

# CONSIDERACIONES SOBRE LA RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO FISCAL EN EL DERECHO ESPAÑOL (\*)

José Alberto Sanz Díaz-Palacios  
Doctor en Derecho  
Centro Internacional de Estudios Fiscales  
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DE LA EXIGENCIA DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO FISCAL. III. LA TRASCENDENCIA DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 10.<sup>a</sup> DE LA LEY 58/2003 EN EL ÁMBITO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

## I. INTRODUCCIÓN

Antes de la reforma operada por la Ley General Tributaria de 2003, la coyuntura normativa propició el debate doctrinal sobre la paralización o no de las actuaciones de comprobación e investigación, ante un presunto delito fiscal<sup>1</sup>. Actualmente la cuestión no se habría zanjado; las medidas adoptadas por el legislador de 2003 son susceptibles de crítica<sup>2</sup>.

---

(\*) Estas páginas extractan algunos aspectos de la monografía del mismo autor titulada *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, tal y como se recogen en esa obra, publicada en España por la editorial Atelier (Barcelona, año 2009).

<sup>1</sup> Ahora bien, MERINO SÁENZ (2000) destaca que «será normalmente en el procedimiento sancionador [...] donde se aprecie la existencia del ánimo de defraudar que integra el elemento subjetivo del tipo». Puesto que el procedimiento inspector habría terminado ya, este autor añade que las «eventuales liquidaciones» practicadas «serían válidas si bien sujetas a revisión como consecuencia de la declaración de hechos probados» de la sentencia penal (MERINO SÁENZ, L., «La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal», AA.VV., *Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el Delito Fiscal*, Foro de Abogados Tributarios con la colaboración de *Gaceta Fiscal*, s/1, 2000, pág. 22). Tengamos presente al respecto que el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre,

La continuación del procedimiento inspector, de cara, en definitiva, a determinar la deuda tributaria del contribuyente, no sería posible, considerando la determinación jurisdiccional de esa deuda en el proceso penal. Pareciera, en principio, carente de sentido proseguir la tramitación de dicho procedimiento, puesto que el resultado del mismo vendría dado en forma de responsabilidad civil «ex delicto». Establece la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la Ley General Tributaria, apartado 1: «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». Continúan los restantes apartados de esa misma disposición adicional: «2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida./ 3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria<sup>3</sup>. En este caso, el

---

por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, establece en su artículo 32.2 que, cuando la Administración aprecie un posible delito fiscal «durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, [...] se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial».

<sup>2</sup> En cuanto a la paralización procedimental, nos remitimos esencialmente al artículo 180.1 de la vigente Ley 58/2003: «1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal./ La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa./ De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».

<sup>3</sup> Según el artículo 125 del Código Penal, «cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el juez o tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su

procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento./ 4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada».

En este contexto, no podemos olvidarnos de la dualidad de plazos de prescripción tributaria y penal, de cuatro años en el primer caso y de cinco años por lo que respecta al delito fiscal. Lo cierto es que esta diferencia de plazos «perjudicaría» a la Administración en aquellos supuestos en los que, no habiendo prescrito el delito de defraudación de que se trate, fuera ya imposible exigir el ingreso de la deuda tributaria, por haber transcurrido el plazo de cuatro años. En síntesis, la Ley General Tributaria de 2003 habría «resuelto» el problema suscitado a raíz de la reforma de 1998, permitiendo, en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, exigir la deuda tributaria que hubiera ya prescrito administrativamente.

Este trabajo pone de manifiesto que esas cuestiones afectarían a principios jurídicos tan relevantes como son el de seguridad jurídica o el de capacidad económica; de ahí el interés de nuestro estudio en materia procedimental, por lo que respecta a las garantías de los contribuyentes.

## II. ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DE LA EXIGENCIA DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO FISCAL

Un sector de la doctrina tributaria rechaza la teoría de la responsabilidad civil, por lo que al delito fiscal respecta<sup>4</sup>. No es éste, en

---

prudente arbitrio y en atención a las necesidades del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el período e importe de los plazos».

Vid. también, sobre el particular, el artículo 128.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

<sup>4</sup> RAMÍREZ GÓMEZ pone de manifiesto en 2000 el carácter mayoritario de dicho sector doctrinal –RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 166–. PÉREZ ROYO afirma en 1998 que se trataría singularmente de autores tributaristas: «entre los penalistas la opinión no es la misma» (PÉREZ ROYO, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *Revista Española de Derecho*

cambio, el criterio jurisdiccional. Aunque determinados pronunciamientos judiciales se han manifestado contra la tesis de la responsabilidad civil, lo cierto es que la doctrina jurisprudencial es favorable a la misma. En cuanto a esos determinados pronunciamientos a los que aludimos, básicamente remitimos al lector a las Sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio y 26 de septiembre de 1988, si bien con posterioridad este órgano judicial cambia su postura, tornándola favorable al criterio de la responsabilidad civil «ex delicto»<sup>5</sup>.

