



LA RESPONSABILIDAD CIVIL EN EL DELITO FISCAL

Tesis Doctoral

de

JOSÉ ALBERTO COLOMA CHICOT

Dirigida por el Dr.

PABLO SALVADOR CODERCH

DOCTORADO EN DERECHO PATRIMONIAL

UNIVERSITAT POMPEU FABRA

BARCELONA 2000

Código Penal supone la concreta aplicación a un sector específico de una normativa más general de Responsabilidad Civil sobre actos ilícitos contenida en los artículos 1902 y siguientes del CC, idea que por otro lado ya ha estado presente en la mente de nuestro legislador anteriormente. De este modo en el artículo 1844 del proyecto de Código Civil de 1836, se decía que: *"Los Delitos, esto es las acciones prohibidas por la Ley en virtud de las cuales se causa un perjuicio a un tercero, imponen al que las comete la obligación de reparar aquél perjuicio, ya sea reponiendo las cosas cuando fuere posible, al estado que tenían antes del hecho ilícito, ya indemnizando los daños que no se pudiesen reparar de otra suerte. Estas obligaciones se demarcan con más especificación en el Código Penal"*. Por muy cuestionable que sean la aplicación en determinados supuestos de la responsabilidad en base a la culpa "in vigilando" o todavía más "in educando", en el caso de los llamados "grandes menores", entendemos como regla general, más justo hacer responder a sus padres o guardadores por sus actos, que dejar sin indemnización a las víctimas, puesto que dichas personas tienen un cierto vínculo con los menores, y han podido tomar anteriormente medidas bien educativas, bien de vigilancia. No obstante ello, en el caso del Delito Fiscal, entendemos que el Juez Penal, aun aplicando el Art. 1903, en el supuesto del menor emancipado y con vida independiente, debería eximir de responsabilidad a los padres que prueben que se encontraban totalmente al margen de la actividad económica, de la que deriva la obligación tributaria, y que obraron en todo caso de modo diligente.

Finalizado el periodo de "vacatio legis"⁴³⁴ debemos destacar que la nueva "Ley Orgánica Reguladora de la Responsabilidad Penal de los Menores", contempla en el título VIII el problema "De la Responsabilidad Civil" (Artículos 61, 62, 63 y 64). En el artículo 61.3 se establece textualmente que *"Cuando el responsable de los hechos cometidos sea un menor de dieciocho años, responderán solidariamente con el de los daños y perjuicios causados sus padres, tutores, acogedores y guardadores legales o de hecho, por este orden. Cuando estos no hubieren favorecido la conducta del menor con dolo o negligencia grave, su responsabilidad podrá ser moderada por el Juez según los casos."*⁴³⁵ Aunque a través de la imposición de Responsabilidad Solidaria por las actuaciones

PANTALEÓN ("Comentario a la Sentencia de 10 de marzo de 1983". CCJC, nº 2 pg.456.)según quien **hay una sola acción para pedir la Responsabilidad Civil**, y que el Juez Civil o Penal que decida sobre dicha única acción de resarcimiento, del daño aquiliano puede escoger en base al principio "iura novit curia", la norma civil o penal en que atendidos los hechos probados, mejor pueda apoyarse la pretensión indemnizatoria del demandante.

⁴³⁴El día 14 de enero del año 2001, de acuerdo con la disposición final única de la Ley 5/2000 de 12 de enero.

⁴³⁵En todo caso se encarga de dejar claro la nueva Ley que la referida regulación especial del régimen de responsabilidad civil, tan sólo se aplicará en el supuesto de menores de 18, años independiente mente de que en ocasiones la el régimen penal contemplado en la Ley pueda aplicarse a mayores de dicha edad.

de los "MENORES DE 18 AÑOS a padres tutores acogedores y guardadores legales o de hecho se ha resuelto el problema de la Responsabilidad Civil derivada de infracción Penal cometida por los mayores de 16 años y menores de 18, no creemos que la Ley de solución a lo que parece ser ya un problema crónico de la regulación Civil de nuestros Códigos y Leyes Penales. En efecto, en el propio Informe Aprobado por el Consejo General del Poder Judicial en su reunión de 12 de noviembre de 1997, en lo referente a la facultad que se atribuye al Juez de moderar la Responsabilidad de padres, tutores, acogedores y guardadores "*cuando estos no hubieren favorecido la conducta del menor con dolo o negligencia grave*", destaca que el criterio utilizado para moderar una Responsabilidad en principio objetiva e ilimitada "resulta poco acertada porque constituye un concepto próximo a la responsabilidad por inducción, cooperación necesaria o complicidad (Arts. 27 a 29 CP), cuya concurrencia no ya modera la Responsabilidad Civil "ex delicto", sino que genera una Responsabilidad Civil, autónoma y concurrente, derivada de la participación en el hecho criminal. Sería por ello más adecuado recurrir como elemento moderador de la responsabilidad, a la diligencia o cuidado mostrado por el padre, tutor o guardador, bien trasladando la carga de la prueba al obligado a vigilar al menor, bien exigiendo la concurrencia de culpa o negligencia según se opte por el sistema del Código Civil o por el del Código Penal." La solución que proponía el Consejo General del Poder Judicial se acercaba bastante, a la resultante de la reinterpretación que hemos propuesto al defender la aplicación supletoria del artículo 1.903 CC, respecto de los mayores de 16 años y menores de 18.

El artículo 62 establece que "*La Responsabilidad Civil a que se refiere el artículo anterior se regulará en cuanto a su extensión por lo dispuesto en el título V. Capítulo 1º del libro I del Código Penal Vigente.*" Lo anterior indica que todavía no tiene claro nuestro legislador que la responsabilidad civil en nuestro sistema es una única institución ya que de lo contrario posiblemente la remisión en lo referente a la extensión de la misma hubiese debido efectuarse al Código Civil⁴³⁶.

⁴³⁶Parte la Ley, (artículo 61.1.), del principio de que la acción para exigir la responsabilidad civil, se ejercitará por el Ministerio Fiscal salvo que el perjudicado renuncie a ella, la ejercite por si mismo en el plazo de un mes desde que se le notifique la apertura de la pieza separada de responsabilidad civil o se la reserve para su ejercicio en el orden Jurisdiccional Civil. Es de destacar las preocupaciones de la nueva Ley por las cuestiones procedimentales a las cuales se dedica el extenso artículo 64, cuya novedad más destacable parece ser la posibilidad de que en el propio proceso penal se disocie el pronunciamiento referente a la cuestión civil, (que en todo caso se dilucidará en pieza separada), de la sancionatoria. De este modo dice el artículo 64, que: "4º Una vez personados los presuntos perjudicados y responsables civiles el Juez de Menores dictará auto, acordando el inicio del procedimiento, [...], y concederá un plazo de 10 días a los demandados para que presenten un escrito con sus pretensiones y propongan la prueba que consideren necesaria, incluida la confesión en juicio y la de testigos. 5º Transcurrido dicho plazo el Juez de Menores dará traslado del escrito a los demandados quienes en un plazo de diez días deberán contestar a la demanda y proponer a su vez la prueba que consideren necesaria. 6º El Juez inmediatamente que tenga en su poder los escritos de unos y de otros, convocará a los demandantes y a los demandados a una vista

b').- La concurrencia de anomalías psíquicas y la alteración de la percepción desde la infancia.

El segundo de los regímenes de Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo cometido por inimputables se encuentra en el artículo 118.1 CP, y hace referencia a las eximentes contenidas en los apartados 1º ("*El que al tiempo de cometer la infracción penal a causa de cualquier anomalía o alteración psíquica no pueda comprender la ilicitud del hecho o actuar conforme a esa comprensión*"), y 3º ("*El que por sufrir alteraciones de la percepción desde el nacimiento o desde la infancia tenga alterada gravemente la conciencia de la realidad*"), del artículo 20 CP. Como ya hemos adelantado, para que puedan tener aplicación al supuesto del Delito Fiscal, las anomalías referidas en el anterior precepto deberán caracterizarse por el carácter permanente ya que de lo contrario, podría en todo momento, el interesado regularizar su situación fiscal, previamente a tener conocimiento de la iniciación de la inspección por la Administración Tributaria, o previamente a la iniciación de las actuaciones penales. Por ello entendemos que no jugaría en el Delito Fiscal la tan recurrida eximente del trastorno mental transitorio.

En el nuevo sistema se ha decidido prescindir de la tradicional expresión "enajenado", que se caracterizaba por su ausencia de significado científico, y cuyo concreto contenido venía siendo determinado por la Jurisprudencia. El CP de 1995 da un giro en su orientación y traslada el centro de gravedad de la eximente al efecto que la concurrencia de la circunstancia ha de tener sobre el sujeto en cuestión, y se ha excluido la aplicación de la eximente en los supuestos en los que la situación de inimputabilidad había sido buscada de propósito para delinquir en tal estado.

La eximente del Art.20.3 CP es aplicable en aquéllos supuestos en los que como consecuencia de haber sufrido graves deficiencias de percepción, (refiriéndose a percepción sensorial y no incluyéndose las situaciones de marginación social), no se ha podido adquirir aquéllos valores esenciales sobre lo permitido y no permitido en nuestra sociedad, y por tanto no se tiene capacidad de actuar conforme a tales valores⁴³⁷.

oral en la que aquellos y estos, por su orden, expondrán sus pretensiones y sus alegaciones sobre todo aquello que consideren relevante al objeto del proceso. En el mismo acto se admitirán las pruebas pertinentes y se practicarán las pruebas propuestas. No podrá rechazarse la confesión en juicio o la prueba testifical por el hecho de haber sido ya practicadas en el expediente principal. 7º El Juez de oficio mandará unir a los autos aquellos particulares del expediente del procedimiento de menores y de las actas de la audiencia que considere relevantes para su decisión. 8º Una vez celebrada la audiencia en el procedimiento de menores y dictada la sentencia o recaída otra resolución definitiva, el Juez dictará sentencia civil absolviendo a los demandados o declarando los responsables civiles, con el contenido indicado en el artículo 115 del vigente Código Penal."

Independientemente de que la apreciación de la circunstancia implique la ausencia responsabilidad criminal del imputado, el artículo 119 CP, obliga al Juez o Tribunal *"que dicte Sentencia absolutoria por estimar la concurrencia de alguna de las causas de exención citadas, procederá a fijar las Responsabilidades Civiles, salvo que se haya hecho reserva de las acciones para reclamarlas en la vía que corresponda."* Por ello, es necesario, estudiar como se articula entonces la Responsabilidad Civil, aunque como veremos el Código Penal no facilita nada las cosas.

En los supuestos anteriores, de acuerdo con el nuevo 118.1 CP, *"son también responsables por los hechos que ejecuten los declarados exentos de Responsabilidad Penal quienes los tengan bajo su potestad o guarda legal o de hecho, siempre que haya mediado culpa o negligencia por su parte y sin perjuicio de la Responsabilidad Civil directa que pudiera corresponder a los imputables. Los Jueces o Tribunales graduarán de forma equitativa la medida en que deba responder con sus bienes cada uno de dichos sujetos"*.

Tiene razón el legislador cuando dice que los Jueces y Tribunales deberán graduar de forma equitativa la medida en que deba responder con sus bienes cada uno de dichos sujetos, a los que de acuerdo con el texto de la Ley no sabemos si calificar de imputables o de inimputables dados los errores, de la versión oficial del CP. La verdad es que es una de las características de nuestra codificación el que el legislador no haya sabido dar una respuesta definitiva al problema que ahora nos atañe, lo que ha provocado **innumerables modificaciones, dualidad de normativas aplicables a supuestos análogos y contradicción entre las regulaciones**. Ante la **"escasa precisión técnica"** de nuestro legislador a la hora de regular la Responsabilidad Civil en supuestos de inimputabilidad, los Tribunales han debido solucionar el problema buscando la cobertura jurídica en uno u otro bloque normativo atendiendo a las exigencias de justicia material del caso concreto. Hecho el anterior comentario, pasamos al estudio de la solución normativa.

Se dice en el primer párrafo del texto que son "también" responsables en los supuestos que ahora estamos estudiando, "quienes los tengan bajo su potestad o guarda legal o de hecho, siempre que haya mediado por su parte culpa o negligencia, y sin perjuicio de la responsabilidad directa que

⁴³⁷ En los anteriores casos es posible, que a nombre del afectado figuren patrimonios con una dotación importante y se haya declarado la incapacitación del sujeto por Sentencia Judicial, nombrándole un tutor, o sometiéndole al régimen de la patria potestad prorrogada. En tales supuestos, es difícil que la imputación del incapacitado perdure hasta la fase de Juicio Oral, siendo más probable que se declare el sobreseimiento de las actuaciones respecto de dicho sujeto incapaz, continuando en su caso, única y exclusivamente respecto del tutor o representante legal. Ahora bien, es posible que aun viéndose afectado por alguna de las anomalías psíquicas referidas una persona física, se encuentre al frente de sus

podiera responder a los imputables”, que en realidad son inimputables y por ello se les aplica la correspondiente eximente. Vemos que parece ser que el legislador parte de que la regla será la responsabilidad conjunta entre inimputables y los guardadores. A continuación se encomienda a Jueces y Tribunales la obligación de graduar de forma equitativa la medida en que deba responder con sus bienes cada uno de dichos sujetos. De acuerdo con lo anterior:

.-Si no hay persona que tenga la potestad o la guarda legal o de hecho, o no ha quedado probada culpa o negligencia por su parte responden única y directamente los inimputables con su patrimonio.

.-Si hay persona que tenga bajo su potestad, guarda legal o de hecho al menor, y ha quedado probado en el proceso que ha mediado culpa o negligencia por su parte, responden ambas personas directamente, de acuerdo con la "graduación" que a su prudente arbitrio establezcan los Juzgados o Tribunales. Pero no se dice nada de como se articula dicha responsabilidad. Lo lógico parece entender, que en tales supuestos nos encontramos en una situación semejante a la de la responsabilidad plural contemplada en el Art.116, en la que como hemos visto, se establecen cuotas para determinar la cantidad de la que efectivamente debe acabar respondiendo cada uno de los corresponsables, y que jugarán en el momento de la repetición, existiendo responsabilidad solidaria respecto del perjudicado entre todos los obligados al pago. Tal es la posición que sostienen Vicente L. MONTES PENADES⁴³⁸ y Jaime DE LAMO RUBIO⁴³⁹ y con la que nos gustaría estar de acuerdo, pero la existencia de responsabilidad solidaria implica que los patrimonios de todos los obligados mientras continúe sin hacerse efectivo el crédito del perjudicado, continúan sujetos al pago de la obligación de indemnizar los daños y perjuicios producidos.

No tendría sentido declarar la responsabilidad subsidiaria de un patrimonio que ya responde solidariamente. Ello no se realiza en el artículo 116 CP, puesto que allí la responsabilidad solidaria tiene lugar entre responsables de un mismo grupo entre si, y la subsidiaria respecto a los responsables del otro grupo. De acuerdo con lo anterior, el entender que los inimputables responden solidariamente con los detentadores de la patria potestad, guardadores legales y de hecho, y a la vez introducir una regla como la del artículo 120.1 que establece la responsabilidad subsidiaria de *"Los padres o tutores por los daños y perjuicios causados por los delitos o faltas cometidos por los menores de dieciocho años sujetos a su patria potestad o tutela y que vivan en su compañía siempre*

negocios, y quizás afectado por su deficiencia o como una derivación de la misma incurra en la conducta del tipo del Delito Fiscal.

⁴³⁸Obra citada.Pg.632.

que haya por su parte culpa o negligencia", no parece tener sentido. Por ello, tenemos dos soluciones, o entender que la norma del artículo 120.1 CP, es inútil y reiterativa y que sólo sirve para confundir, o bien entender que la responsabilidad entre inimputables y detentadores de la patria potestad y guardadores legales o de hecho es mancomunada simple.⁴⁴⁰

b) La ausencia de culpabilidad.

En la actualidad, como pone de manifiesto QUINTERO OLIVARES⁴⁴¹ la doctrina mayoritaria en materia de culpabilidad es la que sostiene la concepción "normativa pura". En dicha concepción se excluye de la culpabilidad el estudio de la concurrencia de dolo o culpa en el actuar, al considerar que dichos problemas afectan a la antijuricidad. Lo que se realiza en sede de culpabilidad es un reproche al que ha actuado antijurídicamente por el hecho de que habiendo podido actuar conforme a lo que la sociedad esperaba de él, no lo ha hecho. Además del juicio de reprochabilidad, y como presupuestos del mismo, integran la concepción normativa pura el conocimiento del carácter contrario a derecho del acto que se realiza y la exigibilidad en el caso concreto de un comportamiento distinto al adoptado. Pasamos a ver como se dilucida la imputación de Responsabilidades Civiles en aquéllos supuestos admitidos por la Doctrina mayoritaria como causas de inculpabilidad:

a).- El estado de necesidad exculpante.

Dice el artículo 20.5 del Código Penal que esta exento de responsabilidad criminal, "El que, en estado de necesidad para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber siempre que concurren los siguientes requisitos: Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. Tercero. Que el necesitado no tenga por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse." Ya hemos hecho alusión a las controversias doctrinales existentes sobre su naturaleza exculpante o justificante. La posición de la Sala Segunda de nuestro TS es la de

⁴³⁹Obra citada Pg. 12127.

⁴⁴⁰En dicho supuesto inimputable y guardador continuarían respondiendo directamente por su cuota, pero no podría obligárseles a responder por las cuotas de los otros. De acuerdo con tal posición de ser insolvente el inimputable, el detentador de la patria potestad, (prorrogada), o el guardador legal o de hecho, respondería directamente por su propia cuota, y en el supuesto en que además fuese padre o tutor, respondería subsidiariamente por la cuota del inimputable cuando dicha persona fuere insolvente. Contrariamente, cuando el detentador de la patria potestad, o el guardador legal o de hecho fueren insolventes, respondería el inimputable directamente por su propia cuota, pero al no existir ninguna norma que imponga la Responsabilidad subsidiaria del patrimonio del inimputable, la víctima no se podría resarcir, de su patrimonio, y su crédito quedaría parcialmente insatisfecho salvo que el insolvente viniese a mejor fortuna.

distinguir entre un estado de necesidad justificante cuando el mal causado es inferior al evitado y un estado de necesidad exculpante cuando el mal causado es idéntico al evitado⁴⁴². No puede admitirse como causa de exención de la responsabilidad la mala situación económica de la empresa, dado que la deuda tributaria se calcula en función del volumen de operaciones habido en cada ejercicio, y en todo caso, de los beneficios hubiera debido detraerse, la cantidad correspondiente para las obligaciones fiscales en su debido tiempo. No obstante el TS en la Sentencia de 3 de diciembre de 1991 Pte: Moyna Ménguez, José Hermenegildo (Ref. El Derecho:91/11453), no niega terminantemente tal posibilidad en situaciones realmente excepcionales o catastróficas. Dice así el Tribunal Supremo: *"aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal por elusión del IGTE y del IVA, es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran substancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria."*

El Art. 118.1.5º establece que *"serán responsables civiles directos las personas en cuyo favor se haya precavido el mal, en proporción al perjuicio que se les haya evitado, si fuera estimable, o en*

⁴⁴¹"Derecho Penal..." Obra citada. Pg.313.

⁴⁴²La STS 2ª, S 16-7-1986. Pte: Rodríguez López, Martín Jesús Ref. E.D. 6/5136, Aborda en materia de delito de contrabando tráfico de drogas el problema de la relación entre mal causado y mal que se pretendía evitar y por ello deniega la apreciación de la eximente. Dice así: *"Debe puntualizarse que el procesado es de nacionalidad boliviana, por lo que la apreciación del estado de necesidad habrá de comprobarse por lo que suceda en Bolivia, en donde vive. Con la perspectiva de las palabras transcritas del "factum" no aparece la proporcionalidad entre el mal evitado y el causado, pues la enfermedad de la esposa no autoriza a provocar o mantener otra enfermedad en cientos de personas; ni tampoco el de la subsidiariedad, pues admitiendo, en hipótesis, la inexistencia de algún medio lícito para eliminar la necesidad, no ofrece duda que tuvo a su disposición otros medios ilícitos (como cualquier delito contra la propiedad) de menos gravedad antisocial que el elegido tráfico de drogas, y además insertándose en una banda dedicada al mismo, pues el itinerario que el relato de hechos describe, y sus conexiones en el aeropuerto de Barajas y en la calle G. de Madrid con otras personas que habrían de hacerse cargo de la droga para su distribución, no permiten estimar la conducta del procesado como un acto accidental, esporádico y puramente individual, de quien desesperado, a todo evento, acepta un riesgo"*

⁴⁴²Continúa diciendo el Art.118.5 CP que *"Cuando las cuotas de que deba responder el interesado no sean efectivamente asignables por el Juez o Tribunal, ni siquiera por aproximación, o cuando la responsabilidad se extienda a las Administraciones Públicas o a la mayor parte de una población y, en todo caso, siempre que el daño se haya causado con asentimiento de la autoridad o sus agentes, se acordará en todo caso la indemnización en la forma que establezcan las Leyes y reglamentos especiales."*

otro caso, en la que el Juez o Tribunal establezca según su prudente arbitrio.⁴⁴³ Vemos que ante la diversidad de situaciones que pueden plantearse el legislador se ha visto obligado a admitir una norma flexible, de tal modo que la determinación de la proporción de la que deben responder los distintos afectados depende en algunos casos del arbitrio judicial. La solución del artículo 118.1.5 será de aplicar tanto en el supuesto en que el estado de necesidad opere como causa de exculpación como cuando opere como causa de justificación.

b).- El miedo insuperable.

