-1, proyecto 121/000191) 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.

delito contra la Hacienda Pública con el importe de la cuota tributaria defraudada, sólo que, en la modificación proyectada, la existencia de responsabilidad civil dependerá de si la Administración Tributaria ha sido o no diligente en el cumplimiento de las funciones que tiene encomendadas⁹⁴. Es decir, de *lege ferenda*, cuando se haya podido liquidar administrativamente la cuota defraudada, el deber de reintegrar su importe será una obligación tributaria, mientras que si no se ha podido practicar la liquidación (sobre todo por prescripción) nos encontraremos nuevamente ante una responsabilidad civil derivada del delito. Así, el legislador sigue utilizando un régimen de subsidiariedad en la liquidación de la deuda tributaria, pero en sentido inverso al establecido en el artículo 180 de la LGT, pues de prosperar la reforma, la liquidación judicial de la deuda será subsidiaria de la liquidación administrativa.

Aunque coincidimos con el propósito de la reforma proyectada en el sentido de desvincular la liquidación de la deuda tributaria de la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública, no compartimos la solución técnica que el legislador propone. A nuestro modo de ver, en lugar centrar el debate en la responsabilidad civil derivada del delito, lo que procede es regular la actuación concertada y coordinada de los órganos de la Administración Tributaria y del Poder Judicial, atribuyendo a cada uno de ellos la función que le es propia: a los primeros la exigencia de la cuota defraudada, a los segundos la imposición de la sanción penal⁹⁵. Para ello, entendemos que no es necesario acudir a la norma penal (con el riesgo de incurrir en una innecesaria congelación de rango al utilizar una ley orgánica para regular aspectos meramente procedimentales), sino que basta con mejorar la redacción de la norma tributaria (fundamentalmente del art. 180 LGT) para definir los efectos que, sobre los procedimientos tributarios, supone la iniciación de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, y para contextualizar adecuadamente la trascendencia del debate acerca del modo de articular la intervención de la Administración Tributaria y del Poder Judicial en la lucha contra el fraude fiscal⁹⁶, a continuación pasamos a realizar un somero estudio de las soluciones que el legislador ha venido utilizando para resolver tan compleja cuestión.

1. El modelo de preferencia administrativa.

Hasta el año 1986 predominó en el ordenamiento jurídico español un modelo que podríamos calificar de preferencia administrativa⁹⁷, en virtud del cual el ejercicio de la acción penal requería la

⁹⁴ En la redacción proyectada del artículo 305 del CP se restringe la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública al: «[...] importe de la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora [...]».

⁹⁵ La paradoja que respecto a esta cuestión se produce la expresa con maestría CASADO OLLERO cuando indica que: «Si bien todos los poderes públicos tienen en la "lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional", cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria». CASADO OLLERO, G., «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA.VV. *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.597.

⁹⁶ En este sentido, resultan particularmente ilustrativas las palabras del propio Tribunal Constitucional cuando indica que: «[...] La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria» (STS 76/1990, de 26 de abril).

⁹⁷ Pese a que dicha situación de preferencia se ha asimilado al régimen de la *cuestión prejudicial*, el Tribunal Supremo (STS de 5 de noviembre de 1991) consideró que lo que la ley establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción

previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada⁹⁸. Esta solución no sólo recibió numerosas críticas doctrinales y jurisprudenciales⁹⁹ por su evidente obstrucción al normal ejercicio de la acción penal, sino también porque, al posponer la actuación del juez a la conclusión de la vía administrativa, indirectamente dejaba en manos del contribuyente la elección del momento a partir del cual podía ser acusado de un delito de defraudación tributaria¹⁰⁰.

2. El modelo de preferencia jurisdiccional.

La reacción ante la constatación del fracaso del modelo de preferencia administrativa fue optar por la solución contraria¹⁰¹. Por vía interpretativa primero¹⁰², y legislativa después¹⁰³, se estableció un modelo de preferencia penal en virtud del cual en caso de que unos mismos hechos pudieran ser el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, por aplicación del principio constitucional de non bis in ídem¹⁰⁴,

penal. En un sentido semejante se pronuncia RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario», Madrid, 2000, pág. 73.