Uno de los argumentos que tradicionalmente ha venido empleando la doctrina en contra de la responsabilidad civil por delito fiscal es que nos encontramos ante una obligación que no nace de tal delito (su génesis es anterior) y no procedería, por tanto, exigir la deuda tributaria en concepto de tal responsabilidad<sup>6</sup>; en palabras de FALCÓN Y TELLA, la obligación defraudada «es previa al delito, y no surge de éste»<sup>7</sup>. Sin embargo, no ha venido siendo ése el criterio del Tribunal Supremo; así, en Sentencia de 5 de diciembre de 2002, establece (Fundamento de Derecho 2.º): «... la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, como sostiene el recurrente, sino del delito mismo, por lo que se ha

---

*Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 588). Generalmente, quienes entienden «que la cuantía defraudada no es un elemento del tipo sino una condición objetiva de punibilidad consideran la improcedencia de la responsabilidad civil» (APARICIO PÉREZ, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Información Fiscal*, núm. 37, 2000, pág. 20).

<sup>5</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., nota núm. 376, pág. 166.

José APARICIO PÉREZ pone de manifiesto en 1997 que la jurisprudencia contraria a la acción de responsabilidad civil se circunscribe a diez pronunciamientos, que reproducen el argumento utilizado por las dos sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 1988 (vid. APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 374 y 377).

<sup>6</sup> En lo que atañe a esta corriente doctrinal, cabe citar los siguientes trabajos: AGULLÓ AGÜERO, A., «La responsabilidad civil derivada del delito», COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo III, EDESA, Madrid, 1984 (vid. págs. 383-385, 389); MUÑOZ MERINO, A.M.<sup>a</sup>, *El delito de contrabando*, Pamplona, Aranzadi, 1992 (vid. pág. 562); SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo XVIII, EDESA, Madrid, 1997 (vid. pág. 130).

<sup>7</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2004, pág. 5.

afirmado que «forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículos 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria» (STS núm. 1940/2000, de 18 de diciembre)<sup>8</sup>. (Ahora bien, con la Sentencia 737/2006, de 20 de junio, dicho órgano jurisdiccional se apartaría de la idea de unidad de título, pues declara «subsistente la facultad de la Administración tributaria de fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de [...] deducciones de gastos que, no siendo delictivas, puedan ser improcedentes y no ajustadas a la legislación tributaria»<sup>9</sup>.)

En tanto que argumento también contrario a la responsabilidad civil «ex delicto», se ha venido invocando asimismo el carácter más amplio del concepto «deuda tributaria» frente a la noción de «cuota defraudada», por lo que sería más adecuado que realizase la liquidación la Hacienda Pública. Este argumento no tendría por qué excluir las labores de cuantificación del órgano jurisdiccional penal, relativas al importe de la defraudación, sino que incidiría en el diferente alcance de ambos conceptos, «deuda tributaria» y «cuota defraudada»<sup>10</sup>. La liquidación en vía

---

<sup>8</sup> Vid. asimismo Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2005.

<sup>9</sup> José Alberto COLOMA CHICOT («Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal», *InDret*, 3/2007, pág. 12 –<http://www.indret.com/es/>–) se muestra crítico con esta postura; «resultarían los siguientes procedimientos ejecutivos: a) el de la multa proporcional, que tendría lugar en la ejecutoria penal, b) el de la responsabilidad civil declarada en la sentencia, cuya exacción conforme la Disposición Adicional 10.1 y 2 corresponde a la Administración tributaria por el procedimiento de apremio, si bien bajo el control del tribunal penal (DA 10ª.4). c) Por último y según el criterio de la Sentencia comentada [...], una vez concluida la causa penal, la Administración tributaria podría hacer una nueva liquidación tributaria y ejecutarla a su vez por la vía de apremio, y cuya impugnación de acuerdo con la lógica de la Sentencia debería tener lugar ante la jurisdicción contencioso-administrativa».

<sup>10</sup> No plantearía objeciones a ese diferente alcance conceptual al que aludimos la situación que dibuja MUÑOZ BAÑOS en 1996: «Parece [...] claro que es la Autoridad Judicial quien en un primer estadio determina la cuantía defraudada al admitir una querrela e iniciar un procedimiento, aunque, eso sí, pueda solicitar documentación y auxilio a la Inspección./ Cuando el procedimiento se inicia por actuación administrativa de oficio

administrativa de la deuda tributaria «permitiría exigir cantidades adicionales; por ejemplo, sobre la base de presunciones, que en cambio resultan incompatibles con los principios penales»<sup>11</sup>; y permitiría salvar el obstáculo que conlleva la falta de especialización del juez penal en materia de liquidación tributaria, pues, «¿qué fundamento podría existir para vetar al órgano especializado el análisis de la situación tributaria, y permitir, en cambio, que dicho estudio lo lleve a cabo el órgano lego en la materia?». Se ha respondido que «desde luego, ninguno»<sup>12</sup>.