Se contempla en el artículo 20.6 del CP, la exención de responsabilidad criminal, del “*que obre impulsado por miedo insuperable*.” La mayoría de los autores entienden que se trata también de una causa de inculpabilidad⁴⁴⁴. Ahora bien, es difícil que la referida eximente sea apreciada en el concreto supuesto del Delito Fiscal, toda vez que se exige por la jurisprudencia que el temor del que derive la situación de miedo sea inminente grave y real⁴⁴⁵, por lo que difícilmente tal situación podrá tener un carácter prolongado en el tiempo, lo que en todo caso posibilitaría el acudir a regularizar la situación fiscal una vez desaparecida la supuesta amenaza. Asimismo el temor no puede derivar, de la posibilidad de que mediante el cumplimiento o regularización de las obligaciones tributarias del delincuente, de las que deriva el hecho delictivo, pudieran ponerse de manifiesto otras irregularidades. No obstante si es posible como mínimo en teoría, que hayan existido coacciones por parte de uno de los posibles corresponsables, que hubiesen podido hacer desistir al otro, de

⁴⁴³Continúa diciendo el Art.118.5 CP que “*Cuando las cuotas de que deba responder el interesado no sean efectivamente asignables por el Juez o Tribunal, ni siquiera por aproximación, o cuando la responsabilidad se extienda a las Administraciones Públicas o a la mayor parte de una población y, en todo caso, siempre que el daño se haya causado con asentimiento de la autoridad o sus agentes, se acordará en todo caso la indemnización en la forma que establezcan las Leyes y reglamentos especiales.*”

⁴⁴⁴Así lo entiende SAINZ CANTERO. (Lecciones de Derecho Penal, Parte General, Ed. Bosch 1985, Pág. 109 y Sg.), para quien el miedo debe incidir sobre la capacidad de determinación o elección del sujeto sin anularla por completo.

⁴⁴⁵Así se desprende de la STS de 24 de septiembre de 1992. Pte: Soto Nieto, Francisco, Ref. El Derecho 92/9151, según la cual “*Se asigna al miedo insuperable la producción de una reacción vivencial anómala de honda raigambre instintiva, como circunstancia liberadora de responsabilidad criminal en cuanto que la voluntad se mueve por resortes lindantes con el automatismo, bajo un impacto de temor o pánico que la inhibe fuertemente, afectando de modo intenso a la capacidad de elección; la insuperabilidad del miedo supone su imposibilidad de ser dominado o neutralizado por el señorío decisorio del individuo, sobreponiéndose a su acoso psicológico (vid. SS 26 febrero y 16 junio 1987, 29 abril 1988 y 6 marzo 1989). Ahora bien, el miedo capaz de provocar semejante estado psicológico, ha de haber sido provocado por estímulos reales, graves, ciertos, conocidos e inminentes y, desde luego, no justificados por el ordenamiento jurídico (vid. SS 29 abril 1988, 6 marzo y 29 septiembre 1989).*”

regularizar una determinada situación fiscal. En tales supuestos el Art. 118.1.4º establece que *"responderán principalmente los que hayan causado el miedo y en defecto de ellos los que hayan ejecutado el acto."*

c).- El error de prohibición.

En el caso del "error de prohibición"⁴⁴⁶, la posición mayoritaria lo entiende como un supuesto de inculpabilidad⁴⁴⁷, y el artículo 118.2 establece que *"serán responsables civiles los autores del hecho"*. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que el imputado no podrá alegar el desconocimiento de su deber de pagar impuestos, o de las consecuencias del impago, por lo que en su caso creemos que lo que podrá existir es más bien error de tipo, en el que el mal entendido en su caso estribaría en el desconocimiento de la cuantía efectivamente defraudada. En tales supuestos, lo que ocurriría es que tratándose de un delito doloso, no se habría cumplido la parte objetiva del tipo. Así se desprende de lo establecido en materia de contrabando en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cádiz en la Sentencia de 28 de septiembre de 1988, (Ref.El Derecho 98/25827)⁴⁴⁸, en donde no se admite la

⁴⁴⁶Se encuentra regulado el error de prohibición en el artículo 14.3 del CP, cuyo tenor literal dice que *"El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados."*

⁴⁴⁷Tal es la postura que se desprende de la STS 2ª de 1 de febrero de 1986. Pte: Moyna Menguez Ref. ED 86/979, en relación al antiguo CP: *"La redacción del art. 6.bis.a), recoge las directrices doctrinales sobre la materia, distinguiendo entre el error de tipo y de prohibición, pero sin denominarlos expresamente, según afecte a elemento esencial de la infracción penal o a la creencia errónea de obrar lícitamente, y según sean o no vencibles, afectando aquél a la genuina tipicidad y el segundo a la culpabilidad delictiva, escindiendo en lo que aparece interpretación más adecuada que, el error de tipo se circunscribe al dolo natural del delito y altera el tipo de lo injusto en las figuras dolosas, mientras el de prohibición se refiere al conocimiento de la antijuridicidad y se integra y atañe a la culpabilidad, con lo que cuando el conocimiento no existe o está sensiblemente disminuido, el hecho ejecutado aparece menos responsable y la pena del subsistente delito doloso debe atenuarse."*

⁴⁴⁸Dice así la citada Sentencia: *"El error de prohibición puede ser directo, cuando recae sobre los mandatos o prohibiciones abstractas de la Ley Penal, o indirecto, cuando recae sobre la concurrencia de una circunstancia que exime de la responsabilidad criminal. mientras que el tratamiento penal, cuando el error es invencible, en ambos casos determina la absolución del acusado, cuando dicho error es vencible, las consecuencias penales varían, pues mientras que el error de tipo determinaría la sanción del delito como culposo (si ello fuere posible), en los casos de error de prohibición, ya que el mismo afecta, como se indicaba a la culpabilidad, lo que se produce es una disminución de la pena, cual si de la concurrencia de una eximente incompleta se tratase Si bien en principio es sencilla la diferenciación, en los casos de tipos penales en blanco pudiera plantearse la dificultad de diferenciar entre ambos. No así en el supuesto enjuiciado, donde la imputación esencial radica en la adquisición de una serie de géneros estancados en el extranjero para su introducción en España, sin hacer manifiesto de su adquisición y tenencia a su llegada a nuestro país, para así eludir las normas aduaneras, y beneficiarse, bien en la venta de dicho tabaco a terceros (como se indicó en la denuncia anónima), bien para beneficiar a los directos consumidores de los mismos de unos precios inferiores, al no tener que pagar los impuestos que*

eximente de error de prohibición ante la alegación por parte de los recurrentes del desconocimiento de la normativa aduanera y fiscal. En definitiva tal y como pone de manifiesto PÉREZ ROYO⁴⁴⁹, el error de prohibición tiene escaso margen de aplicación en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública.

En cuanto a la posibilidad de admitir como causa genérica de exclusión de la culpabilidad la **no exigibilidad de conducta adecuada a derecho**, la mayoría de la Doctrina entiende que cuando no concurra como eximente (miedo insuperable) u otra causa de exclusión de la culpabilidad (como el error de prohibición), dada la interdicción de la analogía contenida en el artículo 4.1 CP, sólo puede desplegar su eficacia a través de la capacidad que tienen los Tribunales de apreciarla como uno de los supuestos en los que se permite pedir el indulto. La imposición de la pena como dice SAINZ CANTERO⁴⁵⁰ resulta en tales supuestos imprescindible por imperativo del principio de seguridad jurídica, ya que de lo contrario se admitiría la existencia de causas supralegales de exclusión de la responsabilidad criminal.

2.5.- Los supuestos de responsabilidad civil subsidiaria

Regula el Código Penal, en los artículos 120 y 121, una serie de supuestos de Responsabilidad Civil subsidiaria que entran en juego cuando a través de la aplicación de las reglas de los artículos 116, 117, 118 y 119 CP, el patrimonio del perjudicado no ha podido ser resarcido. Para el supuesto del Delito Fiscal, entendemos que a pesar de que no es imposible que pueda plantearse un supuesto de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas por actuaciones de sus funcionarios, (piénsese en la actuación de un funcionario público que colabora en el ejercicio de su cargo en la defraudación de un impuesto titularidad de otra Administración), la situación será poco frecuente, por

gravan dichas labores en España. De aquí, que el error de tipo, en el presente supuesto, radicaría en el desconocimiento o mor por parte de los sujetos activos, bien en cuanto a las mercancías que se hablan adquirido y que se poseían, en el sentido de si era o no tabaco, y en su caso acerca de la procedencia comunitaria o no, bien acerca del valor de dichas mercancías, en el sentido de que el mismo fuese inferior al millón de pesetas. Por el contrario, el error de prohibición consistiría en entender que la acción típica realizada era lícita, derivado todo ello de la conducta permisiva de las autoridades aduaneras, o a la falta de control por parte de mandos de la armada de lo que efectivamente hablan adquirido en el extranjero, así como de las existencias de dichas mercancías en los barcos una vez llegados a puerto. Aplicando la anterior Doctrina al supuesto enjuiciado resulta claro que lo que existe es un error de prohibición, nunca un error de tipo, ya que los elementos del delito eran perfectamente conocidos por los sujetos activos, existiendo tan sólo en los mismos un error en cuanto a la licitud o no de la actuación, derivado, como se indicaba de la falta de control y permisividad existente, reconocida en los hechos probados de la resolución recurrida.”

⁴⁴⁹“Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Obra citada Pg.161.

⁴⁵⁰Obra citada Pg.105.

lo que tiene poco sentido profundizar en este supuesto regulado en el artículo 121 del Código Penal⁴⁵¹. En realidad el caso más frecuente es aquél en que el funcionario público en el ejercicio de sus funciones defrauda a la Administración Pública para quien desempeña sus servicios, malversa sus fondos, reuniendo dicha Administración a la vez la condición de perjudicada y responsable civil subsidiaria, por lo que la responsabilidad patrimonial no se haría efectiva⁴⁵². El análisis de dicho problema excede de las pretensiones del presente trabajo.

⁴⁵¹El artículo 121 CP prevé específicamente la Responsabilidad Civil subsidiaria de las Administraciones Públicas por los daños causados por los penalmente responsables por los hechos delictivos dolosos o culposos, cuando estos sean autoridad, agentes y contratados de la misma o funcionarios públicos en ejercicio de sus cargas o funciones, siempre que la lesión sea consecuencia directa del funcionamiento de los servicios públicos que les estuvieran confiados. La responsabilidad de la Administración se configura como subsidiaria, por lo tanto deberá intentarse hacerla efectiva primero en el patrimonio del responsable criminal. Además jugará tanto en los delitos culposos como en los dolosos, aunque entendemos que el precepto adquiere todo su sentido práctico en los delitos culposos. Uno de los aspectos que ha recibido la crítica unánime de toda la Doctrina ha sido la ausencia de referencia expresa a la responsabilidad subsidiaria del Estado por faltas. Entendemos que la exclusión de tal responsabilidad redundaría en perjuicio del ciudadano de a pie, que se vería en numerosas ocasiones obligado a acudir a la Jurisdicción Contenciosa, quedando posiblemente desalentado por su mal funcionamiento. La Sala 2ª del Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de septiembre de 1997 “ Caso del aceite de colza”, Pte. García Ancos (Ref. ED.97/ 8668). se ha apresurado a zanjar la controversia existente en el sentido de poner de manifiesto que cuando el artículo 121 CP hace referencia a la responsabilidad subsidiaria por “delitos” en realidad se utiliza el término en sentido amplio haciendo referencia a todo tipo de infracción criminal. Dice por otro lado el artículo 121 que la Responsabilidad Civil tendrá lugar por los delitos causados en el ejercicio de sus cargos o funciones siempre que la lesión sea consecuencia directa del funcionamiento de los servicios públicos que el funcionario tuviese encomendados. El límite a la responsabilidad se encuentra según la Jurisprudencia mayoritaria en la existencia de una desconexión entre la actuación del funcionario, y el servicio que tenía encomendado. Por lo tanto no deberán responder las Administraciones Públicas en aquéllos supuestos en que el agente actué al margen de su profesión. Existen supuestos en los que el acreditar la referida desconexión entre el servicio público y el hecho dañoso resulta difícil. Así en el supuesto de utilización de armas de fuego la Administración responde por culpa “in eligendo” e “in vigilando”.

⁴⁵²No obstante lo anterior la Sala segunda del TS, ha realizado una interpretación restrictiva de la posibilidad de la extinción por confusión en el supuesto en que un Órgano de la Administración en concepto de responsable civil subsidiario se vea condenado a indemnizar a otro órgano, de este modo la STS 2ª, S 16-05-1992, núm. 1099/1992, rec. 427/1990. Pte: García Ancos, Gregorio Ref. ED/48/30, dice textualmente: *“Quinto.-- El último motivo se basa substantivamente en la infracción, no de un precepto penal, sino de uno de carácter privado cual es el art. 1192 CC cuando nos indica que “quedará extinguida la obligación desde que se reúnan en una misma persona los conceptos de acreedor y deudor”. Se refiere a la indemnización acordada en favor del Hospital Gómez Ulla. Aunque lo que podríamos llamar Administración en general, tiene un carácter unitario, ello no evita que las diversas instituciones y organismos que la componen sean independientes en su funcionamiento económico, pudiendo ser perfectamente acreedoras o deudoras unos respecto de los otros, ya que sus cajas de tesorería están sometidas a un diferente y concreto control de intervención. Esta idea surge aún más evidente cuando se trata de un organismo semi público como es un hospital militar de las características del Gómez Ulla. En todo caso, esa alegación de la existencia de la figura jurídica de la “confusión” entraña un verdadero sofisma, pues la obligación del Estado a favor del Hospital, si se tratase de un mismo deudor y acreedor, quedaría sin ser abonada por sus propias relaciones internas, sin necesidad de que los Tribunales de Justicia tengan que pronunciarse sobre la aplicación de esa norma compensatoria, y menos aún los Tribunales del orden penal al tratarse, como máximo, de cuestiones puramente administrativas a resolver dentro del ámbito interno de la Administración. Este último motivo debe ser rechazado.*

Para el estudio que estamos realizando entendemos que si resultan de gran interés práctico alguno de los supuestos de Responsabilidad Civil subsidiaria previstos en el artículo 120 Código Penal, en concreto los de sus apartados 1º y 4º. Pasamos a estudiarlos a continuación.

a) La Responsabilidad de padres y tutores.

De acuerdo con el apartado 1º del artículo 120, responderán *"Los padres o tutores por los daños y perjuicios causados por los delitos o faltas cometidos por los mayores de dieciocho años sujetos a su patria potestad o tutela y que vivan en su compañía siempre que haya por su parte culpa o negligencia"*. Ya hemos tenido ocasión de hablar de la interpretación que de acuerdo con la sistemática del Código procede dar a este artículo, y en su consecuencia al Art.118.1. Dado que las personas aludidas en el artículo 120.1 CP son responsables directos en el "grado" que estimen oportuno Jueces y Tribunales, (siendo incluso mas estricto el número de personas responsables de acuerdo con el artículo 120.1 que el del 118.1), podría defenderse que las responsabilidades de las personas aludidas en el artículo 118.1 no son solidarias, sino mancomunadas simples, ya que no tendría sentido hacer responder subsidiariamente un patrimonio que ya lo hace de modo solidario.

Discrepamos de Vicente L. MONTES PENADES⁴⁵³, y entendemos que la función del artículo 120.1 no puede ser la de explicitar para los incapaces la regla del Art.118.1 CP, puesto que en este último artículo se habla en todo caso de responsables directos, y en el 120 se habla de responsables subsidiarios⁴⁵⁴. Entendemos que la mejor solución hubiese sido no incluir la regla del artículo 120.1, y establecer de manera explícita la responsabilidad solidaria de todas las personas aludidas en el artículo 118.1. en base a culpa o negligencia. No obstante lo expuesto debemos concluir diciendo que la relevancia práctica del precepto estudiado debe ser escasa, dado que en tales circunstancias el sometido a tutela o patria potestad prorrogada no tendrá capacidad de obrar en el orden tributario.

b) La Responsabilidad por los delitos cometidos por empleados, dependientes, representantes o gestores.

⁴⁵³Obra citada Pg.638.

⁴⁵⁴Como ya hemos adelantado, el artículo que ahora comentamos podría tener su propio juego en los supuestos de insolvencia del inimputable, caso en el que de haber mediado culpa o negligencia, por parte de los que tuviesen la potestad o la guarda legal o de hecho, responderían directamente por su propia cuota, y subsidiariamente, si fuesen padres o tutores, y los sometidos a tutela o patria potestad prorrogada viviesen en su compañía, de la cuota del inimputable. De no cumplirse estos últimos requisitos es decir cuando se tratase de guardadores de hecho, o cuando el inimputable no viviese en la compañía del padre o tutor, estos sólo responderían, de la cuota propia, y en la que correspondía hacer efectiva al inimputable el perjudicado no se verá resarcido.

En la aplicación del artículo 22 del antiguo Código Penal, (precedente del actual artículo 120.4), la Jurisprudencia ha venido adoptando una posición marcadamente objetiva. En sus sucesivos pronunciamientos⁴⁵⁵. En la anterior línea como es lógico debe interpretarse el artículo 120.4 CP. Veremos a continuación los problemas específicos que se plantean en el supuesto de actuación de representantes de personas jurídica y de menores e incapaces.

a) La Responsabilidad subsidiaria de la persona jurídica por los delitos cometidos por sus administradores.