- ⁹⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del M.º Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción».
- ⁹⁹ Véase por todos APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos*, núm. 11, 1990.
- ¹⁰⁰ La propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, indica que: «La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1997, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...]».
- ¹⁰¹ Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal: «[...] es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa [...]», CASADO OLLERO, *op.*, *cit.*, pág. 1.598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985 concluye que: «La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional». DE JUAN CASADEVALL, J., «La articulación de la regla ne bis in ídem en el ámbito tributario», en AA.VV., *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.463.
- ¹⁰² En la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, se asume, por primera vez, el efecto suspensivo que, sobre el procedimiento inspector, produce la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.
- ¹⁰³ La Ley 10/1985, de 26 de abril, introduce el efecto suspensivo sobre el procedimiento sancionador en el artículo 77.6 de la LGT. Posteriormente, la Ley 25/1995, de 20 de julio, tácitamente extiende dicho efecto al resto de procedimiento tributarios cuando establece que: «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo [...]». El actual artículo 180 de la LGT sigue sin especificar cuál es el procedimiento tributario afectado por la suspensión.
- ¹⁰⁴ En este sentido, el Tribunal Constitucional en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º), señala que: «El principio general del derecho conocido por non bis in ídem supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin exis-

la mera presentación de la denuncia o de la querrela determina la suspensión automática e inmediata, no sólo del procedimiento sancionador tributario, sino de cualesquiera procedimientos administrativos concurrentes con el proceso penal ¹⁰⁵.

Respecto al procedimiento sancionador tributario, la previsión contenida en el texto del actual artículo 180 de la LGT tiene por finalidad prevenir la imposición de una sanción administrativa previa o simultánea a la sanción penal ¹⁰⁶. Sin embargo, respecto a los procedimientos tributarios de liquidación, el fundamento de la suspensión resulta algo más difuso. En primer lugar, por la ubicación sistemática del precepto, su extensión a procedimientos distintos del sancionador se efectúa necesariamente por analogía ¹⁰⁷. En segundo lugar, porque el fundamento jurídico de la paralización de las actuaciones administrativas no puede ser la concurrencia en el ejercicio del *ius puniendi* sino, en todo caso, la concurrencia del procedimiento de liquidación (fundamentalmente el de inspección) con el proceso penal. Dicho de otro modo, la suspensión del procedimiento sancionador se produce por razones materiales, mientras que la suspensión del resto de procedimientos tributarios únicamente puede justificarse por razones procesales ¹⁰⁸.

En cualquier caso, tampoco este modelo parece haber solucionado el problema. Al anticipar la acusación por el delito cometido a la liquidación administrativa de la deuda pudiera parecer que se ejerce una mayor presión sobre el defraudador. Sin embargo, la realidad ha demostrado que, antes de imponer la sanción penal, se exige que el juez instructor actúe como órgano de liquidación, con

tencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]». Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ 4.º), introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio non bis in ídem [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado».

¹⁰⁵ Como dice RAMÍREZ GÓMEZ: «No basta, pues, con paralizar o suspender el procedimiento al final del mismo, una vez impuesta la sanción administrativa, sino que dicha paralización deberá producirse con anterioridad, en el momento en que se aprecien indicios de una posible conducta delictiva». RAMÍREZ GÓMEZ, S., *op. cit.*, pág. 115.

¹⁰⁶ No obstante lo anterior, la situación de concurrencia entre el procedimiento para imponer una sanción administrativa y una sanción penal no siempre requiere la suspensión del primero en su fase instructora. En este sentido, mención especial merece lo dispuesto en el apartado 2 de artículo 32 de la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, de Protección de la Seguridad Ciudadana, que al referirse a las sanciones administrativas a imponer por las infracciones tipificadas en dicha Ley establece que: «Cuando las conductas a que se refiere la presente Ley pudieran revestir caracteres de infracción penal, se remitirán al Ministerio Fiscal los antecedentes necesarios de las actuaciones practicadas, aunque ello no impedirá la tramitación de los expedientes sancionadores por los mismos hechos. No obstante, la resolución definitiva del expediente solo podrá producirse cuando sea firme la resolución recaída en el ámbito penal, quedando hasta entonces interrumpido el plazo de prescripción».

¹⁰⁷ La única referencia normativa de la que podría inferirse el efecto suspensivo referido a los procedimientos de liquidación (particularmente el de inspección) y de recaudación es el artículo 68 de la LGT, según el cual la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al juez constituye una causa de interrupción de la prescripción.