En materia de cuantificación, se ha justificado «que la delimitación entre la infracción administrativa y el delito fiscal se realice única y exclusivamente en función de la cuantía defraudada» (pues “el Derecho Penal que no es sino una solución de «última ratio» debe ser reservado sólo para aquellas conductas que lesionen gravemente aquellos bienes

---

tampoco es la Administración tributaria quien fija la cuantía, porque lo único a que está obligada es a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente cuando estime indicios de delito fiscal [...]./ Indudablemente en la fase final, cuando se dicta sentencia, vuelve de nuevo a ser la Autoridad Judicial quien en la misma fija el importe de la cuantía defraudada. Por todo ello, es obvio que tal cuantía la debe establecer la Autoridad Judicial y no la Administración, o más concretamente, la Inspección tributaria que, en contra de lo que muchos creen, no hace tal cuantificación sino que se limita a colaborar con el juez para su determinación y sólo cuando éste se lo requiera» (MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, EDESA, Madrid, 1996, págs. 369-370). En la actualidad, el artículo 32 del Reglamento general del régimen sancionador tributario contempla la apreciación de indicios de delito antes y después de la propuesta de liquidación, y durante la tramitación del procedimiento sancionador.

<sup>11</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998, pág. 8. No debe olvidarse, sin embargo, que la jurisprudencia admite la legitimidad constitucional de la prueba indiciaria. Recordemos que ha de diferenciarse entre presunciones e indicios.

<sup>12</sup> SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., «Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho», *Actualidad Penal*, 2002-1, marg. 237 X.

FALCÓN Y TELLA, por su parte, ha denunciado la “ciega y sorprendente aceptación por el juez penal de la deuda tributaria fijada por el «perito», que normalmente resulta ser el actuario”. Advierte este autor, además, en lo tocante a la intervención de peritos, que la determinación de la deuda no es una cuestión de hecho, sino de Derecho. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ», *op. cit.*, págs. 8-9.

jurídicos más importantes”), y lo cierto es que cabría argumentar, sobre esa base, en contra del criterio de la responsabilidad civil. En efecto, parece que “no es admisible en nuestro sistema que la responsabilidad civil tenga que ver con la cuantía de un daño, sino con que dicho daño exista, de que sea [sic] antijurídico y objetivamente imputable a su causante, y no exista un específico cauce para su reparación que derive de una relación «inter partes». Si bien la cuantía del daño influirá como es lógico en la determinación de la indemnización, de la misma no puede depender la existencia o no de responsabilidad civil”. Es posible concluir que, como ocurre cuando estamos ante infracciones tributarias, tampoco en el ámbito penal cabría hablar de responsabilidad civil por lo que se refiere a la deuda tributaria<sup>13</sup>.

Adicionalmente, podría invocarse la indisponibilidad del crédito tributario<sup>14</sup> para negar la tesis de la responsabilidad civil en materia de delito fiscal; y es que, frente a dicha indisponibilidad, no se ha de olvidar el carácter renunciante de la acción civil. En 1987, QUEROL GARCÍA se refiere a esta cuestión, al señalar que, de acuerdo con los principios jurídicos rectores en materia de responsabilidad civil, la misma iría «unida al ilícito penal sin ninguna especialidad relativa a la normativa

---

<sup>13</sup> COLOMA CHICOT, J.A., «La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, 2001, Volumen VI, pág. 274.

<sup>14</sup> Destacaremos que, «salvo en los concursos, sólo el Consejo de Ministros, con el dictamen previo del de Estado en pleno, puede transigir sobre los derechos de la Hacienda Pública o someterse a arbitraje para resolver las contiendas que se susciten sobre los mismos»; cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Capítulo VII «Procedimientos de recaudación», CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 636; cfr. artículo 7.3 de la Ley General Presupuestaria. Escribe RAMÍREZ GÓMEZ (2000) que «es cierto [...] que el principio de indisponibilidad del crédito, establecido con carácter general para todos los ingresos públicos [...] impide que la Administración pueda renunciar a su crédito tributario» (RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, pág. 170 –*vid.* nota 385–). AGULLÓ AGÜERO se pronunciaba con anterioridad (en 1984) como sigue: «Dada la naturaleza pública de la obligación y el carácter público del crédito protegido, la Administración posee no ya la facultad, sino *el deber* de ejecutar coactivamente la deuda tributaria. Y esa vía coactiva de realización no es una facultad discrecional de la Administración, no es un privilegio renunciante, sino una actuación debida» (*vid.* AGULLÓ AGÜERO, A., «La responsabilidad civil derivada del delito», *op. cit.*, pág. 384).

que rige esta materia en nuestro Ordenamiento Jurídico», y que por ello únicamente podrían «iniciar la acción civil el perjudicado, bien sea la Hacienda Estatal, Autonómica o Local y el Ministerio Fiscal. Éste último *siempre que no exista renuncia expresa de la Hacienda perjudicada*»<sup>15</sup>. Contundente se muestra GARCÍA NOVOA en 2004, al afirmar que “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»”<sup>16</sup>.