Tanto por la relevancia práctica como por los problemas técnicos que plantea, uno de los supuestos de Responsabilidad Civil subsidiaria que resultan de especial interés en el Delito Fiscal, es el establecido respecto de las personas jurídicas, por los delitos cometidos por sus representantes legales. Dice el artículo 120.4 del Código Penal que son también responsables civilmente, en defecto de los que lo sean criminalmente: “Las personas naturales o jurídicas dedicadas a cualquier genero de industria o comercio por los delitos o faltas que hayan cometido sus empleados dependientes, representantes o gestores en el desempeño de sus obligaciones o servicios.”⁴⁵⁶

⁴⁵⁵El TS se ha encargado de precisar cuales eran los requisitos para que operase la responsabilidad jurídica "ex" 22 ACP, por lo cual creemos oportuno reproducir parcialmente la STS de 4 de diciembre de 1989, que versa sobre un delito de imprudencia temeraria con resultado de muerte y lesiones, en el ámbito de la circulación de vehículos a motor, puesto que en ella se hace referencia a la Jurisprudencia anterior y además de forma muy sucinta se delimita la aplicación del precepto ahora estudiado. Es de destacar que la posición sostenida en la Sentencia que a continuación se reproduce, es absolutamente mayoritaria actualmente como lo demuestra la STS de 29 de octubre de 1994 y otras muchas que omitimos reproducir por razones de brevedad. Dice así la STS 2ª de 4 de diciembre de 1989, (Pte. delgado García, Ref. ED. 10862): *"Conocida es de todos la línea de la Jurisprudencia de esta Sala por la que ya de antiguo, se ha venido interpretando este artículo 22 de forma cada vez más amplia y flexible, con el fin de asegurar los daños producidos por el delito ante la necesidad social que supone la debida atención a las víctimas [...]. Así en repetidas resoluciones (Sentencias de 10 de febrero de 1972, 17 de abril de 1973, 18 de octubre de 1982, 21 de junio de 1983, 10 de abril de 1985, 18 de junio de 1985, 29 de junio de 1987, 16 de mayo de 1988 y 15 de mayo de 1989) se ha declarado por este Tribunal: a) No es necesario que la relación entre el responsable civil y el penal tenga un carácter jurídico concreto, ni que se corresponda con una determinada categoría negocial. b) Esa relación puede ser más o menos estable o transitoria, incluso es suficiente que sea ocasional. c) No se exige que la actividad penal en la que el daño se produce redunde en beneficio del que ha de ser declarado responsable civil subsidiario. d) Basta con que exista cierta dependencia, de modo que el responsable penal esté potencialmente sometida a una posible intervención de dicho responsable civil aunque haya obrado con alguna extralimitación. Tal Responsabilidad Civil tiene distinto fundamento según los casos unas veces tiene carácter objetivo, por que quien crea un riesgo debe reparar los daños efectivos que del mismo se deriven, o porque aquél que se beneficia de una actividad debe soportar los perjuicios que ello comporta, y otras veces de naturaleza subjetiva, al existir falta de la debida diligencia en la elección de las personas, o en su vigilancia, dirección o educación."*

⁴⁵⁶No ha tenido inconveniente alguno el TS, en aplicar el precepto ahora comentado (o mejor dicho su predecesor inmediato Art.22. ACP), para imponer responsabilidad subsidiaria a la sociedad en

Pablo CHICO DE LA CÁMARA⁴⁵⁷ entiende que a través del régimen que deriva de la puesta en correlación de los artículos 31, 109, 116 y 120.4 CP, según los cuales en los delitos cometidos por los administradores de las sociedades en el ejercicio de su cargo será responsable civil directo el propio administrador, y la sociedad únicamente responsable civil subsidiaria, tiene lugar una alteración de las posiciones jurídico subjetivas del tributo, dado que se hace responder civilmente y en definitiva pagar la cuota tributaria más los intereses de demora a quien no reúne la condición de sujeto pasivo.

A decir de dicho autor, la alteración jurídico subjetiva de la posición del tributo da lugar a una situación injusta que además atendería contra el principio de capacidad contributiva. Por ello se propone una reinterpretación del juego de los artículos 116 y 120.4, el vistas a que en el concreto supuesto del Delito Fiscal se haga responder directamente a la sociedad.

Si bien no estamos en total desacuerdo con el resultado último de la posición que acabamos de exponer (nosotros creemos que en todo caso el administrador debe responder directamente, pero no tenemos inconveniente en que lo haga de modo solidario junto a la sociedad, de acuerdo con el planeamiento general de este trabajo), si mostramos nuestra disconformidad con la totalidad de los razonamientos que llevan a la conclusión expuesta. **El problema de la alteración de las posiciones jurídico subjetivas del tributo, no es un problema que ataña al campo de la Responsabilidad Civil, ya que dicha materia ni entiende de capacidades contributivas, ni de obligados tributarios, sino de perjudicados y causantes del perjuicio, y en todo caso en dicho ámbito antes que el referido principio es de aplicar el de que “quien rompe paga”.** De ningún modo es injusto que un responsable penal pague la totalidad de los daños que haya causado con su actuar delictivo, sino todo lo contrario, el Derecho Civil tiene como finalidad la reintegración del

supuestos de defraudaciones tributarias cometidas por sus representantes, así se realiza en la TS 2ª, S 30-1-1991. Pte: Vivas Marzal, Luis Ref . ED. 91/870 de la que reproducimos el siguiente fragmento *“es clara la concurrencia de los elementos del tipo del delito definido en el citado Art. 319 a saber, defraudación a la Hacienda estatal en cantidad superior a dos millones de pts. mediante la elusión del pago del impuestos de Sociedades concretamente en una cantidad comprendida entre los cinco y los DIEZ millones de pts., todo ello con relación al período impositivo correspondiente al año de 1978, y la responsabilidad penal se ha exigido a quien era director-gerente de la sociedad que cometió la defraudación quien efectivamente ejerció la Administración de esta última (Art. 319.3) debe ser estimado este motivo segundo del presente recurso con anulación de la Sentencia de la Audiencia y con condena en segunda Sentencia contra el procesado en calidad de responsable penal y responsable civil directo por lo dispuesto en el Art. 19 del Código Penal, y contra la citada sociedad como responsable civil subsidiaria conforme a lo mandado por el Art. 22 del mismo código.”*

⁴⁵⁷“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. Ed. Aranzadi. Junio de 1998 (nº11).Pg.11-23.En parecido sentido se pronuncia SIMÓN ACOSTA. Obra citada.Pg.118.

patrimonio del perjudicado, y de igual modo que el delincuente no toma en consideración la capacidad contributiva de sus víctimas, el Ordenamiento Jurídico no debe tomar en consideración la capacidad contributiva de los obligados al resarcimiento⁴⁵⁸. Otra cosa es, que en vistas a reforzar la posición jurídica del acreedor, además del responsable directo que en todo caso será el causante del daño, se busquen otros responsables subsidiarios o solidarios. Por lo demás nos costaría muchísimo imaginar a estas alturas, que un administrador de una sociedad realizase un fraude fiscal sin obtener un beneficio directo.

En definitiva creemos que la solución propuesta por Pablo CHICO DE LA CÁMARA adolece de varios puntos débiles en base a los cuales creemos posible combatirla. En primer lugar plantea una serie de problemas de orden fiscal en un marco, cual es el de la Responsabilidad Civil, en el que los mismos no operan o ni siquiera son tomados en consideración. En segundo, lugar lo que realiza la referida posición doctrinal, al proponer una “interpretación correctiva” de la normativa sobre responsabilidad civil del Código Penal, según la cual se haga responder en primer lugar a la sociedad es pretender, cambiar los pilares y estructuras básicas de una materia como es la de la Responsabilidad Civil que se ha ido consolidando a lo largo de más de dos mil años, en vistas a que tenga cabida una específica solución para un problema que en buena técnica ni siquiera debiera plantearse en sede de Responsabilidad Civil. Por último y de llevar a cabo la “interpretación correctiva” propuesta por el autor que ahora criticamos no contribuiríamos sino a fomentar un problema endémico en nuestro Ordenamiento, cual es la proliferación de bloques de normas contradictorios que se aplican a supuestos que en realidad son idénticos.

Dicho lo anterior, la solución que creemos como más oportuna es precisamente la inversa, no la adaptación de las normas de Responsabilidad Civil del Código Penal en el concreto supuesto del Delito Fiscal, sino 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 sí más la deuda tributaria en el proceso penal. No obstante ello ni aun así estaríamos de acuerdo en liberar a los administradores de sociedades en los supuestos de fraude fiscal de cualquier tipo de la responsabilidad directa en el pago de la deuda defraudada que es precisamente la solución que impone el artículo 40.1LGT (en cuyo estudio y crítica nos detendremos más adelante), dado que como veremos con mayor detalle, la obligación que vincula al responsable no encuentra su presupuesto en la realización del hecho imponible, sino en la concurrencia de otro presupuesto del

⁴⁵⁸Problema distinto es el de los límites a la embargabilidad que, por razones de humanidad se establecen en todos los ordenamientos jurídicos.

que la Ley deriva el nacimiento de una obligación distinta a la “obligación tributaria principal”⁴⁵⁹ en la que creemos que no debe operar el principio de capacidad contributiva o económica sino en vía de repetición por los conceptos tributarios efectivamente pagados⁴⁶⁰.

b') La Responsabilidad subsidiaria del patrimonio del menor o incapaz por los delitos cometidos por su representante.

Otro de los supuestos que debemos plantearnos es el de la Responsabilidad Civil subsidiaria del patrimonio de los menores o incapaces, respecto de los delitos cometidos por sus representantes legales en el ejercicio de sus cargos. Aun en el supuesto del Delito Fiscal, entendemos que la solución debe ser la misma que en el caso de los representantes de las personas jurídicas, y ello tomando en consideración que en todo caso el menor continuará siendo en esta figura delictiva el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por más que su actuación ante el Fisco tenga lugar a través de su representante legal. Es difícil imaginar que el representante legal de un menor o incapaz que cometa en el ejercicio de su cargo un Delito Fiscal no pretenda obtener un beneficio directo, por ello la Responsabilidad directa de dicho señor se encontraría justificada, al amparo del artículo 31 CP en relación con el artículo 116.1 CP, aun para el caso de que admitiésemos que la Responsabilidad Civil se encontraría integrada por la cuota tributaria impagada, cuota que en principio debería soportar el patrimonio del menor. En efecto para nada debe tomarse en consideración aquí el principio de capacidad contributiva cuando de acuerdo con la posición dominante en la Jurisprudencia en el supuesto del Delito Fiscal, estamos hablando de la reparación de las consecuencias civiles de un delito. En todo caso ha sido el representante quien ha actuado, y si de tal actuación ha surgido un daño, es evidente que no puede excluirse de la responsabilidad directa a quien ha causado ese daño, e imponérsela a quien ni siquiera ha actuado. Vemos que la solución al problema de la alteración de las posiciones jurídico subjetivas del tributo tiene que ser la misma que en el caso anterior, es decir ignorarlo, en la medida en que se pretenda configurar la deuda tributaria impagada como Responsabilidad Civil.

⁴⁵⁹Como pone de manifiesto FERNANEZ JUNQUERA (“Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario.” Revista española de Derecho Tributario” N° 91, Julio, Septiembre de 1996), la obligación del responsable solidario es una obligación accesoria de otra principal, [...] y por lo tanto cada una de ellas deriva de un presupuesto distinto. Una obligación principal, la del sujeto pasivo que deriva de la realización del hecho imponible y una obligación accesoria, la del responsable que deriva de la realización de otro hecho también previsto por la Ley, pero que no es un hecho imponible sino el hecho del que se hace derivar precisamente la responsabilidad.

⁴⁶⁰Por el contrario si entendemos que debería operar el principio de capacidad contributiva en el supuesto de los coobligados solidariamente ex artículo 34 LGT, ya que en toda caso la responsabilidad encuentra su presupuesto en la realización del hecho imponible.

Dicho lo anterior, nos parece que no es desacertado en base al 120.4 CP, de imponer la responsabilidad subsidiaria del patrimonio del menor o incapaz, en el Delito Fiscal, toda vez que el menor continua siendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria surgida por las actuaciones llevadas a cabo por el administrador en su nombre, y en todo caso una persona física que se dedica a la industria o comercio y que actúa a través de representante. No obstante y al igual que en el supuesto de la Sociedad, consideramos preferible, plantear el problema no en términos de responsabilidad civil, sino de ejecución de la obligación tributaria impagada en base a la normativa de la LGT, sea en el marco procesal que fuere.

2.6.-La Responsabilidad del que hubiere participado de los efectos del delito a título lucrativo.

Hace referencia el Art.122 CP, a la obligación del que de buena fe se hubiese lucrado a través de la comisión del Delito. No se habla aquí según Jaime DE LAMO RUBIO⁴⁶¹ de las figuras de los receptadores y de los encubridores, supuestos tipificados ahora como delitos propios, sino de obligaciones que se basan en el principio de prohibición del enriquecimiento injusto⁴⁶², de personas que no han participado en el delito. De este modo, tres son los presupuestos que deben concurrir para

⁴⁶¹“Los sujetos de la Responsabilidad Civil en el Código Penal de 1995”. Revista General de Derecho. Octubre-noviembre de 1995. Pg.12125.

⁴⁶² En tal sentido debe entenderse el pronunciamiento contenido en la STS 2ª, S 20-3-1993 Pte: Hernández Hernández, Roberto (Ref ED.93/2745), *Tercero.*— *El motivo 3 recurso, con sede formal en el núm. 1 Art. 849 Ley Adjetiva Penal tantas veces citada, alega Infracción, por aplicación indebida de los arts. 12 y 19 CP, ya que -dice el recurso- si conforme al segundo de los preceptos citados, el responsable criminal de un delito lo es también civilmente y, con carácter directo, sólo si se da algún grado de responsabilidad criminal, fijado en el Art. 12, citado en primer lugar, al ser la única autora del Delito María del Amor, en ningún momento la Caja de Ahorros, como persona jurídica, o algunos de sus empleados, obvio resulta que no puede ser condenada la recurrente en el plano penal, siendo cuestión distinta la de si a la misma le es exigible en la Jurisdicción Civil responsabilidad contractual, en su condición de depositaria, por haber entregado alguna cantidad numeraria, presuntamente, a persona no autorizada por el titular del depósito, pero siempre en vía civil y no penal. Olvida el motivo que la regla general que establece el Art. 19 CP, vinculando la Responsabilidad Civil a la Penal, tiene sus excepciones, que afectan genéricamente a personas físicas o jurídicas, cuya imposibilidad de ser responsables criminales no se discute, pero que a pesar de ello sí pueden ser responsables civiles, y entre las que se encuentran los no partícipes en el delito pero sí de sus efectos lucrativos, como contempla el Art. 108 CP y se hace referencia expresa en el Art. 615 LECr., base de la declaración de responsable directa Civilmente de la entidad recurrente, que desde el momento en que, como "perjudicada" (sin que obste a ello se la haya ofrecido o no el Procedimiento), en la Sentencia obtiene a su favor la indemnización de 250.000 pts. a que se condena a la autora material del delito, desde dicho momento y si no se declara, a su vez, la obligación de entregar la misma suma al titular de la cuenta defraudada, en perjuicio del mismo, se lucraría o beneficiaría injustamente la entidad recurrente, dada la obligación en que, además, se encuentra inmersa en virtud de la obligación contractual que tiene con D. José, titular de la libreta num. ..., como expresamente reconoce la impugnación.”*

que tenga aplicación el artículo 222 CP: 1. Que exista una persona física o jurídica que por título lucrativo se haya beneficiado de los efectos de un delito, 2. Que dicha participación haya tenido lugar de buena fe, ya que de lo contrario nos encontraríamos en el ámbito de los delitos receptación o encubrimiento, o ante un supuesto de responsabilidad criminal por participación en delito. 3.-En los anteriores supuestos la restitución tendrá lugar por el importe del enriquecimiento, y la reivindicabilidad de bienes se determinará de acuerdo con las normas ordinarias.

La finalidad que tiene este artículo es la de conectar la obligación de reintegrar el beneficio injustamente obtenido, con la de los responsables civiles directos y subsidiarios establecida en los artículos anteriores, para que de este modo pueda solucionarse en el proceso penal consiguiendo así una mayor economía de medios.

Una vez estudiadas las normas establecidas en el Código Penal, en materia de Imputación de Responsabilidades Civiles, las cuales como hemos visto, en el supuesto del Delito Fiscal, dan lugar a una serie de problemas específicos, los cuales derivan posiblemente de lo inadecuado de configurar la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil, pasaremos a continuación a estudiar como se depura la imputación de responsabilidades en la LGT.

3.- La imputación de Responsabilidades Tributarias por participación en hecho ilícito de acuerdo con la LGT, y su posible aplicación en el proceso penal.

Hemos tenido ocasión de poner de manifiesto la problemática derivada de la existencia de una doble regulación en materia de Responsabilidad Civil, con características diferenciadas, la cual es de aplicar en función de que los hechos dañosos originadores de la Responsabilidad Civil sean constitutivos de delito o no. Según lo ya expuesto, tan sólo en muy contadas ocasiones se encuentra justificada la existencia de normas sustantivas diferenciadas⁴⁶³. Por ello lo anterior nos debe servir a la hora de estudiar el Delito Fiscal, debiendo planteamos la necesidad de evitar la existencia de una doble regulación en materia de imputación de responsabilidades y ejecución de la deuda tributaria defraudada, en los supuestos de fraude fiscal, la cual deba ser aplicada en función de que la defraudación sea constitutiva de una simple infracción o de un Delito Fiscal. En tales supuestos ni

⁴⁶³De este modo, lo único que puede justificar una normativa sustantiva específica es la necesidad de reforzar la posición del acreedor perjudicado, cuando lo es por una actuación a su vez constitutiva de delito, toda vez que en tales supuestos las dificultades para resarcirse son mucho mayores. No obstante en ocasiones, la extensión de responsabilidad en la reparación de las consecuencias delictivas también se ha utilizado con finalidad sancionatoria.

siquiera, existe una diferente posición de la Administración que ha sido perjudicada por la defraudación, toda vez que en algunas de las infracciones graves previstas en el artículo 79 de la LGT, la conducta sancionada se corresponde (a excepción de la cuantía objeto de defraudación), con el tipo del delito fiscal⁴⁶⁴.

Si bien la existencia de un diferente régimen sancionatorio se encuentra totalmente justificado, por la razón de que el mayor desvalor de las conductas delictivas implica una reacción más contundente por parte del Ordenamiento Jurídico, la cual a su vez exige un procedimiento dotado de mayores garantías como el penal, entendemos que en lo referente a la reintegración a la Hacienda Pública de la deuda tributaria defraudada no existe razón alguna que justifique una dualidad de regímenes sustantivos. De lo contrario no haríamos sino contribuir a fomentar la disgregación normativa y la falta de coherencia entre normas de los distintos sectores del Ordenamiento Jurídico.

A nuestro entender la solución a la anterior cuestión pasa por la unificación de regímenes normativos en materia de imputación de Responsabilidades y ejecución de la deuda tributaria en los supuestos de defraudación, y ello prescindiendo de cualquier alteración en la normativa que derive de la cuantía defraudada, y sin que sea necesario acudir a instituciones que nada tienen que ver, creemos nosotros, como la Responsabilidad Civil.

Para el estudio de la viabilidad del esquema que hemos planteado, lo que debemos realizar en primer lugar es centrar nuestra atención en la Ley General Tributaria, para ver como tiene lugar la imputación de responsabilidades tributarias en los supuestos de comisión de infracciones fiscales. Deberemos asimismo poner de manifiesto las diferencias existentes con las normas sobre Responsabilidad Civil de Código Penal, y por último y aunque la solución no goce de reconocimiento legal, ver en que medida las referidas normas sobre imputación de Responsabilidades de la LGT pueden encajar en el proceso penal, y cuales serían las soluciones alternativas a las actuales.

⁴⁶⁴Así de acuerdo con el artículo 79 LGT “Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al art. 61 de esta ley o proceda la aplicación de lo previsto en el art. 127 también de esta ley. b) No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no exigen por el procedimiento de autoliquidación. c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones. d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.”

3.1.-La imputación de responsabilidades tributarias por hechos ilícitos en Derecho Tributario.

- a) Aspectos generales sobre la imputación de responsabilidades en la LGT; responsabilidad en la infracción y responsabilidad en la deuda, derivada del ilícito tributario.

La LGT, regula la responsabilidad en el tributo en los artículos 37 a 41 (Sección 2ª del Capítulo III). En el primero de los referidos artículos se contienen los criterios generales de imputación de responsabilidades, distinguiendo en primer lugar entre los sujetos pasivos, quienes en todo caso se encuentran obligados a hacer efectiva la prestación contenida en la obligación tributaria⁴⁶⁵, y aquellas personas que como dice PÉREZ ROYO⁴⁶⁶, en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, quedan sujetos al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de impago del sujeto pasivo o deudor principal. A pesar del tenor literal del artículo 30 de la LGT según el cual *"Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo"*, al responsable tributario le incumbe la obligación de garantizar el pago del tributo, y por ello es un obligado tributario, aunque como ponen de manifiesto Francisco CAÑAL y Pascuale PISTONE⁴⁶⁷, su obligación de responsabilidad es distinta y accesorio de la obligación tributaria principal. La accesoriedad de la obligación que vincula al responsable tributario, que como es lógico implica su subordinación a la obligación tributaria principal supone asimismo que el presupuesto del nacimiento de la misma no sea la realización del hecho imponible, sino una posición, circunstancia o actuación de cuya concurrencia deriva la mencionada responsabilidad.

De entre los distintos supuestos de responsabilidad tributaria regulados en nuestro Ordenamiento Jurídico, para el estudio que realizamos nos interesan: a) aquéllos en los que la misma deriva de la colaboración o participación o relación con infracciones tributarias, a través del auxilio necesario o instrumental realizado por una tercera persona, (supuesto previsto en el artículo 38.1 de la LGT), b) los supuestos de infracciones cometidas en declaraciones consolidadas de grupos de sociedades, (artículo 38.2), en donde la responsabilidad deriva de la propia pertenencia al grupo, c) la

⁴⁶⁵Dice el artículo 37.1 LGT que *"La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos a otras personas solidaria o subsidiariamente."*

⁴⁶⁶"Curso de Derecho Financiero....." Obra citada Pg.144.