¹⁰⁸ En general, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia consideran que entre el procedimiento tributario y el proceso penal se produce una situación de prejudicialidad. Sin embargo, coincidimos con RUBIO SOLER, cuando señala que: «[...] la prejudicialidad no sirve para explicar por qué una vez dictada la sentencia condenatoria, la Administración no puede reanudar el procedimiento inspector; por su parte, el principio non bis in ídem tampoco permite explicar por qué se produce la paralización del procedimiento de inspección, y por qué el mismo no se reanuda en los casos de sentencia condenatoria». RUBIO SOLER, C., en AA.VV. *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado (Dirección del Servicio Jurídico del Estado), 2008, pág. 262.

lo cual, además de verse obligado a aplicar una normativa extraña al proceso penal, la determinación de la deuda tributaria se antepone a la sanción, con el añadido de que la recaudación de la cuota judicialmente liquidada se pospone a la firmeza de la sentencia condenatoria.

3. El modelo de concurrencia de actuaciones.

Constatado el fracaso de los dos modelos de preferencia –el primero por diferir la sanción penal, el segundo por diferir el reintegro de la cuota defraudada–, parece que el legislador actual se decanta por implementar un modelo de concurrencia de actuaciones. Sin embargo, según cómo se efectúe el desarrollo de la iniciativa legislativa que promueve la supresión del efecto suspensivo de la interposición de la denuncia o querrela por un delito de defraudación tributaria, como consecuencia de la prejudicialidad devolutiva (art. 4 LCrim.), podría producirse un regreso al modelo anterior de preferencia administrativa y, por consiguiente, la reproducción de los muchos inconvenientes y deficiencias técnicas que se trataron de solucionar con las diversas y sucesivas reformas legislativas adoptadas desde 1985.

Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la doctrina y ratificado la jurisprudencia ¹⁰⁹, la actual configuración de la Inspección de los Tributos no le faculta para desarrollar actuaciones de policía judicial sino, en todo caso, de policía fiscal (administrativa) ¹¹⁰. Luego, siendo una realidad indiscutible que la mayoría de las denuncias por delitos contra la Hacienda Pública son el resultado de hechos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector, la situación de concurrencia que debe resolverse es la que se produce en la fase de investigación del hecho presuntamente delictivo. Es decir, salvo que de *lege ferenda* se atribuya a la Administración Tributaria funciones policiales, la determinación de los hechos con trascendencia penal debe realizarse fuera del procedimiento administrativo de comprobación ¹¹¹. Por consiguiente, el respeto a las garantías constitucionales del presunto autor determina que el efecto jurídico que la presentación de la denuncia produce sobre las actuaciones administrativas no pueda ser otro que el de la suspensión inmediata ¹¹².

Por ello, a nuestro modo de ver, en la situación actual, no se trata tanto de suprimir el efecto suspensivo como de mejorar la regulación de sus condiciones de aplicación a los procedimientos

¹⁰⁹ En palabras del propio Tribunal Constitucional: «[...] la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco» [STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 2.º) (NFJ000067) y STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)].

¹¹⁰ A mayor abundamiento puede verse MARTÍNEZ HORNERO J., «Marco jurídico de la policía fiscal», en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, octubre 1994, pág. 171.

¹¹¹ Como explica CASADO OLLERO: «Conviene no confundir la investigación fiscal, esto es, la actividad controladora e investigadora de la Inspección de los Tributos, con la función de descubrir delitos fiscales y proceder a su persecución». CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, pág. 108.

¹¹² En este sentido, compartimos plenamente el razonamiento de RUBIO SOLER cuando indica que: «Son, sin embargo, los principios de preferencia de la jurisdicción penal y de seguridad jurídica, los que justifican esta paralización del procedimiento inspector como consecuencia del inicio de un proceso penal. A mi modo de ver, es incuestionable que debe producirse la paralización del procedimiento administrativo [...]. Aunque no se trate de un procedimiento sancionador, los hechos declarados probados por el órgano judicial deberían vincular, asimismo, al órgano administrativo pudiendo justificarse esta posición en el principio de seguridad jurídica [...]», en «Manual...», *op. cit.*, pág. 249.

tributarios distintos al sancionador. La ley tributaria (no la penal) es la que debe regular con precisión tanto el momento en que se inicia como aquel en que finaliza el efecto suspensivo que la instrucción penal supone sobre la instrucción administrativa.