La regularización prevista en el artículo 305.4 del Código Penal nos brinda otro argumento que llevaría a rechazar la tesis de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal. No perdamos de vista que, en virtud de ese artículo, quedará exento de responsabilidad penal el que regularice voluntariamente su situación tributaria<sup>17</sup>. Pues bien, en lo tocante al objeto de este trabajo, pueden plantear problemas las regularizaciones «incompletas». Se ha entendido que los ingresos parciales no cumplirían los requisitos de la regularización y, en consecuencia, no determinarían la aplicación de la excusa absolutoria, con independencia de que pudieran valorarse como circunstancia atenuante. No obstante, buena parte de la doctrina ha defendido que, cuando la regularización implique una reducción de la deuda por debajo del límite que determina la existencia del delito, dicha regularización debe entenderse relevante a efectos de excluir la responsabilidad penal. Considerando lo anterior, ¿qué habría de ocurrir si tuviera lugar una regularización parcial que redujese la deuda impagada por debajo del límite cuantitativo del delito

---

<sup>15</sup> QUEROL GARCÍA, M.<sup>a</sup> T., «Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 56, 1987, pág. 9. Llama la atención también, a propósito de la disponibilidad del crédito en vía de responsabilidad civil, lo siguiente: «La reparación o indemnización derivada de dicha acción civil no puede superar la cuantía del perjuicio que vendrá determinado por la cuota defraudada o el beneficio fiscal obtenido, y *salvo que el perjudicado solicite un importe inferior*». Vid. asimismo MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2000, pág. 320.

<sup>16</sup> GARCÍA NOVOA, C., Capítulo IV «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 375.

<sup>17</sup> Sobre «voluntariedad» y «espontaneidad» en el ámbito del artículo 305.4 del Código Penal, vid. MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, EDERSA, Madrid, 2004, págs. 131 y ss.

fiscal?; en ese supuesto, ¿podríamos decir, en rigor, que con el delito fiscal la deuda tributaria se habría «transformado» en responsabilidad civil, pero que como consecuencia de la regularización parcial habría vuelto a ser de nuevo deuda tributaria? La verdad es que cabe considerar disparatada esa «transmutación» en virtud de las concretas circunstancias del caso<sup>18</sup>.

Abogaría asimismo en contra del criterio de la responsabilidad civil el principio de capacidad económica. Pensemos en los supuestos de responsabilidad directa del administrador social y subsidiaria de la entidad. CHICO DE LA CÁMARA (1998) ha denunciado en estos casos un enriquecimiento injusto y ha advertido que resulta poco práctico declarar a la persona física responsable directo, «pues, por regla general, será la propia sociedad la que resulte más solvente para hacer frente a las deudas tributarias no ingresadas»; a juicio de CHICO DE LA CÁMARA, «si desde un punto de vista ontológico el ilícito administrativo no es sustancialmente diverso del ilícito criminal, la responsabilidad derivada del delito no tendría necesariamente que regularse de distinta forma a la ya prevista para las infracciones tributarias»<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> COLOMA CHICOT, J.A., «La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?», *op. cit.*, pág. 274.

<sup>19</sup> 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», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998, págs. 21-22.  
En 2001, COLOMA CHICOT propone «la propia aplicación en el proceso penal de las normas fiscales sobre imputación de responsabilidades por participación en acto ilícito, de tal modo que sin mezclar instituciones, y en base a la atribución de competencia incidental, se pueda ejecutar sin más la deuda tributaria en el proceso penal» (*vid.* COLOMA CHICOT, J.A., «La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?», *op. cit.*, págs. 280-282). Este mismo autor afirma en 2006 que «las normas que deberían aplicarse para determinar las personas responsables del pago [...] son las relativas a la responsabilidad tributaria por participación en infracción, y no las normas sobre responsabilidad civil derivada del delito del CP» (COLOMA CHICOT, J.A., «La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria», *La Ley*, 5, 2006, pág. 1500).

Se argumenta también a favor de la exigencia de la deuda tributaria en concepto de responsabilidad civil por delito fiscal<sup>20</sup>. En el marco de esta concepción, el órgano jurisdiccional penal determinaría el importe de la cuota defraudada y de los intereses de demora, importe que se exigiría posteriormente al responsable para reparar el daño ocasionado por su delito. Se alega al respecto la paralización del procedimiento administrativo prevista en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, o que la eventual cuantificación de la deuda en sede administrativa tendría «el relativo valor que se otorga a cada una de las pruebas realizadas en el juicio oral», y por ello ha de someterse a lo que resulte del conjunto de las diligencias de prueba practicadas<sup>21</sup>.