⁴⁶⁷"La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios Alemán y Español e Italiano", "Sujetos pasivos y responsables Fiscales", Ed. Marcial Pons Madrid.1997 Pg.603.

responsabilidad por la no realización de los actos necesarios para el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de administradores de sociedades (Art. 40.1 LGT), d) la responsabilidad por la no realización por parte de los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general de las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos, por negligencia o mala fe. (Art.40.2). Al igual que ocurría en el supuesto previsto en el artículo 40.1 nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad por actos ilícitos sobre el que tendremos ocasión de profundizar⁴⁶⁸. No obstante ello, en los artículos 39 a 41 de la LGT, se en cuentan regulados otros supuestos en los que la responsabilidad no deriva de la participación en actos ilícitos⁴⁶⁹.

Antes de abordar el concreto estudio de la imputación de responsabilidades en el pago de la deuda defraudada en el supuesto de comisión de infracciones administrativas tributarias y en vistas a clarificar nuestra exposición, debemos hacer referencia al problema de la deficiente delimitación en nuestro Ordenamiento Jurídico entre la imputación de las sanciones tributarias en los supuestos de concurrencia de actuación de varias personas (coautoría y participación en infracciones tributarias), y el problema de la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria por actos ilícitos. Según pone de manifiesto Pedro Manuel HERRERA MOLINA⁴⁷⁰, las causas de esta deficiente delimitación se encuentran de una parte en que el Derecho Administrativo sancionador no ha desarrollado aún una doctrina clara sobre los diversos grados de autoría y participación en las infracciones, y de otra parte

⁴⁶⁸Entre los supuestos de responsabilidad que no derivan de participación en infracciones tributarias podemos citar, la establecida respecto de los adquirentes de bienes afectados por Ley a la deuda tributaria, quienes responderán por derivación tributaria si la deuda no se paga, (Art.41 LGT). También podemos señalar la responsabilidad por adquisición de explotaciones económicas prevista en el artículo 72 de la LGT según el cual *"Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y demás entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el CC"*. Por último, otro supuesto de responsabilidad que no deriva de la actuación ilícita es el previsto respecto de los copartícipes de entidades sin personalidad jurídica quienes según el artículo 39 de la LGT *"Responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades."*

⁴⁶⁹ De este modo de acuerdo con el artículo 39 LGT, *"Los copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el art. 33 LGT responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas Entidades."* Y de acuerdo con el artículo 41 de la LGT *"1. Los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga."*

⁴⁷⁰"Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad por actos ilícitos" en "Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios", Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons. Madrid, 1997. Pg.695.

en el hecho de que en ocasiones la configuración de una persona como responsable tributario, además de ser utilizada como una garantía adicional respecto del pago de la deuda, se ha utilizado con finalidad sancionatoria.

Según la interpretación realizada por el citado autor, con la reforma del artículo 37.3 de la LGT a través de la Ley 25/1995 de 20 de julio, habrían quedado delimitadas en mayor medida ambas cuestiones. Así en materia de participación en la infracción tributaria antes de la referida reforma se venía aplicando el artículo 38.1, que en realidad habla de la responsabilidad en el pago de la deuda derivada de la participación en la infracción, y que establece que *"Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes y colaboren en la infracción tributaria"*. El anterior artículo se aplicaba en correlación con el 12.2 del Reglamento General de Recaudación según el cual *"La Responsabilidad solidaria alcanza la totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso por las costas del procedimiento"*⁴⁷¹. Después de la reforma del artículo 37.3 de la LGT introducida por la Ley 25/1995, que en su nueva redacción dice que *"la responsabilidad"* (prevista en el apartado 1º) *"alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones"*, derogando según la posición doctrinal que ahora exponemos, lo preceptuado en el artículo 12.2 del RGR, la extensión de responsabilidad solidaria efectuada por el artículo 38.1 quedaría circunscrita exclusivamente al problema de la responsabilidad en el pago de la deuda derivada de la participación en actos ilícitos, quedando de este modo sin regulación expresa el problema de la participación en infracciones tributarias.

Tan sólo en los supuestos en los que es de aplicar el artículo 34 de la LGT, según en cual *"La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario,"* en correlación con el artículo 77.3⁴⁷² en donde se expresa la definición de autor de las infracciones tributarias, se encontraría regulada y en consecuencia sancionada la participación de

⁴⁷¹ Entre los componentes de la deuda tributaria previstos en el artículo 58 LGT se incluye el importe de las sanciones.

⁴⁷² Dice así el Artículo.77.3. de la LGT *"Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el Art. 33 de esta Ley que realicen las acciones y omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes y, en particular, las siguientes: a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos. b) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta. c) La sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada. d) Las entidades en régimen de transparencia Fiscal. e) Los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria, conforme a lo establecido en los arts. 111 y 112 de esta Ley y en las normas reguladoras de cada tributo. f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar."*

varias personas en una infracción tributaria⁴⁷³. De este modo se haría responder a los distintos sujetos pasivos, infractores de modo solidario respecto del pago de la multa, independientemente de su responsabilidad en el pago del resto de la deuda tributaria. Esta responsabilidad solidaria en la sanción que ha sido aceptada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 26 de abril de 1990⁴⁷⁴, se refiere según HERRERA MOLINA, única y exclusivamente a los supuestos en que todos los partícipes en la infracción han realizado el hecho imponible y son sujetos pasivos de la obligación tributaria, habiendo tenido además intervención en la infracción tributaria a título de dolo o de culpa. No obstante lo anterior, la opinión mayoritaria⁴⁷⁵ es la contraria, es decir aquella que considera que el límite establecido en el apartado tercero del artículo 37 de la LGT, opera únicamente en los supuestos en los que la responsabilidad no deriva de una actuación ilícita ya que de lo contrario, todos los que colaboren en la infracción serán responsables en base al artículo 38.1 tanto del pago de la sanción como del resto de los conceptos que integran la deuda tributaria. Así se consigue la armonización del artículo 37.7 LGT, con el artículo 12.2 del RGR.

En el supuesto del artículo 38.2 LGT según el cual "*En los supuestos de declaración consolidada, todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación*" dice HERRERA MOLINA que el problema que se regula es exclusivamente el de la Responsabilidad Tributaria por actos ilícitos, ya que en lo referente a la autoría en la infracción el artículo 77.3 c) declara como infractor a la sociedad dominante, en los supuestos de régimen de tributación consolidada, por lo que entraría en juego la regla del artículo 37.3 LGT, no siendo exigible el pago de la sanción a todas las sociedades del grupo, (aunque sí el

⁴⁷³ Sin perjuicio de que los partícipes independientemente de su grado de participación si serían responsables solidarios del pago de la deuda, (que no de la multa por la infracción, de la que solo responderían los sujetos pasivos), cualquiera que hubiese sido el grado de su participación de acuerdo con el artículo 38.1 Ley General Tributaria.

⁴⁷⁴ STC Pleno de 26 de abril de 1990, núm. 76/1990, Fecha BOE 30-05-90. Pte: Leguina Villa, Jesús Ref ED.90/4435 "*En segundo lugar, debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la Responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción Tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales. De ahí la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden Penal por el derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del Ordenamiento Jurídico.*"

⁴⁷⁵ Así entiende FERREIRO, (Curso de Derecho Financiero Español obra citada Pg.466-468), que la LGT se muestra respetuosa con los principios de legalidad y personalidad y solo impone la responsabilidad solidaria por sanciones cuando imputa al responsable una conducta antijurídica que debe ser castigada. Por el contrario, cuando la responsabilidad solidaria no se deriva de un ilícito esta sólo se extiende a la obligación tributaria y en su caso a las obligaciones accesorias de naturaleza no penal.

resto de la deuda), sino que la sanción tan sólo sería exigible a aquellas sociedades que hubiesen participado en la infracción y fuesen sujetos pasivos. FERREIRO⁴⁷⁶ por el contrario opina que en tales supuestos el grupo de sociedades conforme al artículo 33 de la LGT podría considerarse como un único sujeto pasivo, a los efectos de hacer responder de la sanción y demás conceptos tributarios a todas la sociedades integrantes del grupo, en función de las previsiones legales existentes para cada caso concreto, en los supuestos de actuación ilícita.

En el supuesto contemplado en el artículo 40.1 LGT, en donde se considera como sujetos infractores a las personas jurídicas, en coherencia con el artículo 77.3 de la LGT, y a diferencia de lo que ocurre en Derecho Penal en donde es de aplicar el principio "societas delinquere non potest", que hace responder a los administradores de los delitos cometidos por la sociedad, no se encuentra delimitado el problema de la imputación de la titularidad en la sanción y el de la responsabilidad en el pago de la deuda por participación en acto ilícito, haciéndose responder de modo conjunto en primer lugar a la sociedad, y a los administradores en segundo lugar, tanto de la sanción como del resto de la deuda tributaria⁴⁷⁷. Dicho esquema se mantiene en el supuesto de responsabilidad de síndicos, interventores y liquidadores de quiebras, concursos, sociedades o entidades, a quienes como veremos se imputa con carácter subsidiario tanto el pago de la sanción como el del resto de la deuda tributaria (Art. 40.2 LGT).

No es nuestro objetivo el dar solución al problema de la autoría y participación en las infracciones administrativas tributarias. No obstante tampoco nos ha sido posible prescindir de realizar cualquier tipo de referencia al mismo por razones de sistemática, dado que la LGT lo regula de modo conjunto al de la responsabilidad por participación en la infracción. Por ello, y una vez enmarcado el problema de la responsabilidad por actos ilícitos dentro de los obligados tributarios, debemos a continuación entrar a estudiar en concreto los distintos supuestos contemplados en la Ley General Tributaria de responsabilidad en el pago de obligaciones tributarias como consecuencia de la participación en hechos ilícitos.

- b) Estudio de los distintos supuestos de responsabilidad por participación en hecho ilícito previstos en la LGT.

⁴⁷⁶“Curso de Derecho Financiero Español” Obra citada Pg.476.

⁴⁷⁷CARBAJO VASCO, (“la responsabilidad tributaria de las sociedades mercantiles, Crónica Tributaria nº 76, 1995), por el contrario entiende que el administrador responde subsidiariamente de la totalidad de la deuda tributaria con exclusión de las sanciones, (incluidas las pecuniarias), dado el carácter especialísimo de la sanción, y ello salvo en el supuesto en que el administrador es un cooperador necesario en la infracción.

a) La responsabilidad solidaria en las obligaciones tributarias de todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

Establece el artículo 38.1 de la LGT, redactado conforme a la Ley 10/1985 de 26 de abril, la responsabilidad solidaria de todas las personas causantes o que colaboren, en la infracción tributaria por la totalidad de la deuda tributaria defraudada, en el caso de las infracciones graves, en las que ha existido defraudación de cuota tributaria. A pesar del carácter solidario de la responsabilidad que se exige a los causantes de la infracción, de acuerdo con el artículo 37.4 LGT, la derivación de la acción administrativa para exigirla "requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine el alcance."

De entrada no podemos sino calificar de riguroso el régimen de responsabilidad, al imponer a todos los que hayan tenido algún grado de participación en la infracción, sin distinguir entre autores cooperadores necesarios y cómplices, la obligación del pago de la deuda derivada, ocasionada o defraudada con motivo de la misma⁴⁷⁸. No obstante ello, Pedro Manuel HERRERA MOLINA⁴⁷⁹ ha puesto de manifiesto la escasez de pronunciamientos prácticos en los que tiene lugar su aplicación, problema este que se achaca a la falta de claridad de la regulación⁴⁸⁰.

Sin discutir la oportunidad del régimen de la solidaridad de todos los partícipes en la infracción, que sin duda salva, (o mejor dicho corta por lo sano), algunas de las dificultades interpretativas que hemos visto tenían lugar en el Código Penal en los supuestos de concurrencia de responsables

⁴⁷⁸En ocasiones nos vemos obligados a sustituir el calificativo de riguroso por el de **paradójico** al plantearnos por ejemplo el supuesto de colaboración meramente accesoria en una infracción imputable a una sociedad. En el caso de que la sociedad fuese insolvente, el mero cómplice debería soportar el pago de la deuda, sin poder repetir contra el administrador de la sociedad, aun en el supuesto en que fuese este último quien hubiese planificado y llevado a cabo la mayor parte de las actuaciones constitutivas de la infracción, y es más aún en el supuesto en que se hubiese beneficiado de la misma. En definitiva el sistema es mejorable.

⁴⁷⁹Obra citada Pg.707.

⁴⁸⁰Según el citado autor (Obra citada Pg.105), en el caso de que existiese un causante directo de la infracción, este debería ser equiparado al autor; ello ocurriría en el supuesto por ejemplo del representante que incurra en una infracción sin que exista negligencia en el representado. No obstante ello, en este ejemplo, también podría entenderse que el representado había incurrido en culpa "in eligendo" o "in vigilando", por lo que también podría considerarse como único autor al representado sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del representante en el pago de la deuda. Asimismo también podría articularse algún mecanismo que permitiese acreditar al representado que había suministrado toda la documentación e información necesaria al administrador para cumplir con sus obligaciones fiscales, o lo que es igual, el haber actuado diligentemente, siendo responsable en tal supuesto únicamente el representante.

criminales, y que en todo caso deja a salvo los oportunos derechos de repetición entre los corresponsables, lo que más nos llama la atención, es el contraste existente con el régimen de responsabilidad de las infracciones cometidas por las sociedades. Como veremos a continuación el distinto y privilegiado régimen que se establece respecto de los administradores de las sociedades encuentra su propia lógica en Derecho Tributario, por dos razones: en primer lugar por la consideración de la sociedad como responsable de la infracción y en segundo lugar por la confusión existente en el artículo 40.1 LGT entre autoría y participación y responsabilidad por participación en hecho ilícito.

La consecuencia práctica del régimen del artículo 38.1 es la importante extensión del número de responsables, lo cual no es reprochable desde el punto de vista de la garantía del crédito tributario el cual se encuentra de este modo muy reforzado. No obstante ello y desde el punto de vista de la justicia intrínseca del sistema, debería regularse el derecho de repetición entre los distintos corresponsables, de tal modo que o bien acabase soportando la deuda el sujeto pasivo del tributo, o de lo contrario, de resultar este insolvente, la carga en el pago de la misma se distribuyese en función de la relevancia de la participación en la infracción.

b') La responsabilidad en la sociedad.

No parece importar del Derecho Penal la LGT, el tan arraigado principio del "societas delinquere non potest". En efecto, se parte en todo momento de que las personas jurídicas además de ser sujetos de derechos y obligaciones tributarias son responsables de las sanciones que deriven de la comisión de infracciones administrativas. En tal sentido y de acuerdo con el artículo 77.3 *"serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones y omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes"*. Ha primado más en Derecho Tributario, dado carácter pecuniario de las sanciones, la finalidad recaudatoria, que el respeto al principio de lógica jurídica consistente en la necesaria apreciación de la culpa sobre la conducta objeto de la infracción, en la misma persona a la que se va a sancionar⁴⁸¹. Insistimos que

⁴⁸¹Como pone de manifiesto PÉREZ ROYO, ("Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria". Obra citada Pg.281), entre las razones por las que se ha justificado la disociación del elemento culpabilístico, era la menor relevancia que hasta épocas recientes se ha atribuido al elemento subjetivo y al propio juicio de culpabilidad en las infracciones no estrictamente penales. En la actualidad, no obstante la Doctrina se ha mostrado partidaria de dar relevancia al principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador. Además de la técnica de la imputación de responsabilidades por "obrar en nombre de otro", que es la utilizada para incriminar a los administradores de las sociedades en los supuestos en que los delitos serían imputables a personas jurídicas, se ha defendido como técnica de imputación de sanciones administrativas a personas jurídicas respetando el principio de culpabilidad la "técnica de las consecuencias accesorias", que es

con el sistema actual no llegamos sino a lo que modestamente creemos no es sino una contradicción, consistente en que mientras que la persona jurídica actúa necesariamente a través de sus órganos de Administración, quienes son los que en todo caso habrán decidido la comisión de la infracción, se hace responder en primer término a la propia sociedad, entidad respecto de la cual, según pone de manifiesto ZORNOZA PÉREZ⁴⁸² difícilmente se podrá apreciar el elemento subjetivo de la infracción, toda vez que la misma carece de una voluntad autónoma a la de sus órganos de gestión, y tan sólo de modo subsidiario a los administradores.

Creemos que lo que se ha realizado es dar relevancia en materia de imputación de sanciones y en materia de responsabilidad por participación en actuación ilícita en el ámbito tributario (problemas estos que en su caso plantean la aparición nuevos vínculos jurídicos), de principios que deberían haber quedado circunscritos al estricto ámbito de la obligación tributaria “principal” que es la que vincula a la persona que realiza el hecho imponible con la Administración Tributaria. Ya tuvimos ocasión de criticar más arriba, (al estudiar la normativa del Código Penal sobre responsabilidad “directa” de los administradores y “subsidiaria” de la sociedad), la posición sostenida por Pablo CHICO DE LA CÁMARA⁴⁸³, y poner de manifiesto la irrelevancia del principio de capacidad contributiva en el Derecho de Responsabilidad Civil. Pues bien, en la medida en la que en nuestro Derecho Tributario Sancionador, el responsable, no es el sujeto pasivo (en sentido estricto), de la obligación tributaria, o en definitiva su vínculo no deriva de la realización del hecho imponible sino de otro presupuesto legal cual es el de la participación en la infracción, en este segundo vínculo

utilizada en Alemania para imponer sanciones pecuniarias a personas jurídica y entidades sin personalidad que actúan a través de personas físicas. En tales supuestos lo que se realiza es considerar a las personas físicas como autores de las infracciones, pero además y como consecuencia accesoria del delito o infracción, se impone a la persona jurídica titular de los deberes violados, o que hubiese resultado beneficiada del incumplimiento una multa o sanción. No obstante lo anterior creemos que podría plantearse un esquema alternativo, en el que prescindiríamos en primer lugar de la consideración del Delito Fiscal como delito propio, lo que permitiría abandonar para incriminar a los administradores la utilización de la técnica de la responsabilidad por “obrar en nombre de otro”. Paralelamente, podría imputarse determinadas infracciones tributarias a los administradores, declarándose respecto de ellos, y en concepto de responsables en la infracción, (y no como sujetos pasivos de la obligación “principal”. condición esta que en el supuesto que planteamos continuaría recayendo en la sociedad), la obligación solidaria (junto con la sociedad quien a diferencia del administrador respondería por la realización del hecho imponible), del pago de la deuda tributaria defraudada. En este esquema se respetaría el principio de culpabilidad en la imposición de la infracción dado que tanto el elemento subjetivo como el objetivo se apreciarían en el administrador y el principio de capacidad contributiva. dado que de una parte la obligación de pago de la deuda defraudada que imponemos al administrador no deriva de la realización del hecho imponible, por lo que en realidad, dicho principio no debería entrar en juego, y de otra parte, en todo caso quedaría a salvo, (por el importe de la deuda defraudada, pero no de la sanción), el derecho de repetición del administrador frente a la sociedad.

⁴⁸²“El sistema de infracciones y sanciones tributarias”. Ed. Cívitas. Madrid. 1992. Pg. 182.

⁴⁸³Obra citada, Pg.21.

no debería operar al igual que ocurre en materia de Responsabilidad Civil el principio de capacidad contributiva.