En lo que al inicio se refiere, lo establecido en el artículo 180 de la LGT respecto al procedimiento sancionador es también válido respecto al procedimiento inspector, por cuanto, una vez presentada la denuncia, de conformidad con lo establecido en el artículo 773.2 de la LCrim., corresponde al Ministerio Fiscal impulsar las diligencias de investigación previas a la interposición de la querrela. Sin embargo, en cuanto a la fecha de cese del efecto suspensivo, lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT no puede aplicarse *mutatis mutandis* a los procedimientos de comprobación y liquidación, pues el fundamento de la suspensión no es la incompatibilidad de potestades sancionadoras sino, en todo caso, la observancia de las garantías procesales del presunto delincuente en la fase de instrucción penal ¹¹³.

Independientemente de la posición que se asuma respecto a la naturaleza jurídica del límite cuantitativo establecido en el artículo 305 del CP ¹¹⁴, debe aceptarse que al juez instructor lo único que le interesa para decidir si efectúa o no la imputación de un delito contra la Hacienda Pública es determinar si la cuota presuntamente defraudada excede o no de la cantidad legalmente establecida. Para comprobar dicha circunstancia, según lo indicado en el artículo 777 de la LCrim., podrán efectuarse las correspondientes diligencias judiciales de investigación, siendo la primera de ellas la comparecencia del imputado. Pero una cosa es verificar la concurrencia de una condición objetiva de punibilidad y otra muy distinta es regularizar completamente la situación del contribuyente y liquidar la cuota tributaria. Así pues, una vez concluida la instrucción penal, tanto si se decide iniciar la fase de juicio oral como si no, debe reanudarse el procedimiento legalmente establecido para determinar la deuda tributaria, que no es otro que el de liquidación en vía administrativa.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, la norma a considerar para establecer el momento procesal en que cabe entender concluida la situación de concurrencia y, por consiguiente, finalizado el efecto suspensivo sobre los procedimientos administrativos distintos del sancionador es la contenida en la regla 4.ª del artículo 779 de la LCrim., según la cual, una vez ultimadas las diligencias previas, si el juez considera que puede haberse cometido alguno de los delitos que, según lo establecido en el artículo 757 de la LCrim., deben juzgarse mediante el procedimiento abreviado, dictará el auto de apertura de juicio oral, en el que se relacionarán los hechos punibles y se identificará a la persona o personas a las que se imputan. Luego considerando que, salvo situaciones excepcionales, en la fase de juicio oral, no se realizan diligencias judiciales de investigación, la preferencia del proceso penal respecto al procedimiento inspector ya no tiene razón de ser. Por ello, en nuestra opinión, no existe inconveniente para que se reanuden las actuaciones de regularización tributaria suspendidas con la presentación de la denuncia, independientemente de cuál sea el resultado del juicio. Tanto si hay condena como si se acuerda la absolución del imputado, la liquidación administrativa se realizará por los órganos de la Administración Tributaria.

¹¹³ Respecto a esta cuestión resulta particularmente interesante el trabajo de SARRÓ RIU en relación con los límites de las facultades reconocidas a los órganos de la Inspección cuando los hechos investigados pueden ser constitutivos de delito. SARRÓ RIU, J., «El derecho a la no autoincriminación y la Inspección de Hacienda», en *El Fisco*, núm. 123, septiembre 2006, págs. 15 a 51.

¹¹⁴ Un reciente planteamiento sobre el estado de esta cuestión puede verse en: ANEIRÓS PEREIRA, J., «Delito Fiscal», en *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, págs. 1.501 a 1.541.

En definitiva, en el actual escenario normativo, la situación de concurrencia del procedimiento tributario de comprobación y liquidación con la sustanciación de una causa penal por un delito contra la Hacienda Pública se resuelve mediante la aplicación de un modelo de preferencia penal limitada en virtud del cual, una vez finalizada la investigación judicial de los hechos punibles, la Administración regularizará la situación tributaria del sujeto pasivo (condición que no siempre coincidirá con la de autor del delito) con base en los hechos incluidos en el auto de apertura del juicio oral y cualesquiera otros que, sin relevancia penal, puedan ponerse de manifiesto en el curso de la comprobación administrativa. Por el contrario, en lo que se refiere al procedimiento sancionador tributario debe de mantenerse el modelo de preferencia penal absoluta, de modo que la eventual reanudación de la vía administrativa sólo puede producirse en caso de archivo, sobreseimiento o absolución ¹¹⁵.

Corolario de lo anterior, y a diferencia de lo que ocurre respecto a la potestad sancionadora, cabe concluir que la tutela penal de la Hacienda Pública y la autotutela administrativa del crédito tributario no son potestades incompatibles, sino que deben concurrir para hacer efectivo el principio de justicia tributaria, sólo que dicha concurrencia requiere coordinar la actuación del órgano judicial y del órgano administrativo en función del tipo de actividad que, en cada momento, se desarrolle y, sobre todo, atendiendo a las garantías del contribuyente tanto en los procedimientos tributarios como en el proceso penal.