Se ha dicho que no existen diferencias cualitativas esenciales por lo que respecta a la ejecución de deudas de derecho público en concepto de responsabilidad civil «ex delicto», o en el seno del proceso contencioso-administrativo sobre controversias cuya cuantía nos sitúa en el ámbito de la infracción de defraudación<sup>22</sup>. Ahora bien, a nuestro juicio conviene no perder de vista al menos dos aspectos importantes: 1) la deuda tributaria exigida en concepto de responsabilidad civil puede verse limitada por las reglas probatorias del proceso penal (así, las presunciones previstas en la normativa tributaria vulnerarían el artículo 24 de la Constitución, al invertir la carga de la prueba)<sup>23</sup>; y 2) la deuda exigida como respon-

---

<sup>20</sup> Entre los partidarios de esa postura, se cita a M.<sup>a</sup> Teresa QUEROL GARCÍA, José APARICIO PÉREZ o Pablo CHICO DE LA CÁMARA (menciona a estos tres autores, en ese sentido, COLOMA CHICOT, J.A., «La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?», *op. cit.*, pág. 272). También a favor SOTO NIETO, F., «Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal», *La Ley*, 6, 2002 (*vid.* pág. 1747).

<sup>21</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, págs. 436-438.

En palabras de BACIGALUPO ZAPATER, la «vinculación de la justicia penal al cálculo de la deuda fiscal por parte de la Administración importaría, en la práctica, una renuncia al control judicial de la misma en esta materia y, por lo tanto, sería contraria al artículo 106.1 CE, que establece que los Tribunales controlan [...] la legalidad de la actuación administrativa» (cfr. BACIGALUPO ZAPATER, E., «El nuevo delito fiscal», *Dirección y Progreso*, núm. 146, 1996, págs. 55-56).

<sup>22</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 459.

<sup>23</sup> PÉREZ ROYO, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *op. cit.*, págs. 588-589. Ahora bien, la jurisprudencia admite la

sabilidad civil puede alterar la posición jurídica de los obligados tributarios (pensemos en delitos fiscales dentro del ámbito societario).

En aras de la ejecución administrativa de la responsabilidad civil determinada en vía penal, se afirma que ésta potencia la eficacia recaudatoria de la deuda; y es que, en numerosas ocasiones, la ejecución judicial no tendría como resultado la íntegra reparación del daño producido por el delito: «la lentitud en la investigación patrimonial de bienes –ocasionada por diferentes motivos [entre ellos la sobrecarga de trabajo de los órganos jurisdiccionales competentes]– muchas veces genera oportunidades, a favor del ya condenado, para la realización de alzamientos posteriores». La Administración tributaria contaría con medios más poderosos y eficaces y actuaría con mayor celeridad y flexibilidad en la investigación, traba y realización patrimonial, a través del procedimiento de apremio<sup>24</sup>. Cabría hablar de «evidentes ventajas» del sistema tanto de cara a «facilitar las posibilidades de cobro», como para «liberar» de trabajo a los órganos jurisdiccionales en lo tocante a este tipo de ejecuciones, de elevada cuantía<sup>25</sup>.

Cuando, a finales de los años ochenta, MARTÍNEZ IZQUIERDO pone de manifiesto que, de las tres sentencias dictadas hasta entonces en

---

legitimidad constitucional de la prueba indiciaria (PÉREZ ROYO aborda también esta cuestión en el citado trabajo). Subrayaremos que se requiere la existencia de una pluralidad de indicios (excepto en aquellos casos en los que un único indicio goce de gran entidad acreditativa), éstos exigen prueba directa, deben ser concomitantes al hecho que se pretende probar, así como también compatibles entre ellos (cuando concurren varios). No hemos de confundir, por tanto, presunciones e indicios (también se habla de presunciones legales, y de presunciones simples o de hecho, respectivamente; nosotros utilizamos el término «presunciones» en el sentido de presunciones legales).

<sup>24</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, págs. 458-459.

Ahora bien, esta misma idea podría llevarnos a cuestionar la justificación de la propia responsabilidad civil derivada del delito fiscal; no olvidemos que, como afirma GARCÍA NOVOA, «la Administración no es un perjudicado *normal*, y que dispone de todo el aparato coactivo para cobrar una deuda que deriva de la ley y no de la comisión del delito fiscal» –GARCÍA NOVOA, C., «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», *op. cit.*, pág. 376–.

<sup>25</sup> AA.VV., *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 2004, pág. 561.

De ventajas hablan también Susana ANÍBARRO PÉREZ y Begoña SESMA SÁNCHEZ en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, págs. 1001-1002, así como en CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2006, págs. 387-388.

el ámbito que nos ocupa, dos se decantan por la vía de la responsabilidad civil (la Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de marzo de 1988 y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 16 de septiembre de 1988), dicho autor apunta como ventajas del ejercicio de la acción civil «la posibilidad de garantizar el pago de la deuda tributaria desde el comienzo del proceso penal», así como «la mayor coherencia con los esquemas habituales» de dicho proceso, «y con el habitual proceder de las partes a lo largo de la *litis*»<sup>26</sup>. Ahora bien, no olvidemos que, según el artículo 81, apartado 7, de la Ley General Tributaria de 2003, la Administración «podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse./ Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que éste último adopte la decisión precedente»<sup>27</sup>.