Como pone de manifiesto FERREIRO⁴⁸⁴ uno de los principios de justicia tributaria recogidos en nuestra Constitución es el de capacidad económica. Dice el artículo 31.1 de la Norma Fundamental que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio.”* La defensa y estudio del referido principio así como de los restantes principios de justicia tributaria tiene lugar en el marco de la discusión sobre la distribución de las cargas financieras del estado entre sus habitantes. En tal sentido PEREZ ROYO⁴⁸⁵ manifiesta que el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento constitucional tres funciones esenciales: la de ser fundamento de la imposición o la tributación, la de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario, y la de programa u orientador para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. Si el objeto de discusión, no es el de la distribución de la carga financiera del Estado, sino otro distinto como el de la represión de la conducta de aquellas personas que precisamente atentan contra los principios de justicia tributaria y que precisamente lo hacen en beneficio propio y en perjuicio de toda la sociedad, nos parece obvio que la atención debe centrarse en función de la concepción que podamos tener sobre los fundamentos de las distintas medidas represivas, en como darle su merecido al que ha cometido una defraudación tributaria de cualquier tipo, en como conseguir que el referido sujeto no vuelva en lo sucesivo a cometer otra infracción, como hacer desistir a terceras personas de defraudar a la hacienda pública, o en como conseguir todas aquellas finalidades a la vez. Asimismo y en relación a la posibilidad de que como consecuencia de la infracción tributaria la Administración se haya visto privada de parte de sus ingresos, en donde debemos centrar nuestra atención es en como lograr que la suma defraudada sea pagada cuanto antes reforzando el lo posible la posición de la acreedora. Por lo anterior y en la medida en que el responsable no sea sujeto pasivo del tributo, por el simple hecho de su participación, debe verse obligado a responder junto al sujeto pasivo del importe de la deuda no pagada, y ello sin que estemos infringiendo el principio de capacidad contributiva, porque precisamente el origen de su responsabilidad se encuentra en un atentado contra el referido principio contemplado en abstracto. En tales supuestos creemos que la capacidad contributiva del responsable tan sólo podría entrar en juego por vía de repetición, contra el sujeto pasivo del tributo defraudado,

⁴⁸⁴“Curso de derecho financiero español”. Ed. Marcial Pons Madrid 1995 Pg.331.

⁴⁸⁵“Derecho Financiero y Tributario...Obra citada, Pg.36.

por el importe de cuota tributaria efectivamente pagada por el responsable, pero no por las sanciones, las cuales deberían personalizarse en función del grado de participación.

Entrando a estudiar el sistema de la LGT, dice así el artículo 40: *"Serán responsables subsidiariamente de las infracciones Tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones. Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes, de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas."*⁴⁸⁶ Del régimen referido resulta un privilegio que creemos a todas luces injustificado, y que como pone de manifiesto PÉREZ ROYO⁴⁸⁷ coloca en todo caso en mejor posición al administrador que haya realizado por decisión propia una infracción, que a un simple participe en el régimen del artículo 38.1. Si además tenemos en cuenta que de acuerdo con el artículo 37.5, la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto, nos encontramos con que el autentico autor material de la infracción tributaria, responde únicamente en segundo lugar. No creemos que justifique el referido privilegio la idea de que la supuesta beneficiada por el impago de impuestos sea la sociedad, dado que se nos hace difícil imaginar la comisión de una infracción por un administrador sin que el mismo pretenda beneficiarse personalmente de la misma.⁴⁸⁸

⁴⁸⁶Por último el apartado 2. del artículo 40 de la LGT, establece que *"Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe, no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos."*

⁴⁸⁷"Derecho Financiero y Tributario" Pare General. Ed. Civitas Madrid. 1991. Pg.149.

⁴⁸⁸Interesante para nuestro estudio es la STS 3ª de 30 de septiembre de 1993, rec. 1361/1991. Pte: Trillo Torres, Ramón Ref Ed. 93/8541, que al conocer sobre un supuesto de impugnación de un acto de derivación de responsabilidad por infracción respecto de un responsable subsidiario (administrador de la sociedad), distingue entre el régimen de apreciación de la prueba a aplicar en lo referente a la sanción y al resto de la deuda objeto de la responsabilidad que se le imputa y respecto de la sanción establece que *"Segundo.- Aparentemente distinta es la situación con respecto a las cuantías derivadas hacia el recurrente que responden al concepto de sanciones, con arreglo a lo dispuesto en la propia Ley General Tributaria y que son consecuencia exclusiva de las infracciones de omisión y defraudación imputables a la persona jurídica no a su deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, deber que queda limitado a lo que en las actas de derivación de la responsabilidad se acoge bajo los epígrafes de cuota e intereses. Pues bien, aquéllas sanciones, consistentes en multas, tienen un indudable carácter punitivo, porque realmente suponen un plus sobre lo que constituye el contenido propio de la obligación tributaria, por lo que parece que con relación a esta faceta puramente*

c) La responsabilidad de las sociedades que integren el grupo en los supuestos de declaraciones consolidadas.

De acuerdo con el artículo 77.3 de la LGT, la responsable a todos los efectos de las infracciones tributarias cometidas por la sociedad es ella misma. Aunque tal extremo no se ponga de manifiesto de modo terminante en la LGT, tal es el régimen que parece resultar de la puesta en correlación de los artículos 77.3, 40.1 y 38.2. En tal sentido en la regulación contenida en el último de los artículos citados, que establece la responsabilidad solidaria de todas las sociedades integrantes del grupo en los supuestos de declaración consolidada, a quien en realidad se imputa la infracción es a la sociedad o sociedades dominantes (Art.77.3.c). La Doctrina por su parte, discrepa sobre si la responsabilidad solidaria de todas las sociedades integrantes del grupo (Ex artículo 38.2) afecta a la totalidad de la deuda tributaria (incluida la sanción), o únicamente al resto (es decir la cuota intereses y recargos). Esta última opinión se fundamenta en el artículo 37.3⁴⁸⁹, y en el respeto al principio de personalidad de la pena⁴⁹⁰. De este modo, en el supuesto de que en primer lugar se intentase hacer efectiva toda la deuda tributaria en el patrimonio de la sociedad infractora y esta resultase ser insolvente, se debería

sancionadora no podrían negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas en favor de los sujetos a un Procedimiento Administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la presunción de inocencia, que en estos casos requeriría la existencia de una mínima actividad probatoria, suficiente para que la Administración pueda establecer como razonablemente acreditado que el administrador debe asumir la sanción impuesta a la persona jurídica. Pero este inicial criterio tiene en su contra que también con respecto al contenido económico de la sanción que el administrador haga efectivo como consecuencia de la derivación, tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacérsele extensibles las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales. Esto no quiere decir, por supuesto, que su situación sea la del indefenso, porque frente al acto de derivación puede hacer valer, tanto en la vía administrativa como en la Jurisdiccional, los mismos medios de defensa que cualquier otro administrado respecto del que la Administración adopte una decisión que grave sus intereses."

⁴⁸⁹Tal es la opinión de Pedro Manuel HERRERA MOLINA, obra citada Pg.713, y en contra de la que parece estar, FERREIRO (Op. Cit..Pg. 476),según quien debe estarse a lo previsto en la ley en cada caso, considerando al grupo de sociedades como un único sujeto pasivo, que responde de toda la deuda.

⁴⁹⁰Esta es la doctrina que se desprende de la STS 3ª sec. 2ª, S 30-1-1999, (Pte: Mateo Díaz, José Ref. ED. 99/1598): *"En el mismo motivo la parte recurrente impugna la Sentencia por Infracción del artículo 25.1 de la Constitución, en cuanto a la sanción impuesta, para lo que aducía la violación del principio de la personalidad de la pena o sanción, al imponerse ésta a persona diferente a la que había cometido el hecho sancionable. Evidentemente el argumento no puede ser acogido, a la vista de cuanto se expuso antes sobre la propia participación de la recurrente en los hechos sancionados. Pero ello no es óbice a que se estime el motivo, debido a la circunstancia de que, tras la reforma introducida en el artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/95, de 20 de julio, y por tanto después de la fecha de la Sentencia recurrida, la Responsabilidad solidaria no puede extenderse a las sanciones. Teniendo en cuenta que "I., S.A." fue declarado responsable solidario con "M., S.A.", que fue entidad sancionada a título principal, es manifiesto que por el principio de retroacción de la norma sancionadora más favorable ha de anularse el acto administrativo en cuanto a dicho extremo."*

respecto de la multa declarar la responsabilidad subsidiaria del administrador, y respecto del resto de la deuda tributaria, jugaría la responsabilidad solidaria de todas las sociedades que integran el grupo, previa declaración de la misma.

d') La responsabilidad subsidiaria de gestores de patrimonios en liquidación, y de los integrantes de las entidades referenciadas en el artículo 33 LGT.

Se regula aquí de modo conjunto el problema de la imputación de la infracción tributaria y el de la responsabilidad por participación en acto ilícito. En tal sentido y como pone de manifiesto HERRERA MOLINA⁴⁹¹ la responsabilidad de síndicos, interventores y liquidadores incluiría también la sanción. Todo y requerir expresamente negligencia o mala fe insiste el artículo 40.2 de la LGT, en proteger a los gestores de las personas jurídicas cuando son los verdaderos artífices y diseñadores de la infracción tributaria. Toda vez que de infracciones estamos hablando, debería hacerse recaer como mínimo en primer lugar el peso de la sanción sobre la persona física que en realidad cometió la infracción y que de una manera u otra se benefició, adaptando la cuantía a sus circunstancias personales.

3.2 Las diferencias esenciales con las normas de imputación de Responsabilidades del CP.

De acuerdo con lo dicho más arriba, de la comparación entre las normas de imputación de responsabilidades en el supuesto de participación en acto ilícito contenidas en la Ley General Tributaria, para el supuesto de las infracciones tributarias, y las contenidas en el Código Penal para la Responsabilidad Civil en el Delito pueden extraerse varias conclusiones:

Debe destacarse la menor precisión, técnica de la LGT respecto de la normativa del Código Penal tanto en lo referente a la delimitación del problema de la autoría y participación, como en lo referente a la responsabilidad en el pago de la deuda por participación en hecho ilícito. Dicho extremo ya fue puesto de manifiesto por ZORNOZA PÉREZ⁴⁹² con anterioridad a la reforma de la LGT introducida por la Ley 25/1995, la cual según HERRERA MOLINA⁴⁹³, "ha pasado como el agua sobre las piedras sobre la participación en las infracciones tributarias, perdiendo una oportunidad histórica de regular coherentemente, responsabilidad, coautoría y participación de las sanciones."

⁴⁹¹Obra citada Pg.711.

⁴⁹²"El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias" Ed. Cívitas. Madrid 1992.Pg.181.

⁴⁹³Obra citada pg.707.

Expuesto lo anterior y en relación a la imputación de responsabilidades, debemos destacar el rigor con el que se trata a las personas físicas que han tenido cualquier tipo de participación en la infracción. En efecto, el régimen de la solidaridad entre todos los partícipes excede con mucho lo preceptuado en el artículo 116 del CP, y puede incluso llevar a soluciones desproporcionadas, haciendo recaer el peso del pago de la deuda tributaria, sobre una persona que ha tenido una intervención marginal. No obstante ello también es cierto que siempre queda a salvo el derecho de repetición, el cual por otra parte no se encuentra regulado, por lo que no conocemos a través de la Ley el cauce procesal para su ejercicio, y la proporción en la que será procedente tal derecho en las distintas y variadas situaciones que pueden plantearse. A pesar de que en todo caso, el ser reputado cómplice, o colaborador, por imperativo del principio de culpabilidad, implica como mínimo el tener conocimiento de la conducta en la que se estaba participando y dar la defraudación por buena, como probable, o como posible o no descartada, entendemos más proporcionadas las normas del Código Penal. En efecto, el artículo 116.1 establece que "si son dos o más los responsables de un delito o falta los Jueces o Tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno", por lo que se establece un mecanismo para que la cantidad final de la que se deba responder guarde relación con el desvalor de su actuación.

Otro aspecto que nos parece oportuno destacar es el tratamiento privilegiado (en relación a la normativa del Código Penal), que se da a los administradores de las personas jurídicas, cuyo patrimonio únicamente responde subsidiariamente al de la sociedad. Si bien el referido régimen podría intentar justificarse en lo referente a la cuota tributaria defraudada, intereses de demora, extremando al máximo la defensa del principio de capacidad contributiva (el cual como hemos dicho entendemos que no debe jugar en el ámbito del derecho sancionador), **no creemos que deba concederse tal privilegio al administrador quien en muchos casos por actuación dolosa, (o incluso cuando infringe el deber de diligencia por culpa), será perfectamente consciente o podrá representarse el alcance de la actuación que lleva a cabo, así como de la trascendencia económica de la misma.** Por ello creemos que hubiese sido más acertado el establecer la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda defraudada, excluyendo las sanciones, del administrador y de la sociedad (reservando el derecho de repetición de aquel sobre esta, por los conceptos tributarios⁴⁹⁴ efectivamente pagados). En el supuesto de la sanción la situación todavía nos parece más desacertada, dado que entendemos que, el administrador es el único sujeto respecto del cual es posible predicar capacidad de culpabilidad, por lo que dicho sujeto debería ser el único destinatario de la sanción, sin perjuicio de que se pueda penalizar la participación de terceras personas, en todo

⁴⁹⁴No las sanciones.

caso personas físicas en la defraudación. Creemos que la subjetividad pasiva en el tributo no debe ser un requisito para la responsabilidad en concepto de autor en la infracción, y tampoco en el delito, siendo admisible que se estableciesen mecanismos para adecuar la sanción a las condiciones económicas de los distintos responsables, de modo semejante a lo que se realiza en el supuesto de las multas del Código Penal, aspecto este que no sería posible tomar en cuenta en el resto de la deuda tributaria (cuota tributaria, intereses y recargos disuasorios), donde la responsabilidad debería abarcar la totalidad de la cuantía.

De lo contrario y en actual sistema, se facilita la condición de aquéllos administradores que en grandes empresas deciden cometer fraude Fiscal, dado que si las mismas son solventes tienen garantizado por Ley, que si la defraudación que realizan no llega a Delito Fiscal no les va a pasar absolutamente nada⁴⁹⁵. A lo anterior no sirve de justificación la posibilidad de acudir al remedio previsto en el artículo 133.1 del Texto refundido de Ley de Sociedades Anónimas según el cual "*Los administradores responderán frente a la sociedad frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deban desempeñar el cargo.*", ya que no es admisible en ningún caso que la imputación de las consecuencias de una infracción a una persona sea una cuestión interna de una sociedad, sino que deben ser determinadas por la Ley y ser aplicada por la Administración o los Tribunales. A pesar de que también sería posible que se llegase a un acuerdo sobre la asunción por la sociedad de la multa que se impusiese de modo directo al administrador, entendemos que la situación del administrador defraudador es mucho peor cuando se le sanciona directamente a él, no sólo por la posible estigmatización social que comporta el aparecer publicado como sancionado, sino por la más relevante razón de que el pacto en virtud del cual la sociedad se comprometa a asumir las sanciones que se interpongan al administrador es radicalmente nulo, por lo que en supuesto de incumplimiento por parte de la sociedad el administrador no podrá acudir a ningún cauce procesal para hacerlo efectivo. En definitiva, nos parece que el actual sistema favorece el fraude fiscal en las sociedades.

3.3.-La posibilidad de extrapolar las normas sobre imputación de responsabilidades de la LGT, a los supuestos en que la defraudación es delito.

⁴⁹⁵Tampoco nos parece admisible que las normas de Derecho Administrativo Tributario Sancionador den preeminencia a la recaudación económica, sobre otros fines de la sanción, como la prevención general, especial etc., ya que de lo contrario se acaban configurando como un impuesto sobre la defraudación. Asimismo, nos parece del todo desacertada la descriminalización parcial del Delito Fiscal efectuada por el Nuevo Código Penal, ya que por ejemplo que la imposición de la pena de "días multa" en las defraudaciones tributarias por importe de entre 5 y 15 millones de pesetas, hubiese sido del todo acertada. Por último en los supuestos de defraudaciones de cantidades importantes la pena de prisión y sobre todo su cumplimiento efectivo nos parece la más indicada.

Nos hubiese gustado poder llegar a este punto del trabajo defendiendo la aplicación en el proceso penal por Delito Fiscal de la normativa contenida en la LGT, en materia de imputación de responsabilidades por participación en acto ilícito. De acuerdo con el razonamiento que hemos venido sosteniendo a lo largo de todo el presente trabajo, según el cual la cuota tributaria defraudada, en los supuestos en que la defraudación es constitutiva de delito no da lugar a la aparición de Responsabilidad Civil, sino que continua manteniendo su propia naturaleza, no tiene sentido que exista dos normativas para solucionar un único problema.

En primer lugar, no debe ser de aplicar al problema de la imputación de las responsabilidades tributarias por participación en Delito Fiscal la normativa sobre Responsabilidad Civil del Código Penal, por la sencilla razón que dicha normativa tiene como finalidad la regulación y solución de un problema distinto al que ahora nos ocupa. Y en segundo lugar tampoco tiene sentido la creación de normas específicas en el Código Penal tendentes a la regulación de la imputación de la obligación de pago de las deudas tributarias en los supuestos de defraudaciones criminalmente relevantes. En efecto en tal caso no conseguíamos sino, el adoptar el esquema de la dualidad de normativas para un único problema que tantas controversias ha ocasionado en el supuesto de la Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo.

Por ello la salida lógica, sería la que hemos propuesto al principio de este epígrafe, que es la defensa de la aplicación en el proceso penal de la normativa de la LGT al problema que nos ocupa. No obstante, y dado lo poco elaborada que se encuentra dicha normativa, (en donde se difumina el problema de la autoría y participación en las infracciones con el de la responsabilidad por participación en acto ilícito), y sobre todo lo desacertado del régimen de la Responsabilidad de los administradores de las sociedades, regulado en el artículo 40.1 LGT, correríamos el riesgo de empeorar el sistema actual.

A pesar de todos los problemas expuestos creemos que las normas sobre regulación de la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria defraudada, deben ser únicas independientemente de cual sea el importe de la defraudación e independientemente de que la misma sea constitutiva de delito o de simple infracción tributaria, y ello porque el problema continua siendo el mismo, y sobre todo porque el fomentar bloques para lo que no es sino un único problema no contribuye sino a dificultar las soluciones. Por ello y de "lege ferenda", entendemos que la solución a nuestro objeto de estudio, pasa necesariamente por la reforma de la LGT, en el sentido de hacer que en la misma se regule de forma autónoma de una parte el problema de la autoría y participación en infracciones tributarias y de otro el problema de la reintegración de la cuantía defraudada en los supuestos de

participación hecho ilícito. Esta última regulación debería contemplar su propia aplicación en el proceso penal, en armonía con el CP y la LECRIM, donde serían llamadas todas aquellas personas que sin tener responsabilidad criminal resultasen ser responsables del pago del impuesto defraudado (y en su caso de intereses y recargos de naturaleza no sancionatoria). En su propia condición el responsable podría acudir a los recursos previstos para atacar aquéllos pronunciamientos de la Sentencia Penal que afectasen a su responsabilidad tributaria.

CAPÍTULO: V LA CUESTION TRIBUTARIA EN EL PROCESO PENAL.

1.-El problema de la eficacia.

Del examen de los repertorios oficiales de Jurisprudencia bien podría llegarse a la conclusión de que el fraude fiscal es un problema marginal en la práctica diaria. En efecto, transcurridos ya más de 22 años desde la aparición del Delito Fiscal como tal figura en nuestro Ordenamiento Jurídico, prescindiendo de los antecedentes históricos de la regulación actual, los cuales tuvieron como ya dijimos una repercusión práctica inapreciable, y teniendo en cuenta las sucesivas reformas procesales que han ido otorgando competencia para el conocimiento de las causas por este delito, bien a las Audiencias Provinciales, bien a los Juzgados de lo Penal, existiendo en el primero de los supuestos recurso de casación ante la Sala 2ª del Tribunal Supremo, y en el segundo de los supuestos únicamente recurso de apelación ante la Audiencia Provincial, son relativamente escasas las Sentencias penales condenatorias. El Tribunal Supremo apenas ha tenido ocasión de pronunciarse en una treintena de ocasiones, mientras que las Sentencias dictadas por las Audiencias Provinciales y por los Juzgados de lo Penal son poco numerosas, si efectuamos una comparación con el número de pronunciamientos existentes en otras figuras delictivas.

Por ello en realidad lo que ha sucedido, es que nuestro Ordenamiento Jurídico Penal ha sido incapaz de dar una solución eficiente al problema del fraude fiscal, no correspondiéndose la realidad sociológica con la jurídica⁴⁹⁶. No creemos que la respuesta a este problema sea la búsqueda, de una solución ajena al Derecho Penal, salida esta última que parece ser la que ha escogido nuestro Legislador en la regulación introducida por la Ley 6/1995, y con posterioridad en el nuevo Código Penal de 1995, en donde lejos de haber realizado una actualización de cuantías, lo que se ha hecho es reservar el Derecho Penal para aquéllas defraudaciones extremadamente importantes. Lo que más nos preocupa de la anterior decisión es que deja entrever una falta de confianza por parte de determinados Poderes del Estado en sus órganos encargados de administrar el "ius puniendi", considerando más eficientes a otros organismos para defender sus intereses económicos.