Por todo lo expuesto, a mi modo de ver, no es necesario esperar a la reforma del CP para aplicar un modelo de concurrencia de actuaciones. Basta con una interpretación estricta del artículo 180 de LGT para que el efecto suspensivo sólo se aplique en toda su extensión al procedimiento sancionador tributario ¹¹⁶. De hecho, por la ubicación sistemática del precepto y por aplicación del principio de separación que rige desde la Ley 1/1998, no resulta tan descabellado mantener que, sin perjuicio de reconocer la preferencia de la instrucción penal respecto a la instrucción administrativa –cuando una y otra tengan por objeto la investigación de los mismos hechos–, la denuncia de un posible delito contra la Hacienda Pública no impide la liquidación administrativa de la deuda tributaria ¹¹⁷. De este modo, si la cuota cuyo pago se elude al cometerse un delito de defraudación se liquida y recau-

¹¹⁵ Por ello, únicamente en lo que se refiere al procedimiento sancionador coincidimos con la posición de QUERALT quien, al comentar la STC 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), indica que: «El que la potestad de fijar los hechos corresponda a los tribunales penales y que la sanción administrativa deba retrasarse hasta que haya concluido el proceso criminal, no me parece una afirmación procesal, sino de claro alcance y sentido material. Parte de la unidad de *ius puniendo* estatal, unidad que no queda contradicha porque haya varias ramas sancionadoras en la medida en que las mismas se sujeten a un común haz de principios que permitan reconocer la función represora como tal y no como otra de diversa índole, como pudiera ser, por ejemplo, si la presunta sanción tuviera exclusivamente, por sus resultados, carácter recaudatorio o confiscatorio», QUERALT, J., *op. cit.*, pág. 11. Sin embargo, respecto a los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación sí que se trata de una cuestión estrictamente procesal a resolver mediante la aplicación de las normas reguladoras del proceso penal.

¹¹⁶ RAMÍREZ GÓMEZ lo expresaba con claridad al indicar que: «La aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a establecer en su artículo 34 la tan reclamada separación del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de comprobación e investigación y, aunque actualmente la paralización del procedimiento de liquidación esta prevista en la LGT y en el RGI, conviene indagar sobre si, en la situación actual de procedimientos separados, dicha paralización es una exigencia de principios constitucionales o si, en caso contrario, el legislador ordinario podría disponer la no paralización del procedimiento de liquidación sin que ello vulnere disposición o principio constitucional alguno». RAMÍREZ GÓMEZ, *op. cit.*, pág. 119.

¹¹⁷ En este sentido, compartimos la opinión de los autores que consideran que en estos casos técnicamente no se produce propiamente una situación de prejudicialidad, pues, a nuestro modo de ver, la preferencia del juez penal tiene su fundamento en su competencia exclusiva y excluyente para conocer de unos hechos presuntamente delictivos. A mayor abundamiento, puede verse: QUERALT, J., *op. cit.*, pág. 32.

da por los órganos de la Administración Tributaria, por el mismo concepto no cabe reconocer una indemnización a favor de la Hacienda Pública.

En otras palabras, si los procedimientos de comprobación y liquidación suspendidos al presentarse la denuncia se reanudan una vez finalizada la instrucción penal, para obtener el reintegro de la cuota defraudada, ya no será necesario que la sentencia condenatoria transforme la deuda tributaria en responsabilidad civil. Luego la polémica actual acerca de la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública quedaría plenamente superada y en todo caso circunscrita a establecer si la comisión de este delito puede generar un daño distinto a la cuota tributaria cuyo pago se ha eludido y, si dicho daño es susceptible de fundamentar un deber de indemnizar al perjudicado o perjudicados.

De prosperar el planteamiento que proponemos, el condenado por un delito contra la Hacienda Pública deberá hacer frente a una triple responsabilidad: a) La de carácter penal, mediante el cumplimiento de la pena y el pago de la multa que le pueda ser impuesta por el juez; b) La de carácter tributario cuando, además de su condición de autor del delito, reúna la de sujeto pasivo del tributo, o eventualmente pueda ser declarado obligado al pago en concepto de responsable tributario; c) Y, finalmente, la de carácter civil por acto ilícito si, como consecuencia de la comisión del delito, se han causado daños a terceros susceptibles de reparación.