Si (a pesar de lo aquí argumentado en su contra) se admite el criterio de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, parece que no estaría viciado de inconstitucionalidad que se encomiende a la Administración tributaria la ejecución de aquella. Las dudas se han planteado a la luz del artículo 117 de nuestra Carta Magna, según el cual corresponde a jueces y tribunales juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Pues bien, esa potestad concreta de enjuiciamiento y ejecución no se habría visto sustancialmente alterada por la medida, en tanto que dicha potestad seguiría correspondiendo al órgano jurisdiccional «de manera escrupulosamente respetuosa con la Constitución». Establece la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la Ley General Tributaria que, una vez «firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testi-

---

<sup>26</sup> MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (con Legislación y Jurisprudencia)*, Rialp, Madrid, 1989, págs. 87-88. Este autor señala ventajas e inconvenientes relativos al ejercicio de la acción civil; en cuanto a estos últimos, subrayamos la esencial desnaturalización de la deuda tributaria, «que se considera como objeto de una reparación o indemnización».

<sup>27</sup> *Vid.* la crítica de GARCÍA NOVOA, C., «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», *op. cit.*, págs. 374 y ss.

monio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción», y que «en la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida». Pero la Administración sería una «simple vicaria, mandataria, por ministerio de la Ley, para la realización de los actos materiales precisos». Se dice que «es el juez competente para la ejecución el que “ordena” –no solicita– a la Administración la ejecución de la sentencia condenatoria», de modo que se habría atribuido a la Administración tributaria un «simple papel de ejecución vicaria», en todo caso «bajo la tutela y el control judicial»<sup>28</sup>. En otros términos: no habría razón para «negar la posibilidad de que corresponda a la Administración la exacción forzosa de la deuda tributaria por la vía del procedimiento administrativo de apremio, sin perjuicio del oportuno control por parte del juez sentenciador»<sup>29</sup>. De ahí lo dispuesto en el apartado 4 de la disposición adicional 10.<sup>a</sup>: «La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada»<sup>30</sup>.

El Tribunal Constitucional ha admitido el mecanismo de 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 juzgados y tribunales pueden requerir la colaboración de los entes públicos. No olvidemos que, según el artículo 118 de la Constitución, «es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los jueces y tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el

---

<sup>28</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, págs. 460-462.

<sup>29</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *La Ley*, 1, 2004, pág. 1580.

Ahora bien, la ejecución administrativa de resoluciones debe respetar ciertos límites. Así, como nos recuerda HINOJOSA MARTÍNEZ en lo relativo a inmuebles sobre los que pudiera recaer la actividad ejecutiva de la Administración, no cabe obviar la autorización judicial de entrada en domicilios (HINOJOSA MARTÍNEZ, E., «La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en el nueva Ley General Tributaria», *La Ley*, 4, 2004, pág. 1855).

<sup>30</sup> *Vid.* también el artículo 128.4 del Reglamento General de Recaudación.

curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto»<sup>31</sup>. Además, considerando el papel de la Administración penitenciaria, resulta evidente que la potestad de hacer ejecutar lo juzgado no implica que los órganos jurisdiccionales hayan de realizar por sí mismos todas las actuaciones relativas a la ejecución de sentencias. Por otro lado, tengamos en mente que la normativa postconstitucional ha contemplado la ejecución administrativa en el caso de las costas procesales. Es más, se justificaría con mayor énfasis el supuesto que aquí tratamos (relativo al delito fiscal) sobre la base de que, si bien reviste la forma de responsabilidad civil «ex delicto», la deuda tributaria no perdería por ello su condición originaria de tal deuda<sup>32</sup>.

### III. LA TRASCENDENCIA DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL 10.<sup>a</sup> DE LA LEY 58/2003 EN EL ÁMBITO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Se ha dicho que la responsabilidad civil «resulta contraproducente, porque puede llevar a resultados inaceptables»; así, en virtud de dicha responsabilidad, es posible exigir el pago de una deuda tributaria prescrita<sup>33</sup>. Pero es precisamente ahí donde radicaría para algunos la auténtica

---

<sup>31</sup> Dice el Fundamento Jurídico 2.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 67/1984, de 7 de junio: "... la ejecución de las sentencias y resoluciones firmes corresponde a los titulares de la potestad jurisdiccional, «haciendo ejecutar lo juzgado» (artículo 117.3 de la Constitución), según las normas de competencia y procedimiento que las leyes establezcan, lo que les impone el deber de adoptar las medidas oportunas para llevar a cabo esa ejecución –Sentencia 26/1983, de 13 de abril, FJ 3.º, «Boletín Oficial del Estado» de 17 de mayo–. Cuando para hacer ejecutar lo juzgado el órgano judicial adopta una resolución que ha de ser cumplida por un Ente público, éste ha de llevarla a cabo con la necesaria diligencia, sin obstaculizar el cumplimiento de lo acordado, por imponerlo así el artículo 118 de la Constitución". *Vid.* también la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1997, de 10 de febrero (Fundamento Jurídico 3.º).

*Vid.* AA.VV., *Guía de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 561, con cita de las Sentencias del Tribunal Constitucional 155/1985, 28/1989 y 160/1991. *Vid.* asimismo GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C. (Dir.), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 1033.