Con la anterior exposición queremos subrayar la necesidad de tener presente en todo momento, la aplicabilidad práctica de todas las soluciones que propongamos, lo que en palabras de RUIZ

⁴⁹⁶No es de extrañar que ante la situación, algunos autores buenos conocedores de la práctica forense cual es el caso de Ignacio GORDILLO ALVAREZ-VALDES, ("La perseguibilidad del delito fiscal", Revista General de Derecho, 1999, Pg. 10614), pongan de manifiesto ante las dificultades existentes para aplicar la figura delictiva, que "ante lo visto estamos ante un delito de comisión imposible, y que en excepcional supuesto en que se produzca siempre se podrá pagar, (regularizar), evitando la imposición de la pena.

VADILLO⁴⁹⁷, pasa por que el legislador sepa fijar bien y con precisión el contenido de las infracciones penales y su enmarque en nuestro sistema procesal que no es otro que el de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con sus aciertos que no son pocos, como lo demuestran sus más de cien años de vigencia, pero con la necesidad de adaptar el texto a las nuevas realidades⁴⁹⁸. De lo contrario difícilmente conseguiremos eficacia en la lucha contra el fraude fiscal, que es en definitiva la principal cuestión a la que queremos contribuir a través este estudio⁴⁹⁹.

Tomando como objetivo el estudio de las consecuencias extrapenales del delito fiscal, no hemos considerado oportuno el profundizar en la actuación llevada a cabo por la Administración Tributaria, internamente, en vistas a la represión del fraude fiscal, toda vez que de acuerdo con lo estudiado en el Capítulo I, la consumación delictiva tiene lugar al margen de la referida actividad y la relevancia penal de la misma en su caso trascenderá a través de los distintos mecanismos por los que la “notitia criminis” llegará al Juzgado de Instrucción. No obstante si hemos creído aconsejable el efectuar una pequeña referencia a los distintos procedimientos tributarios, dado que a pesar de que hemos defendido que tanto la depuración de las consecuencias penales, como la de las consecuencias de orden fiscal derivadas del delito deben tener lugar en el proceso penal, resulta necesario a nuestro entender el regular la coordinación entre ambos procedimientos, en vistas a dar solución a problemas como el de la comunicación de las medidas cautelares adoptadas, para garantizar el pago de la deuda, en vía administrativa, para prevalemos de ellas en el proceso penal.

Deberemos localizar procesalmente el inicio de nuestro estudio en aquél momento en el que la Administración Tributaria, se ha visto perjudicada por una actuación aparentemente delictiva, cuya investigación excede de sus competencias y se ve obligada, tanto para perseguir la infracción, como para verse reintegrada del importe de la suma defraudada a acudir a los Tribunales de Justicia. Así, hablaremos en primer lugar de las distintas formas de iniciación del proceso, y de la prescripción de

⁴⁹⁷“Delitos contra la Hacienda pública” Crónica Tributaria, 1989, T 60, Pg. 36.

⁴⁹⁸ Asimismo, no puede perderse de vista el estado y medios materiales de la Administración de Justicia, que ha sido la que peor parada ha salido de la articulación de la distribución de competencias establecida en la Constitución, toda vez que sin medios materiales para aplicarlas las Leyes quedan en papel mojado. No obstante ello, debemos destacar el importante cambio de actitud del Ministerio de Justicia y de las respectivas Consejerías, habido en los últimos años, que parece indicar que por fin se esta tomando en serio la importancia que el funcionamiento de la Administración de Justicia tiene en nuestra sociedad.

⁴⁹⁹ De la lectura del texto de nuestra Ley Procesal Criminal salta a la vista que sus ponentes al redactarla no tuvieron en mente el problema de la delincuencia económica, no obstante lo cual, el primer obstáculo que ha tenido que superar la lucha contra el fraude fiscal no ha sido de naturaleza técnico procesal, sino

la acción (problema este que si bien no es una cuestión estrictamente procesal, creemos conveniente ubicarla en este Capítulo por aconsejarlo el hilo de la argumentación⁵⁰⁰). A continuación hablaremos de las partes intervinientes y su función, en tercer lugar de los problemas que se plantean en fase de instrucción, dedicando un apartado específico al problema de las medidas cautelares, las cuales pueden prolongar sus efectos a lo largo de todo el proceso. Seguidamente abordaremos la fase de Juicio Oral, haciendo especial referencia a la Sentencia por Delito Fiscal y a su ejecución. En correlación con lo expuesto en el Capítulo Tercero, prescindiremos en este momento de hacer referencia al problema de la valoración de la prueba, toda vez que por las razones de sistemática en su momento expuestas, hemos considerado más oportuno efectuar su tratamiento y estudio en aquél Capítulo. Por último concluiremos con una enumeración de las distintas propuestas técnicas y de modificación normativa que nos parecen procedentes a la hora de articular la solución que defendemos en este trabajo en nuestro Ordenamiento Jurídico.

En última instancia, la decisión de adoptar un determinado cauce procesal para dar salida a un problema, acaba siendo una cuestión de política legislativa, no obstante lo cual el razonamiento jurídico exige el respeto a una serie de estructuras, cuyo desconocimiento en realidad no implica sino la negación del Derecho. Por lo expuesto al estudiar la deuda tributaria en el proceso penal, ni siquiera las razones prácticas nos deben permitir la confusión entre instituciones.

2.-La iniciación de la causa.

2.1.-El Delito Fiscal como delito perseguible de oficio.

Como pone de manifiesto María Asunción RANCAÑO MARTÍN⁵⁰¹ a partir de la Ley Orgánica 2/1985 de 9 de abril de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública, el Delito Fiscal se encuentra configurado en nuestro Ordenamiento Jurídico como un delito público (o perseguible de oficio). La solución en su día introducida por el artículo 37.2⁵⁰² de la "Ley de

más bien de tipo sociológico como consecuencia de la falta de lo que JORDANA DE POZAS,(El procedimiento por delito.... Obra citada Pg.1) denomina "conciencia fiscal de la sociedad".

⁵⁰⁰Como veremos en la actualidad la prescripción en el delito fiscal, no puede plantearse sin tomar en consideración el problema de la prescripción de la deuda en Derecho Tributario, por lo que la solución que se adopte deberá plantear la comunicación o comunicabilidad entre procedimiento Administrativo y penal.

⁵⁰¹"Procedimiento por delitos de defraudación tributaria", R.D.F.H.P, nº 240 (abril junio de 1996).Pg 349 y ss.

⁵⁰²Decía así el artículo 37.2 del referido precepto "*Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones*

medidas urgentes de reforma fiscal” (Ley 50/1977), en donde se configuraba esta modalidad delictiva como delito semipúblico, exigiéndose como requisito de procedibilidad la denuncia por parte de la Administración Tributaria, previo el agotamiento, de la vía administrativa, convirtió a la figura delictiva que nos ocupa en inaplicable desde el punto de vista práctico, lo que motivó críticas desde todos los sectores interesados. Todo y el no exigirse el agotamiento de la vía Jurisdiccional Contencioso Administrativa, para proceder en el orden penal, sino que lo que tenía lugar era lo que PÉREZ ROYO⁵⁰³ llamó “una prejudicialidad impura”, la consecuencia del sistema era que se impedía a los Juzgados la persecución de oficio, así como el inicio de la causa a raíz de la acción popular. A decir de JORDANA DE POZAS⁵⁰⁴, dos eran los argumentos en base a los cuales se fundamentaba la sustracción del Delito fiscal de la acción pública: de una parte el ejercicio abusivo de la acción penal y de otro la necesidad de que hubiese una cuota fijada por la Administración Tributaria, para iniciar el procedimiento, no obstante los mismos no fueron suficientes para acallar las críticas a la inoperatividad del sistema que desde los sectores mayoritarios se formularon.

La Ley Orgánica 2/85 de 29 de abril adoptó una nueva orientación, la cual a demás de suprimir cualquier impedimento procesal para la iniciación de las causas por Delito Fiscal, representó también la exclusión de la prejudicialidad administrativa⁵⁰⁵. Dicha orientación fue seguida en la reforma del

administrativas y en todo caso cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, el delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del subdelegado de inspección e inspector jefe del administrador de tributos, impuestos inmobiliarios o el de Aduanas, según el tributo de que se trate y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de Delitos Fiscales, cometidos en el ámbito de su Jurisdicción. Si los hechos afectasen a varias provincias la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.”

⁵⁰³ “La represión del fraude tributario y el nuevo Delito Fiscal, medidas urgentes de reforma fiscal. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1977. Pg.347.

⁵⁰⁴ “El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública”, (Crónica Tributaria 1989 T 60 Pg. 61), varios eran en la practica los requisitos de procedibilidad que derivaban del régimen establecido por el artículo 37 de la Ley 50/77: a) Incoación del procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y la cuantía defraudada por cada concepto contributivo, en el que se debía agotar la vía administrativa, por tanto levantar la correspondiente acta de información. b) Decisión o acuerdo del Delegado de Hacienda, Alcalde o Presidente de la Diputación, según los casos previos los informes correspondientes, resolviendo poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delito. c) Querrela del Ministerio Fiscal si se estimaba que había méritos para ello.

⁵⁰⁵ La Audiencia Provincial de Madrid, por auto de fecha 28 de Mayo de 1988 (Citado por JORDANA DE POZAS, “ El Ministerio Fiscal.....” Obra citada. Pg. 64), admitió la posibilidad de que a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/85, se iniciasen procedimientos penales por hechos susceptibles de ser calificados como delito fiscal en el periodo de vigencia de la Ley 50/77, sin necesidad de concurrirse ningún requisito de procedibilidad. Dice así la referida Sentencia: “Lo primero que debe resolverse es si en cuanto a las anualidades 1982 y 1983 es de aplicación el artículo 37 de la referida Ley 50/77 de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal, por el que se establece que los delitos fiscales solo serán perseguibles a instancias de la

Código Penal introducida por la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio y en el nuevo Código Penal de 1995. Según veremos a continuación y no existiendo ningún requisito de procedibilidad específico distintos son los supuestos a raíz de los cuales puede iniciarse origen a una causa por Delito Fiscal.

2.2.-Las distintas formas de iniciación del procedimiento penal por Delito Fiscal.

A pesar de que el Juez de Instrucción o el Ministerio Fiscal pueden comenzar de oficio las actuaciones tendentes a la averiguación del Delito Fiscal, incoando las correspondientes diligencias previas o abriendo el oportuno expediente, en la mayoría de los casos según pone de manifiesto RANCAÑO MARTÍN⁵⁰⁶ la actuación penal de unos y otros tendrá lugar a instancias de la Administración de Hacienda quien cuando en la tramitación de un expediente, "*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 mientras la Autoridad Judicial no dicte Sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento libre o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal*". (Art.77.6 LGT).

Administración y una vez agotada la vía administrativa; y ello ya que si se estimase así daría lugar a dejar sin efecto el procesamiento de los dos primeros delitos de fraude fiscal imputados a la procesada debiéndose rechazar este primer motivo del recurso ya que el citado artículo fue derogado expresamente por la disposición derogatoria de la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública al igual que lo fue el artículo 319 de dicho Código Punitivo, y si bien es cierto que este último precepto es el que sería de aplicación a la procesada en cuanto a las anualidades 1982 y 1983, en virtud del principio de irretroactividad de las Leyes penales recogido en el artículo 23 del Código Penal, hoy amparado constitucionalmente por el artículo 23 de la Constitución Española que determina la Irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, es lo cierto que acontece de igual modo con el repetido artículo 37 de la Ley 50/ 77 de 14 de noviembre ya que éste lejos de tratarse de una norma de carácter sustantivo, lo que establece es un requisito de procedibilidad para la viabilidad del ejercicio de la acción penal mediante el conocimiento del agotamiento de la vía administrativa e iniciativa de la Administración, contrario precisamente al principio general recogido en el artículo 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal siendo por tanto aplicable al presente caso el artículo 77 de la Ley 10/1985 de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria, el que en su número 6 determina que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los Delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la administración pasará tanto de culpa a la jurisdicción competente, que no es otra que la penal, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad penal no dicte Sentencia, y ello por cuanto necesariamente se ha de tener en consideración la Ley Procesal vigente en el momento en que descubierto el presunto fraude fiscal con entidad suficiente para ser constitutivo de delito, se pone este en conocimiento del Ministerio Fiscal para que adopte las medidas pertinentes en orden a su persecución, el reiterado artículo 37 establecía un requisito de perseguibilidad y como norma de carácter procesal se ha de regir por el principio tempus regit actum., sin que quepa aducir que su inobservancia en virtud de la regulación posterior derogatoria de aquella vulnera ningún derecho fundamental de la persona, ni el citado artículo 9. 3 de la Constitución Española".

⁵⁰⁶Obra citada Pg.351.

De acuerdo con lo anterior, las distintas maneras por las que tendrá lugar la iniciación del procedimiento penal por Delito Fiscal serán las siguientes:

1.-Puede que el Juez de Instrucción tenga conocimiento de unos hechos que prima facie revisten los caracteres de Delito Fiscal (a raíz de la instrucción de unas diligencias por otro delito distinto, o del simple estudio de unos autos civiles, de cuya lectura se desprende directamente que las partes han cometido un Delito Fiscal⁵⁰⁷, o porque simplemente cualquier ciudadano le ha puesto en conocimiento el hecho que reviste los caracteres de delito), en tal caso deberá incoar de oficio las diligencias por Delito Fiscal⁵⁰⁸, recabando por sí mismo y en el supuesto en que exista, el correspondiente expediente a la Administración Tributaria.

2.-Puede asimismo que el Ministerio Fiscal, como consecuencia de una denuncia presentada por una autoridad, un particular o por cualquier otro medio legítimo, entender que determinados hechos revisten el carácter de Delito Fiscal. En tales supuestos y de acuerdo con el artículo 105 de la LECRIM, se verá obligado a formular querrela o denuncia ante el Juzgado de Instrucción competente⁵⁰⁹.

3.-Toda vez que el Delito Fiscal es perseguible de oficio, y que para tal tipo de delitos se establece en el artículo 101 de la Ley Procesal Criminal la posibilidad de la acción popular, también se dará origen al procedimiento penal, cuando por parte de cualquier ciudadano, se presente querrela, en la cual se ponga de manifiesto su pretensión de ejercicio de la acción criminal respecto del presunto defraudador, o simplemente se denuncien los hechos.

4.-El supuesto más habitual, como ya hemos adelantado, será aquél en que la propia Administración Tributaria cuando se encuentre tramitando cualquiera de los procedimientos que tiene encomendados, (ya sea de gestión ordinaria, de inspección o sancionador), sin tener que esperar a

⁵⁰⁷Ha tenido ocasión de ver el que suscribe la presente, como en pleitos civiles sobre compraventas inmobiliarias, no han tenido las partes reparo en aludir textualmente a la suma que se pago en blanco y a la que se pago en negro, acordando la remisión no al Juzgado de guardia, dada la cuantía defraudada, sino a la Delegación de Hacienda para que se incoase el correspondiente Procedimiento Administrativo Sancionador. No obstante ello el incumplimiento de obligaciones fiscales no implica la nulidad de los negocios jurídicos de los cuales se devenga el tributo.

⁵⁰⁸En la práctica lo que se haría sería deducir testimonio de las actuaciones y remitirlo al Juzgado de Guardia.

⁵⁰⁹Por el simple hecho de que el Ministerio Público entienda que no existen indicios delictivos, no queda definitivamente vedado el inicio de la causa penal por delito fiscal, sino que le queda a la autoridad o particular interesados intentar denunciar los hechos ante el Juzgado de Instrucción.

que concluyan los expedientes, ni que lleguen a una determinada fase procesal, en cualquier momento en el que aprecie la posible existencia de una defraudación susceptible de ser subsumida en los artículos 305 y siguientes del Código Penal, deberá suspender la tramitación y poner los hechos en conocimiento de la Jurisdicción Penal⁵¹⁰. Ahora bien, la posición de la Administración en la persecución de la infracción penal, puede adquirir varias formas:

.-Puede la Administración Tributaria sin más remitir el expediente al Juzgado de Instrucción, para que el mismo investigue si los hechos pueden revestir el carácter de delito. La referida remisión tendría el carácter de denuncia y por si sola no otorgaría a la Administración Tributaria la condición de parte en sentido estricto en el procedimiento penal. No obstante ello, la instrucción seguiría adelante ejercitándose la acusación y la acción civil de oficio por el Ministerio Fiscal cuando hubiese motivos para ello.

.-Otra posibilidad consiste en que la Administración Tributaria al apreciar la existencia de indicios de delito, acuerde la remisión del expediente no al Juzgado de Instrucción sino al Ministerio Fiscal, en cuya sede se abrirá el correspondiente expediente, y si se cree oportuno, en su caso se practicarán diligencias recabando el auxilio judicial, así como de las fuerzas públicas, de ser necesario. Según pone de manifiesto Luis JORDANA DE POZAS⁵¹¹, la práctica de diligencias en la propia Fiscalía puede contribuir de manera muy importante a la agilización de la instrucción. El Fiscal si cree que los indicios están fundamentados, formulará querrela ante el Juzgado de Instrucción competente o de lo contrario se devolverá el expediente a la Administración Tributaria para que continúe su tramitación. Si se formula la querrela, la situación será semejante a la anterior, ejercerá el Ministerio Fiscal tanto la acción civil como la penal, sin que en sentido estricto pueda tenerse como parte a la Administración en el procedimiento, al no haberse personado en él, condición que sólo adquirirá si con posterioridad se persona con la correspondiente intervención de sus Servicios Jurídicos. También puede el Ministerio Fiscal formular denuncia ante el Juzgado, lo que únicamente implica la puesta en conocimiento de la "notitia criminis", pero no el ejercicio de la acción penal. Esta última solución suele ser adoptada según pone de manifiesto JORDANA DE POZAS⁵¹², cuando la propia Fiscalía tiene dudas sobre si los hechos denunciados son o no constitutivos de delito.

⁵¹⁰Lógicamente y como pone de manifiesto BERMEJO RAMOS, (La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública", Crónica Tributaria 1989. T. 60, Pg.113), en el seno de la propia Administración defraudada habrá debido tener lugar una labor de inspección tendente a recoger todo tipo de evidencias y circunstancias que fundamenten la existencia de indicios de delito, hagan referencia a la cuota impagada, y elaborar un informe técnico que junto a las diligencias extendidas servirán para ilustrar la actuación del ministerio fiscal o del Órgano Jurisdiccional.

⁵¹¹"El procedimiento judicial por Delito Fiscal" Carta Tributaria. Nº 88, 1 de marzo de 1989. Pg. 4.

⁵¹²"El procedimiento judicial....." Obra citada Pg.3.

.-Creemos que es deseable la implicación de la propia Administración defraudada tomando una posición activa en el procedimiento penal, y que una vez la Inspección de Hacienda encuentre indicios de delito, sin perjuicio de la puesta en conocimiento de los hechos del Ministerio Fiscal, remita el expediente a sus respectivos Servicios Jurídicos (Abogacía del Estado, o de la Comunidad Autónoma, u otra Corporación titular del impuesto defraudado), quienes deberán formular directamente la querrela ante el Juzgado de Instrucción competente, lo que implicará en el caso de que la querrela se admita a trámite, su consideración como parte, pudiendo solicitar al Juzgado la práctica de diligencias tendentes al esclarecimiento de los hechos⁵¹³. Creemos que la personación de la propia Administración defraudada en la causa penal, facilita muchísimo la comunicación de esta con el Órgano Judicial, lo que redundará en una mayor agilización y eficacia tanto en la fase de instrucción como en la fase intermedia y el Juicio Oral.

2.3.- La prescripción; Coordinación entre los plazos de prescripción en Derecho Penal, Derecho Tributario y Derecho Civil.

Otro problema que debemos plantearnos en este momento, y donde la falta de coherencia en el contenido de las regulaciones alcanza su máximo exponente es el de la prescripción de la acción resarcitoria o reintegradora en los supuesto de defraudaciones típicas⁵¹⁴, así como el de la coordinación de los plazos de prescripción delictiva y prescripción de la deuda tributaria. De hecho la impresión que extraemos ante la artificiosidad de las soluciones normativas existentes en esta materia, es que posiblemente el Legislador ha perdido de vista la finalidad que deben tener en la sociedad las normas que ha aprobado. Bien es cierto que la lucha contra la delincuencia económica tiene implicaciones normativas en distintos sectores del ordenamiento, lo cual a su vez supone un enorme esfuerzo de puesta en correlación de regulaciones; por ello posiblemente hubiese sido aconsejable el abordar el referido problema en una Ley especial, en la que se reuniese la regulación tanto de las infracciones como de los delitos en materia tributaria, junto con los demás elementos esenciales y estructurales de los tributos.

⁵¹³En tales supuestos el Ministerio Fiscal igualmente actuará en la causa en ejercicio de las acciones civiles y penales, no existiendo además la posibilidad de que la Administración Tributaria renuncie al crédito o cobro del impuesto.

⁵¹⁴Si bien no puede decirse que la prescripción sea un problema de Derecho Procesal, consideramos oportuno estudiarlo en este apartado toda vez que, el tratamiento que demos a la cuestión tiene gran relevancia a la hora de coordinar, la interrelación entre el procedimiento administrativo y penal, cuestiones en las que no hemos considerado oportuno entrar en la exposición sobre los elementos estructurales del delito fiscal efectuada en el capítulo primero de este trabajo.

De acuerdo con la posición del TS, el plazo de prescripción, de la acción de reintegración a la Administración Tributaria, por los daños y perjuicios sufridos, por la defraudación, sería en principio el mismo que el del delito. Es decir, el plazo del 5 años que se establece en el artículo 131.1 CP⁵¹⁵, ya que hasta que no prescribe la responsabilidad criminal no puede prescribir la responsabilidad civil. De este modo, si el Tribunal Penal, dictase Sentencia absolutoria por entender que el delito había prescrito, tampoco podría entrar a conocer sobre las supuestas Responsabilidades Civiles⁵¹⁶. Por lo demás en los supuestos en los que hubiese recaído Sentencia absolutoria en el proceso penal por cualquier otro motivo, (salvo la apreciación de una eximente⁵¹⁷), el expediente sería nuevamente remitido a la Administración de Hacienda para que depurase las posibles responsabilidades administrativas. El plazo de prescripción sería entonces el propio del artículo 64 de la LGT, de 4 años (de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 1/1998 de 26 de febrero), no hablándose ya de la acción civil, sino nuevamente de cuota tributaria defraudada. De acuerdo con el artículo 66 de la LGT⁵¹⁸, podemos entender que la remisión por parte de la Administración del expediente a la Jurisdicción Penal, en el momento en que el sujeto pasivo tuviese conocimiento “formal” de dicho

⁵¹⁵ Dice el artículo 131.1 CP que, “Los delitos prescriben: A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años. A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años. A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de seis años y menos de diez, o prisión por más de cinco y menos de diez años. A los cinco, los restantes delitos graves. A los tres, los delitos menos graves. Los delitos de calumnia e injuria prescriben al año.”

⁵¹⁶ Según pone de manifiesto SERRANO BUTRAGUÑO, (Obra citada Pg.816), en los supuestos, rebeldía o fallecimiento el perjudicado contaría con el plazo de 15 años para acudir a la jurisdicción civil la cual debería limitarse en tales casos a verificar que los hechos que originan la responsabilidad civil están descritos por la Ley como delito o falta, resolviendo lo procedente en relación a la responsabilidad civil, de acuerdo con la normativa del CP. Nosotros por el contrario creemos que el Juez civil en ningún caso tendría competencia para calificar unos hechos como delictivos por lo que la acción resarcitoria intentada en vía civil únicamente podría prosperar en base a la normativa de los artículos 1902 y Sg. CC. Piénsese que por ejemplo en los supuestos de rebeldía es posible que el delincuente sea hallado con posterioridad, y que en el juicio quede demostrada su inocencia, o simplemente no haya habido pruebas para condenarle. De admitir la posición que ahora criticamos llegaríamos al resultado de que por distintos órganos del Estado se habrían dado como ciertas versiones contradictorias sobre relatos fácticos integrantes de la acción penal.

⁵¹⁷ Supuesto este en el que de acuerdo con el artículo 119 CP, el Tribunal sentenciador procedería a fijar las responsabilidades civiles, salvo que se efectuase reserva para su ejercicio en la vía correspondiente (la civil).

⁵¹⁸ Dice el artículo 66 de la LGT que: “1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) Art. 64 se **interrumpen**: a) Por cualquier acción administrativa, **realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.** A estos efectos se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados. b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase. c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.”

extremo, o simplemente del inicio de las actuaciones penales, implica la interrupción de la prescripción.

La reducción del plazo de prescripción de la obligación tributaria de 5 a 4 años efectuada por la Ley 1/1998 de 26 de febrero, ha venido a incrementar el número de supuestos en los que es posible que la deuda prescriba con anterioridad a la fecha de prescripción del delito⁵¹⁹. En tales supuestos entienden SOLÁ RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ⁵²⁰ que el problema que se plantea no es el de si la modificación del referido plazo de prescripción de la deuda afecta también a la prescripción delictiva, sino que como consecuencia de la configuración del artículo 305 CP como una ley penal en blanco lo que ocurre es que desaparece un presupuesto de la infracción penal. De este modo dicen los citados autores que “la deuda tributaria es un elemento normativo del tipo de lo injusto recogido en el artículo 305 CP que prescrita obliga a concluir que no permite integrar el tipo de lo injusto.” La referida opinión ya había sido admitida por el Auto del Juzgado de instrucción Nº 22 de Barcelona de fecha 2 de Enero de 1999⁵²¹, no obstante lo cual la Audiencia Provincial de Barcelona al revocarlo por auto de fecha 31 de mayo de 1999⁵²² estableció que la prescripción penal es distinta de la regulación tributaria, sin que la normativa administrativa sobre la referida materia complete el tipo penal⁵²³.

⁵¹⁹ En la Sentencia de 24 de febrero de 1993 Pte: Díaz Palos. Fernando Ref. ED 93/1761 la sala 2ª del TS, se pronunció por la autonomía entre la prescripción penal y la administrativa: “SEGUNDO.- - El motivo segundo, por el mismo cauce casacional, deduce que la sentencia provincial infringe el art. 64 LGT en relación con el art. 319 CP dado que dicho precepto administrativo fija la prescripción de cinco años, salvo en el caso de sucesiones, que será de diez años, plazo contado a partir del día del devengo. Hay que decir que la prescripción penal por la que se rige todo delito, es distinta de la prescripción administrativa de la infracción de tal indole. Y esto en dos momentos tan importantes como el del plazo prescriptorio y el del cómputo de dicho plazo. Baste con decir que con arreglo al art. 114.1 CP, el término de la prescripción comenzará a correr desde el día en que se hubiere cometido el delito. Pues bien, tal término a quo, como ya hemos visto en el examen del motivo anterior, se inicia desde el momento de la liquidación definitiva de la deuda tributaria, momento de la consumación del delito, que no se produce hasta el 30 abril 1990.”

⁵²⁰ “Delito fiscal y prescripción tributaria”, Revista Tribuna Fiscal. Marzo de 1999, pg. 73.

⁵²¹ Publicado en la revista Gaceta Fiscal, (Junio de 1999, nº 177, Pg. 199). En el mismo el Magistrado D. Juan Emilio Vila Mayo, que archiva las actuaciones que se seguían por supuesto delito contra la Hacienda pública, expone que la regulación del delito fiscal obedece a normas penales en blanco de naturaleza administrativa, por lo que la modificación de estas determina el cambio del tipo penal que descansa en función de dicha regulación administrativa. Habiéndose establecido la prescripción de la deuda tributaria en el plazo de cuatro años, no hay resultado lesivo ni bien jurídico que merezca la protección penal. Si no existe ilícito administrativo con mayor fundamento no podrá existir ilicitud penal.

⁵²² Publicado en la revista Quincena fiscal de Junio de 1999-II Pte. Dª Montserrat Arroyo Milagrosa.

⁵²³ En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999 publicada en la revista Quincena fiscal de diciembre de 1999, (Ref. 9221/2), se entiende que la subsistencia de la

En lo referente al plazo de ejercicio de la acción resarcitoria en la vía civil, en los supuestos de una hipotética reserva de acciones civiles para su ejercicio ante la Jurisdicción Civil, supuesto este que a pesar de resultar “pintoresco” en el caso del Delito Fiscal, no debe ser totalmente descartado en la posición patrimonialista del TS, dado que si bien, la Administración tiene vedada la renuncia al crédito tributario, nada le impide una reserva de acciones civiles⁵²⁴ para su ejercicio ante la Jurisdicción Civil, por razones de estrategia procesal, según pone de manifiesto PANTALEÓN⁵²⁵, el plazo de prescripción es el general de 15 años del artículo 1964 CC⁵²⁶.

Nos queda por último, el plantear el juego de la prescripción, en el supuesto en el que se decidiese prescindir de la configuración de la cuota tributaria defraudada como Responsabilidad Civil. Entendemos que en vistas, a simplificar en la medida de lo posible la articulación de la relación entre la acción administrativa de reintegración de una parte, y de otra de los procesos administrativo y penal, la solución ideal pasa por la equiparación de los plazos de prescripción del delito y de la deuda. En tal supuesto se evitaría la posibilidad de que la deuda y la acción penal prescribiesen en distinto momento, sobre todo en el supuesto en que también coincidiesen las causas de interrupción

obligación tributaria funciona como una condición objetiva de punibilidad, que está implícita en el propio tipo penal..

⁵²⁴A diferencia de lo que opina SIMÓN ACOSTA, entendemos que la reserva de acciones no implica la renuncia a ningún derecho, que es lo que tiene vedada la Administración, sino únicamente la renuncia un proceso. Sobre este problema tendremos ocasión de profundizar al hablar al tratar de la posición de la Administración Tributaria en el proceso penal.

⁵²⁵Obra citada, Pg.1974.

⁵²⁶Así lo entiende el TS 1ª en la S de 3 de marzo de 1988. Pte: Fernández Rodríguez, Antonio Ref. ED.88/17/67: “PRIMERO.-- *Procede desestimar el primero de los motivos en que se apoya el recurso de casación de que se trata, que la entidad recurrente "Seguros M., S.A.", formulada, al amparo del núm. 5 art. 1692 LEC, en infracción, por su inaplicación, de lo dispuesto en el art. 4.2 T.R. de la L 122/1962 de 24 diciembre, sobre uso y circulación de vehículos de motor, aprobado por D 632/1968 de 21 marzo, en relación con el art. 42 de la expresada L 24 diciembre 1962, de una parte porque emanando la acción ejercitada de sobreseimiento de causa penal por indulto anticipado, o sea sin haber llegado al trámite de sentencia, con reserva al perjudicado de la correspondiente acción civil, ésta tiene su base causal en la normativa contenida en el art. 1089 CC, sin afectarle en consecuencia la específica norma prescriptiva de 1 año que sanciona dicho pfo. 2º art. 4 del citado D 638/1968 de 21 marzo, en relación con el art. 42 L 24 diciembre 1962, como tampoco el plazo, también de 1 año, establecido en el núm. 2 art. 1968 CC, pues aparte de limitarse el referido D 632/1968 de 21 marzo, en relación con el art. 42 L 24 diciembre 1962 a acción contraída hasta el límite del seguro obligatorio, sin perjuicio de las demás acciones que correspondan, y contraerse dicho núm. 2 art. 1968 CC, además de otras acciones que no son ejercitadas en el presente caso, a meras obligaciones derivadas de culpa o negligencia, toda vez que, como ya tiene declarado esta Sala en S 21 marzo 1984, y en ello es de insistir, los referidos preceptos sólo afectan a las específicas acciones que contemplan, entre las que no está la nacida "ex delicti", sometida por tanto, al plazo prescriptivo de 15 años que, como supuesto general de prescripción de las acciones personales sin plazo especial de prescripción, señala el art. 1964 CC.”*

de la prescripción, evitando la existencia de plazos especiales. Paralelamente, el conocimiento por parte del interesado de la iniciación de actuaciones penales, implicaría a su vez la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria, y de la facultad de exigirla en el proceso administrativo en un supuesto de Sentencia absolutoria en vía penal.

2.4.-Efectos en el orden Administrativo Tributario de la iniciación del procedimiento penal.

a) Los procedimientos tributarios.

Examinado ya más arriba el problema de la prejudicialidad, (o mejor dicho de la no prejudicialidad), administrativa en el proceso penal por Delito Fiscal⁵²⁷, debemos abordar a continuación el de las consecuencias que para el expediente administrativo tributario, o para el ulterior procedimiento de revisión de actos ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa tiene la iniciación de unas diligencias por Delito Fiscal en la Jurisdicción Penal.

Al igual que ocurre en otras ramas del Ordenamiento Jurídico en Derecho Tributario es necesaria la articulación de una serie de cauces procesales a través de los cuales se garantice la efectividad de las obligaciones y derechos que resultan de las normas de derecho material o sustantivo. Dicha función la lleva a cabo según FERREIRO⁵²⁸ el Derecho Formal Tributario que cumple el cometido de regular el procedimiento de aplicación o gestión de los tributos, debiendo dar solución en primer lugar al problema de la determinación de la obligación tributaria, (procedimiento de liquidación), en segundo lugar, al de hacer efectivo el pago de la misma, (procedimiento de recaudación), y por último debe articular un cauce para la revisión de todos aquellos actos administrativos que sean contrarios a Derecho.

El cauce de la liquidación varía en función de que nos encontremos ante un tributo de cuota fija, supuesto en el que la misma se limita a constatar la realización del hecho imponible y en consecuencia a verificar el importe que para el mismo establece la Ley, o ante un tributo de cuota variable, supuesto en el que además deberá efectuarse el cómputo de la base, aplicar el tipo y concretar el importe de la cuota a pagar tomando en consideración las circunstancias del sujeto pasivo legalmente relevantes⁵²⁹. El procedimiento de liquidación en los tributos a cuota variable

⁵²⁷ Véase epígrafe 2.1 de este mismo capítulo, así como el epígrafe 3.1. del Capítulo III.

⁵²⁸ “Curso de Derecho Financiero Español”. Obra citada Pg. 476.

⁵²⁹ Tan sólo en este segundo caso nos encontramos realmente ante un procedimiento de liquidación.

puede revestir diversas modalidades en función de que se de mayor o menor relevancia a la intervención de los administrados, o que la misma sea llevada a cabo por la Administración. En la actualidad se ha generalizado en nuestro sistema la utilización de las autoliquidaciones, en las que al presentar la declaración-liquidación el contribuyente declara ante la Administración tributaria que ha realizado el hecho imponible, liquida el tributo y efectúa el correspondiente ingreso. En tales supuestos la labor de la Administración consiste en la comprobación e investigación de la declaración llevada a cabo por el contribuyente⁵³⁰. En la actualidad a todo procedimiento de liquidación, ya sea llevado a cabo por la Administración o por los particulares le sigue la actuación de comprobación de la Inspección⁵³¹, organismo que en el supuesto de encontrar irregularidades en la declaración previamente efectuada por los particulares, debe llevar a cabo su propia propuesta de liquidación.

La recaudación tributaria, tendente a la realización de la deuda resultante de la liquidación, podrá tener lugar de acuerdo el artículo 126 de la LGT, ya en periodo voluntario ya en periodo ejecutivo a través de la vía de apremio⁵³². En tal sentido y de acuerdo con el artículo 127 3 y 4 de la LGT, El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se

⁵³⁰En tal sentido dice el artículo 109 de la LGT que “1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible. 2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el art. 52 de esta ley. 3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo.”

⁵³¹De acuerdo con el artículo 140 de la LGT: “1. Corresponde a la Inspección de los Tributos: a) La investigación de los hechos imponibles para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La integración definitiva de las bases tributarias mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa, y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta. c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos. 2. Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de inspección serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones inspectoras que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la función inspectora.”

⁵³²Establece el artículo 126 de la LGT que: “2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el art. 61 de esta ley. 3. El periodo ejecutivo se inicia: a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso. b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla. 4. El régimen de las notificaciones en el procedimiento administrativo de recaudación será el establecido en el art. 105 de esta ley.”

identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente. Si el deudor no hiciera el pago dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio. La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago. De este modo y de acuerdo con el artículo 137 de la LGT la enajenación de los bienes embargados se llevará a efecto mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente⁵³³. En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas y los intereses posteriores devengados durante el procedimiento. El procedimiento concluirá con la imputación de las cantidades obtenidas al pago de todos los conceptos tributarios adeudados.

El tercero de los procedimientos a los que hemos hecho referencia es el que tiene como función el controlar la legalidad de toda la actuación administrativa tendente la gestión tributaria. El punto de partida del procedimiento de revisión de actos administrativos tributarios debe buscarse en el artículo 7 de la LGT según el cual: *“El ejercicio de la potestad reglamentaria y de los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las Leyes”*⁵³⁴. La revisión en vía administrativa puede tener lugar o bien de oficio, de acuerdo con el esquema general de la revisión de oficio de los actos administrativos, o previo recurso de parte. La revisión de actos administrativos tributarios previo recurso de los administrados tiene lugar generalmente ante los Tribunales Económico-Administrativos. El agotar la vía administrativa, (a través del Recurso Económico-Administrativo), se configura como un presupuesto para acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por último y como pone de manifiesto MARTÍN QUERALT⁵³⁵, en el supuesto en que en cualquier momento ya en el marco de un procedimiento de gestión o al margen del mismo se tenga conocimiento de la comisión por parte de algún obligado tributario de alguna de las infracciones

⁵³³El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación a la Hacienda Pública de los bienes embargados cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado reglamentariamente. El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del 75 por 100 de la valoración que sirvió de tipo inicial en el procedimiento de enajenación.

⁵³⁴De acuerdo con lo que exponemos en el capítulo III apartado 4.3. de este trabajo, en lo referente a medios probatorios será de aplicar tanto en vía administrativa como en vía contenciosa la regulación contenida en los artículos 114 y siguientes de la LGT, que a su vez se remite a la Ley Procesal Civil.

previstas en el Capítulo VI del Título II de la LGT, deberá incoarse el correspondiente expediente sancionador ante la autoridad competente⁵³⁶, el cual además deberá respetar las garantías del procedimiento administrativo sancionador, siendo revisable igualmente las sanciones impuestas tanto en vía administrativa como en vía contenciosa.

A pesar de que la aparición de indicios de actividad delictiva podrá aparecer en cada uno de los procedimientos a los que hemos hecho referencia, no consideramos oportuno el profundizar, en el estudio, de los mismos. No obstante ello, tampoco hemos podido dejar de efectuar una pequeña referencia a la cuestión, dado que a pesar de que el problema que hemos decidido investigar en el presente trabajo se localiza básicamente en el proceso penal, la solución que hemos dado como buena en apartados anteriores, exige en todo caso la coordinación entre los distintos procedimientos tributarios y el procedimiento penal.

b) La paralización de los procedimientos administrativos tributarios.

Si bien resulta pacífico entre la doctrina que la articulación práctica del principio "non bis in idem", el cual prohíbe sancionar dos veces una misma conducta, en vía administrativa y en vía penal, dando preferencia a esta última vía, hace necesaria la paralización del procedimiento administrativo

⁵³⁵“Curso de Derecho Financiero y Tributario Ed. Técnos, Madrid. 1993, Pg 451.