<sup>32</sup> AA.VV., *Guía de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 562.

<sup>33</sup> GARCÍA NOVOA, C., «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», *op. cit.*, pág. 375. GARCÍA NOVOA cita al respecto al Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de noviembre de 2000 (*vid.* también Sentencias, asimismo del Supremo, de 2 de junio de 2005, o de 20 de enero de 2006).

«ventaja» de este instituto, pues de lo contrario los ingresos públicos se verían mermados. Lo cierto es que el plazo de prescripción de la deuda tributaria es de cuatro años, mientras que el delito fiscal prescribe a los cinco años, y ello puede dar lugar a situaciones como la apuntada (ingreso de deudas tributarias prescritas)<sup>34</sup>. Es más, esta «paradoja» podría llegar a alcanzar mayores proporciones, pues no perdamos de vista que a la responsabilidad civil le corresponde un plazo de prescripción de quince años (artículo 1964 del Código Civil). MORILLO MÉNDEZ cita en ese sentido al Juzgado de lo Penal n.º 14 de Madrid, en resolución de 6 de abril de 2000 –afirma el Juzgado que «la responsabilidad civil nace del delito y por tanto el plazo de prescripción al que está sujeta es de quince años (artículos 1902 y 1964 del C. Civil)»–<sup>35</sup>. COLOMA CHICOT se ha referido a ese otro plazo de prescripción más amplio (insistimos: quince años), como presupuesto de una reserva de acciones civiles por parte de la Administración tributaria en tanto que «estrategia procesal»<sup>36</sup>.

---

CHOCLÁN MONTALVO pone de manifiesto la paradoja de que la prescripción de la deuda tributaria no impida su exigencia vía responsabilidad civil –«no impide la declaración de responsabilidad civil la prescripción del derecho de la Administración para exigir el cobro de la deuda»– (Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002: «El recurrente manifiesta su interés en señalar que lo que postula no es la prescripción o inexistencia de los delitos, sino sólo la de la acción para exigir la responsabilidad civil derivada de aquéllos». Y leemos más adelante que no hay «obstáculo para que, hallándose en curso una causa por delito, se lleve a cabo dentro de ésta la correspondiente investigación a fin de determinar el monto de lo que pudiera haberse defraudado; resultando, en caso de existir prueba de cargo sobre la producción del hecho típico, un título judicial autónomo plenamente eficaz» –Fundamento de Derecho 2.º–). *Vid.* CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *op. cit.*, pág. 1579.

<sup>34</sup> LASCURAÍN SÁNCHEZ es contrario a que se «resucite» una deuda ya prescrita; a su juicio se trata de que pueda hacerse justicia penal, «a pesar de que por prescripción de la deuda correspondiente no pueda procederse ya a la reparación del daño causado por el delito» (LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», AA.VV., *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Manuales de Formación Continuada, 4, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, págs. 395-396).

<sup>35</sup> MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 321.

<sup>36</sup> COLOMA CHICOT, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 227. Este autor cita al Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de marzo de 1988

Puesto que, repetimos, el plazo de prescripción de la deuda tributaria es de cuatro años, entre las incidencias del procedimiento de apremio podría quizá alegarse (aunque, en el contexto actual, seguramente sin éxito) que la Administración ha perdido su derecho a percibir el importe declarado en la sentencia penal<sup>37</sup>. Para hacer valer tal pretensión, cabría pensar que, en principio, sería preciso acudir a la vía administrativa de recursos y reclamaciones, y posteriormente (en su caso) al contencioso-administrativo. Pero no parece a priori descabellado que, en tales supuestos, se acudiese directamente al órgano jurisdiccional penal encargado de la ejecución. Es posible decantarse por la primera posibilidad expuesta (favorable a la vía administrativa y contencioso-administrativa), ya que en el procedimiento de apremio, dada su índole administrativa, «la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria» (artículo 163.1 de la Ley 58/2003). Como argumento favorable a la vía penal «directa» considérese «la naturaleza de simple mandatario, en que se coloca la Administración, respecto de la realización de los actos materiales de ejecución»<sup>38</sup>. A nuestro juicio, cabe legítimamente establecer como regla (y así lo ha hecho el artículo 128.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación) la siguiente: cuando en relación con el procedimiento de apremio se discuta si los actos de ejecución se ajustan o no al contenido de la sentencia, habrá de acudirse a la vía penal; en otro caso, procede la vía administrativa y contencioso-administrativa ulterior<sup>39</sup>. Puesto que,

---

(sobre circulación vial y seguros). *Vid.* también Sentencia (asimismo del Tribunal Supremo) de 28 de noviembre de 2008 (dictada en materia de posesión).

<sup>37</sup> FERREIRO LAPATZA advierte en 2004 que la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la nueva Ley General Tributaria «volverá sin duda a plantear la posibilidad de oponer a la diligencia de embargo (artículo 170.3 LGT) la prescripción de la obligación tributaria cuando [...] no haya prescrito [...] el delito fiscal» –FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 319–.

<sup>38</sup> *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 463.

<sup>39</sup> Se muestra muy crítico con la regla del artículo 128.2 del Reglamento General de Recaudación ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, quien denuncia incluso posibles conflictos jurisdiccionales entre la Administración y los órganos judiciales. Subrayamos que, para dicho autor, la Administración se ha de limitar «a tramitar el apremio, dando cuenta de sus incidentes al Juez o Tribunal [penal] para que éste emita las indicaciones o instrucciones que considere oportunas, determine su competencia para resolver en el ámbito de lo que constituye la ejecución o queda fuera de ésta, debiendo solventarse por

según el artículo 173.1 de la Ley General Tributaria, el procedimiento de apremio concluye en los supuestos en los que quede extinguida la deuda tributaria, en vía administrativa (y posteriormente en sede contencioso-administrativa, en su caso) procedería quizá alegar que no ha podido iniciarse válidamente dicho procedimiento, si la deuda estaba ya prescrita<sup>40</sup>.

Teniendo en cuenta la «distorsión» aludida, la tesis de FALCÓN Y TELLA cobra a nuestro juicio especial interés, pues podría llevar a impedir que se eludiera el plazo de prescripción administrativa (según este autor, la paralización del procedimiento inspector no procedería, salvo que la liquidación estuviera directamente condicionada por el proceso penal). La postura de FALCÓN es en verdad digna de consideración; reproducimos aquí algunas de sus afirmaciones<sup>41</sup>:

-Cabe entender que la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la Ley General Tributaria «supone un reconocimiento expreso de que el delito fiscal no supone una novación de la obligación tributaria preexistente<sup>42</sup>, y que por lo tanto la nueva ley supone una desautorización expresa de la doctrina sentada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo, según la cual el delito supone que la obligación tributaria *ex lege*, surgida del hecho imponible, se transforma en una obligación *ex damno* derivada del delito, constituyendo la sentencia que declara dicha responsabilidad el título de ejecu-

---

cauces administrativos o mediante el ejercicio de otras acciones civiles o penales, y decida sobre su estimación» (vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., «Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 201, 2007, págs. 20-21). Por nuestra parte, entendemos que cabría abogar por la intervención de la jurisdicción penal en aquellos supuestos que efectivamente planteasen dudas fundadas en cuanto a la competencia para resolver; pero parecería desproporcionado defender que, para decidir esa cuestión, haya de intervenir en todo caso dicha jurisdicción.

<sup>40</sup> CHOCLÁN MONTALVO invoca el artículo 173.1 de la Ley General Tributaria, para afirmar luego que «no es concebible que el juez penal ordene vía responsabilidad civil *ex delicto* –pretendidamente autónoma– realizar un ingreso indebido» (CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *op. cit.*, págs. 1579-1580).

<sup>41</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria», *op. cit.*

<sup>42</sup> En ese sentido también RIBES RIBES, A., *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid, 2007, págs. 179-180.

ción único para hacer efectiva la deuda tributaria (STS 18 diciembre 2000)».

-Cabe interpretar, en definitiva, que nos encontramos ante «una reserva de la acción civil, conforme a lo establecido en el artículo 109.2 del Código Penal<sup>43</sup>, 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 10.<sup>a</sup> de la Ley General Tributaria), sin necesidad de manifestación expresa de la Administración, con la consecuencia de que la Administración seguiría disponiendo de sus facultades de autotutela tanto declarativa [...] como ejecutiva./ Es más, cabe incluso sostener que tal reserva de la acción civil resulta inexcusable no sólo por disponerlo así la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la nueva Ley General Tributaria, sino por la propia naturaleza del crédito tributario, que no nace del delito fiscal, sino del hecho imponible»<sup>44</sup>.

Nosotros terminamos este trabajo denunciando, una vez más (ya lo hicimos en 2003<sup>45</sup>), la dualidad de plazos de prescripción tributaria y penal, en tanto que elemento perturbador de nuestro sistema tributario.

---

<sup>43</sup> Dice el artículo 109.2 del Código Penal: «El perjudicado podrá optar, en todo caso, por exigir la responsabilidad civil ante la jurisdicción civil».

<sup>44</sup> Conforme a la tesis de FALCÓN Y TELLA, perdería virtualidad la propuesta de *lege ferenda* formulada por José APARICIO PÉREZ en 1990 contra la reserva de la acción civil; a juicio de APARICIO, el artículo que tipifica el delito de defraudación (el entonces artículo 349 del Código Penal de 1973 y en la actualidad el artículo 305 del Código Penal de 1995) habría de aludir expresamente a que, juntamente con la acción penal, se ejercitase la civil para el cobro de la cuota tributaria correspondiente más los intereses de demora (APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos-I*, 1990, pág. 280). Decimos que perdería virtualidad la propuesta de APARICIO PÉREZ, porque el legislador tributario se habría «adelantado», pero en sentido contrario (esto es, en aras de una reserva de la acción civil *ope legis*).

<sup>45</sup> Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., «Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal», *Crónica Tributaria*, núm. 108, 2003, págs. 169 y ss.