⁵³⁶En tales términos se expresa el artículo 81 de la LGT según el cual: “1. Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por: a) El Gobierno, si consisten en suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. b) El Ministro de Economía y Hacienda o el órgano en quien delegue, cuando consistan en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos. c) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados especiales de dicha Agencia en la esfera territorial si consisten en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, salvo lo dispuesto en la letra anterior. d) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda, en la esfera territorial, si consisten en multa pecuniaria proporcional. 2. La imposición de sanciones no consistentes en multa se realizará mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes. Se iniciará a propuesta del funcionario competente, y en él se dará, en todo caso, audiencia al interesado antes de dictar el acuerdo correspondiente. Cuando se proponga la imposición de varias sanciones que no consistan en multa y fueran distintos los órganos competentes para imponer cada una de ellas, resolverá el expediente el órgano superior de los competentes. 3. La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativos que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.[.....] 5. Los órganos competentes de las Haciendas territoriales para la imposición de las sanciones serán los que ejerzan funciones análogas a las mencionadas.”

mientras se encuentre en curso el procedimiento penal⁵³⁷, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 77.6 de la LGT⁵³⁸, con anterioridad a la reforma de la LGT por la Ley 25/1995 de 20 de julio, la Doctrina discutía sobre si la paralización debía afectar únicamente al expediente administrativo sancionador o también a los procedimientos de gestión. Tomando en consideración que algunas normas de carácter reglamentario como el artículo 66.2 del Reglamento General de Inspección de Tributos y el artículo 10.3 del RD 2631/1985 de 18 de diciembre sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, parecían extender la obligación de paralización tanto al expediente sancionador como al de liquidación o gestión tributaria, como pone de manifiesto RANCAÑO MARTÍN⁵³⁹, esta última era la solución predominante, la cual también era defendida por la Circular de 8 de mayo de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

La Sala 3º del TS en la Sentencia de 26 de abril de 1996,(Rec. 8100/1994. Pte: Conde Martín de Hijas, Vicente Ref. Ed.96/2750)⁵⁴⁰, ha dejado claro, cual es el alcance del principio "non bis in idem" en nuestro Ordenamiento Jurídico, exponiendo de modo muy sistemático tanto la dimensión procesal del referido principio como los efectos y alcance de la paralización del procedimiento administrativo que su aplicación implica. Dice así el TS: "*TERCERO.-[...] El planteamiento del recurrente obliga a afrontar dos cuestiones distintas: a) si el principio "non bis in idem". además de la veda de la doble*

⁵³⁷Como pone de manifiesto APARICIO PÉREZ, ("Algunas consideraciones sobre el delito fiscal", Crónica Tributaria 1989, nº 60, Pg. 143), el respeto al principio "non bis in idem", en ningún caso implica que en el supuesto en el que haya existido una sanción administrativa previa, se impida la ulterior actuación de los tribunales penales sino que lo que en tales casos debería hacerse es proceder a la anulación de la sanción administrativa impuesta con anterioridad. De lo contrario y siguiendo el razonamiento efectuado por el citado autor, estaríamos dando al acto administrativo sancionador efectos semejantes a los de la cosa juzgada penal.

⁵³⁸Dice así el actual artículo 77.6 de la LGT: "*En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará tanto de culpa a la Jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte Sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución de las actuaciones por el Ministerio Fiscal. La Sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.*"

⁵³⁹Quien aboga por la solución contraria es decir la no paralización del expediente de liquidación tributaria. Obra citada Pg.378 y Ss.

⁵⁴⁰Se resuelve en esta Sentencia un recurso interpuesto por la mercantil "Policlínico de Vigo S.A." contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia de 13 de septiembre de 1994, la cual a su vez hacía referencia a un Recurso Contencioso-administrativo (que se estimo en parte), contra la liquidación de 3 de mayo de 1994 practicada por la dependencia de la AEAT de Vigo por retenciones a cuenta del IRPF de los años 88,89, y 90, que no había suspendido la ejecutividad de la sanción impuesta, hasta la total substanciación del procedimiento penal que se había iniciado en virtud de querrela del Fiscal.

sanción, provoca también la eficacia obstativa que reclama la parte, en el sentido de que el posible significado delictivo de los hechos objeto de un procedimiento sancionador debe determinar la necesaria paralización de ese procedimiento hasta que por la autoridad judicial se inicie, en su caso, y se resuelva lo procedente sobre el delito; b) si la posible eficacia obstativa del principio respecto del procedimiento sancionador puede provocar, como efecto ligado a él en los procedimientos tributarios liquidatorios, la necesaria paralización del procedimiento todo, incluso en relación con los elementos de deuda tributaria, que no son propiamente sancionadores.

CUARTO.- Por lo que hace a la primera de esas dos cuestiones la respuesta puede encontrarse en STC 77/83 de 3 octubre⁵⁴¹, citada por la recurrente, y en concreto en sus ff. jj. 3 y 4, que en orden al problema aquí suscitado exponen la siguiente doctrina. F. j. 3º: "La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control "a posteriori" por la autoridad judicial de los actos Administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquéllos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las Leves penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada..." F. j. 4º: "... El principio non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero 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 la normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismo hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado. Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de Justicia, que es la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del Art. 25 CE y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto". [...]SEPTIMO.- Nos resta analizar la segunda de las cuestiones que en su momento se indicaron (vid. f. j. 3º in fine), la de si la eficacia obstativa del principio "non bis in idem" respecto del procedimiento sancionador puede provocar, como efecto ligado a él en los procedimientos

⁵⁴¹ Véase STC 2ª de 3 de octubre de 1983, Pte: Díez-Picazo y Ponce de León, Luis Ref. ED.83/77.

tributarios liquidatorios, la necesaria paralización del procedimiento todo, incluso en relación con los elementos de la deuda tributaria que no son propiamente sanciones [...] No parece así que el elemento de prejudicialidad penal respecto de la liquidación "stricto sensu", pese a su intensidad en este caso, pueda determinar de por sí sólo una especial virtualidad en el marco del principio "non bis in idem", en la vertiente procedimental del mismo, objeto de nuestro enjuiciamiento. Es el dato de la unidad del procedimiento, el que puede potenciar esa virtualidad. Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen del elemento Infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidario estricto. El que la estructura del procedimiento liquidatorio, y el tratamiento en él de sus diversos contenidos, pudieran ser distintos de los que están establecidos en la legislación vigente, (nada impediría que existiesen procedimientos paralelos para cada contenido, en cuyo caso el principio "non bis in idem" no tendría repercusión posible en el de liquidación "stricto sensu"), es conciliable con el hecho actual de que la paralización del procedimiento seguido, que es única y plenaria, pueda venir ligada al principio "non bis in idem", y que ese efecto sea susceptible de tutela en el proceso especial en el que nos encontramos. Cuando además se da la especial relación prejudicial que ha quedado reseñada, es conforme a la lógica, a la equidad y al principio de la interpretación de los derechos fundamentales en el sentido de su mayor eficacia, el entender que en este caso la del principio "non bis in idem", puede cubrir la necesaria paralización que la recurrente reclama. Adviértase que esa eficacia paralizante de la liquidación toda, y no sólo de la sanción, está establecida en el Art. 66,2 RD 939/86 de 25 abril (por el que se aprueba el Rgto. General de la Inspección de Tributos) y en el Art. 10.3 RD 2631/85 de 18 diciembre (sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias)."

En definitiva, que por aplicación del principio "ne bis in idem"⁵⁴² que prohíbe que se sancionen dos veces unos mismos hechos, así como por la necesidad de evitar que sobre hechos penalmente relevantes se puedan dar como ciertas versiones contradictorias, por distintos órganos del Estado, es imprescindible articular la interconexión entre procedimiento penal y administrativo. Dado que se ha decidido la supresión de la prejudicialidad administrativa, para evitar contradicciones la coordinación de los procesos pasa por la paralización tanto del expediente administrativo sancionador, (en el supuesto en que se hubiese iniciado), como los de gestión tributaria, (incluyendo la liquidación recaudación y revisión de actos administrativos ya en vía administrativa ya en vía contenciosa), y ello tomando en consideración que es imposible separar estas cuestiones de todas aquéllas que son

⁵⁴²Establecido de modo implícito en el artículo 25 de la Constitución.

relevantes penalmente⁵⁴³. Aun en el supuesto en que el procedimiento penal por Delito Fiscal recayese Sentencia absolutoria, tanto el procedimiento administrativo de gestión ordinaria como el procedimiento sancionador, que reiniciarían su curso a la firmeza de la Sentencia penal, se verían influenciados por el propio contenido de la Sentencia penal. En efecto el Artículo 116 de la LECRIM establece que *“La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por Sentencia firme que no existió el hecho del que la civil hubiese podido nacer”*.

Este artículo que si bien habla de las relaciones entre el proceso penal y un ulterior proceso civil en materia de Responsabilidad Civil, y que implica en palabras de FONT SERRA⁵⁴⁴ la imposibilidad de declarar una responsabilidad en el ulterior procedimiento en base a unos hechos que se ha declarado como inexistentes, es aplicable a las relaciones entre procedimiento penal y administrativo, en base a lo expuesto en la última línea del artículo 77.6 LGT que dice que *“De no haberse apreciado la existencia de delito la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.”* Eso sí en todo caso la vinculación, (al igual que ocurre en las interrelaciones entre procedimiento penal y civil⁵⁴⁵), entre procedimiento

⁵⁴³La paralización de acuerdo con el artículo 77.6 de la LGT, tendrá lugar por decisión de la propia administración afectada, sin que se requiera ninguna decisión en tal sentido procedente del órgano penal.

⁵⁴⁴ Obra citada Pg.130.

⁵⁴⁵ La independencia en la valoración del relato fáctico queda patente en las relaciones entre procedimiento civil y el previo procedimiento penal en la STS 1ª de 9 de octubre de 1989. Pte: Martínez-Calcerrada Gómez, Luis (Ref. Ed.89/8891) que resuelve el problema en los siguientes términos: *“Tercero: En el segundo motivo de casación por la vía del Art. 1.692.5 LEC se denuncia que la Sentencia ha infringido por interpretación errónea el Art. 1.252 CC al no tener en cuenta la vinculación que le depare una Sentencia firme de lo penal, con valor pues de cosa juzgada, de tal forma que el Juez de lo Civil cuando aquélla es condenatoria partiendo del valor de sus hechos únicamente tiene atribuciones para resolver cuanto se refiere al quantum o monto de los daños y perjuicios pero nunca negar la existencia de los hechos en base a una inimputabilidad distinta a la que ya ha hecho el Tribunal de lo Penal”, y por ello se deriva también la violación del Art. 1.902 en relación con el “101 y ss. CC” - sic -, porque si la Sentencia penal condena a un sólo autor de entre varios es aquél el que debe pechar con las consecuencias de esos arts. 101 y ss. del Código Penal: el motivo, en su adecuado examen, merece ser compulsado partiendo de las siguientes puntualizaciones que conducen como se razona a su parcial admisión: a) Que una constante línea Jurisprudencial, SS entre otras de 31-1 y 7-11-85 y 4-2-87, proclama salvo el supuesto del Art. 116.1 LECr, la independencia del orden civil y el penal en el enjuiciamiento de hechos, en los que, si bien el segundo ya ha resuelto con la aplicación de su normativa el aspecto estrictamente punitivo, las consecuencias civiles derivadas han quedado pendientes de su ulterior valoración judicial, cuando expresamente, como ocurre en autos, se ha declarado la reserva de acciones a favor de los perjudicados. b) Que esa doctrina se apoya en un elemental juego de las instituciones implicadas: en el orden penal, se está enjuiciando un ilícito típico propio del Derecho Penal, en su dualidad delito o falta, mientras que en el civil se está enjuiciando un ilícito civil, cuyos componentes o elementos significativos sobre conducta, imputabilidad, culpabilidad, en pos de la responsabilidad exigida, difieren, hasta meteorológicamente, de los del otro orden por completo.*

penal y administrativo tiene lugar exclusivamente entre el relato fáctico y no entre calificaciones jurídicas.

En todo caso y de acuerdo con lo ya expuesto en el Capítulo III, quedará un cierto margen en el que respetando la declaración de hechos probados de la sentencia penal, en el ulterior procedimiento administrativo se podrá dar como cierta una versión parcialmente distinta aunque no contradictoria, al admitirse hechos no desmentidos en el Juicio Penal, que por otro lado no llegaron a ser acreditados de modo fehaciente en aquél marco procesal aplicando los principios y medios de apreciación de la prueba del procedimiento penal.

3.-Las partes en el proceso penal por Delito Fiscal y su función.

Dada la configuración del Delito Fiscal como público o perseguible de oficio, de acuerdo con el artículo 259 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, todo el que tuviere conocimiento de su perpetración " *está obligado a ponerlo en conocimiento del Juez de Instrucción, de paz, comarcal o municipal, o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se halle*"⁵⁴⁶. Con carácter especial, se impone el mismo deber por el artículo 262 del citado texto legal a la persona cuyo conocimiento de los hechos delictivos derive de su cargo, profesión u oficio.

No obstante lo anterior, el hecho de haber prestado denuncia no convierte sin más al denunciante, en parte del proceso que se ha incoado a raíz de la misma, sino que la relevancia jurídica de su declaración queda circunscrita a la puesta en conocimiento de la "notitia criminis", de la Autoridad a quien se encomienda de oficio la persecución de infracciones penales. La consideración de parte en sentido formal en el proceso la detentarán aquéllos que cumpliendo los requisitos formales comparezcan y se personen en las actuaciones, bien ejerciendo la acción penal, la civil en el supuesto

Que claro es, esa doctrina desvinculante, especialmente ha de, en consecuencia, explicarse cuando en el proceso penal haya recaído una Sentencia absolutoria, por cuanto es posible que los hechos enjuiciados, si bien no hayan comportado un ilícito penal, sí pueden luego ser calificados por el Tribunal de lo civil como constitutivos de un ilícito civil causante de la Responsabilidad Extracontractual declarada, más, como acierta la Sala de Instancia, cuando la Sentencia firme de lo penal ha sido condenatoria en la línea con las Sentencias que cita, aparte de la entre, varias, 27-3-82, referente a la descripción del hecho o actividad y al resultado producido, aunque no entre otros efectos sancionadores a su cuantificación económica, si ha de tenerse en consideración en cuanto de ello se puede derivar una imputación de responsabilidad ahora de tipo civil, al mismo autor que en aquél otro proceso también lo fue penalmente por el elemental juego de las dos instituciones implicadas: Responsabilidad Civil derivada de delito o falta y reserva de acciones civiles (arts. 101 v ss. del Código Penal y 112 LECr)."

⁵⁴⁶Excepcionalmente los artículos 260, 261 y 263 de la LECRIM, relevan de la referida obligación a determinadas personas por razón de sus aptitudes personales, antecedentes o de su cargo.

de estar legitimados para ello, o ambas simultáneamente, o bien sean llamados al proceso como parte imputada o responsable civil.

3.1 Las acusaciones.

a) La Administración Tributaria.

Como pone de manifiesto Valeriano HERNÁNDEZ MARTÍN la Administración Tributaria como perjudicada por la defraudación fiscal, podrá por sí misma personarse en las actuaciones penales a través del Servicio Jurídico del Estado y ejercer la acusación⁵⁴⁷. En el supuesto en que el impuesto fuese de titularidad Autonómica o Municipal, las referidas Administraciones como es lógico podrán comparecer en las actuaciones penales a través de sus respectivos Servicios Jurídicos, actuando al mismo tiempo como acusación y como actores civiles. No se plantean normalmente en el supuesto del Delito Fiscal problemas como el de la determinación de las personas con derecho a resarcimiento⁵⁴⁸. En todo caso quien deberá ser resarcida por la defraudación es la Administración titular del impuesto defraudado, titularidad que se encuentra perfectamente establecida en la Ley, o en su caso la administración encargada de la gestión del mismo.

Quizás en algunas ocasiones lo que podría existir es un problema de falta de coordinación en el supuesto de impuestos parcialmente cedidos⁵⁴⁹, en donde como ya adelantamos, a diferencia de lo que opina PÉREZ ROYO⁵⁵⁰, creemos que de entender que lo que se realiza es un resarcimiento de

⁵⁴⁷“Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública” Crónica Tributaria 1989, T 60 Pg.105. A decir del citado autor las funciones que lleva a cabo la Abogacía del Estado en los supuestos de delito fiscal son: 1 El asesoramiento de los órganos administrativos durante la tramitación del expediente de investigación. 2 La defensa de los actos administrativos cuando estos sean impugnados en vía contencioso-administrativa, o cuando se plantee una cuestión prejudicial. 3 El ejercicio de las acciones penales y civiles derivadas del delito, sin perjuicio de la actuación del ministerio fiscal. 4 La defensa de los funcionarios de la Hacienda Pública encargados de la persecución del delito fiscal, cuando sean demandados o querrelados a causa de sus actuaciones. 5 El ejercicio de acciones civiles y penales por conductas que aunque no constituyan delito fiscal, perjudiquen de otra forma a la Hacienda Pública.

⁵⁴⁸En el supuesto del Delito Fiscal no es necesario profundizar en la distinción entre los daños patrimoniales y los extrapatrimoniales y los daños patrimoniales indirectos, toda vez que siempre nos moveremos en el ámbito del Derecho Patrimonial. Asimismo tampoco se plantean cuestiones que tan preocupada y ocupada han tenido a la Doctrina como el de la muerte del perjudicado, y el derecho a que sus sucesores sean resarcidos ya a título de herederos ya a título de perjudicados directos por el actuar delictivo.

⁵⁴⁹Problema este regulado en la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas 14/1996 de 30 de diciembre de 1996

⁵⁵⁰“Los Delitos y las infracciones...”.Obra citada Pg. 84.

daños y perjuicios no existiría inconveniente para la intervención de las dos Administraciones interesadas,(o una de ellas en representación de la otra), distribuyéndose la cuantía de la deuda tributaria recuperada en función de su respectiva cuota de titularidad en el impuesto (o mejor dicho en la medida en que hubiesen resultado perjudicadas), e ingresándose la multa dado su carácter penal en el Tesoro Público. Téngase en cuenta que en todo caso existiría unidad de deuda. De lo contrario de entender que lo que tiene lugar es la ejecución en el proceso penal de la obligación tributaria, quien debería actuar necesariamente sería la Administración titular del impuesto o la encargada de la gestión o recaudación del mismo.

Creemos que es aconsejable una participación o intervención activa de la Administración Tributaria en el proceso penal, actuación esta que no parece estar muy prevista en la propia Ley General Tributaria, de cuya lectura cualquier persona podría entender que la que la misma debería estar a la "expectativa", por si del Juzgado de Instrucción o de la Fiscalía le fuesen devueltos los expedientes por no ser constitutivos de delito los hechos o por haber recaído Sentencia absolutoria. La Administración Tributaria es la primera interesada y obligada⁵⁵¹ a promover que se persigan los delitos de defraudación tributaria, y en consecuencia de ningún modo puede entenderse que su actuación queda limitada al procedimiento administrativo y contencioso, donde como consecuencia de sus privilegios la Administración parece litigar más cómodamente, sino que también debe ejercer la defensa de sus derechos en las otras Jurisdicciones.

Una de las cuestiones que nos ha surgido al hablar de la prescripción, y que debemos plantearnos ahora sobre todo desde la perspectiva de la posición mayoritaria en nuestra Jurisprudencia, es la posibilidad de que la Administración Tributaria en el proceso penal se reserve las acciones civiles para su posterior ejercicio en la vía procedente. El supuesto es distinto, creemos nosotros, al de la renuncia al crédito o a la transacción, posibilidades estas que de ordinario tiene vedadas la Administración Pública, dado que sus Servicios Jurídicos se encuentran vinculados por el Artículo 7 (referente a la disposición de la acción procesal de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, según el cual *"Sin perjuicio de lo dispuesto en Leyes especiales, para que el Abogado del Estado pueda válidamente desistir de acciones o recursos, apartarse de querellas, o allanarse a las pretensiones de la parte contraria, precisará autorización expresa de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado que deberá,*

⁵⁵¹Obligación que como pone de manifiesto Pilar COLLADO YURRITA, ("La actuación de la inspección financiera en la instrucción del proceso por delito fiscal" Tirant Monografías. Valencia 1996. Pg. 65), deriva tanto de la legislación tributaria como del artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

previamente, en todo caso, recabar informe del Departamento, Organismo o entidad pública correspondiente”.

A diferencia de lo que opina SIMÓN ACOSTA⁵⁵², entendemos que la reserva de acciones no implica ninguna dejación de derechos sino simple y llanamente una decisión que se adopta por razones de eficacia práctica o de estrategia procesal de acudir a otro cauce procedimental que se considera más beneficioso. No encontramos ninguna razón ni impuesta por el derecho positivo, ni de orden práctico para impedir que la Administración pueda reservarse las acciones, posibilidad esta que podrá realizarse hasta la fase de conclusiones (definitivas)⁵⁵³. En el supuesto del Delito Fiscal y conforme a la posición mayoritaria en la Jurisprudencia, la Responsabilidad Civil habría nacido desde el momento de la defraudación y en todo caso con anterioridad al acto del Juicio por lo que de tener lugar la reserva de acciones la misma deberá tener lugar a favor de la vía civil, ya que no puede entenderse que la reserva de acciones a su vez implica una nueva reversión de la Responsabilidad Civil derivada del perjuicio, en cuota tributaria, para su ejecución en vía administrativa⁵⁵⁴. La posibilidad de un declarativo para hacer efectivo el importe de un impuesto impagado, que se deriva como consecuencia última de la posición del TS (pues siguiendo sus propios criterios no hay razón alguna para vedarla), nos parece cuando menos pintoresca.

b) El Ministerio Fiscal.

De acuerdo con el artículo 108 de la LECRIM, "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 a su derecho de restitución reparación o indemnización el Ministerio Fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables." De acuerdo con el artículo que acabamos de reproducir, y tomando en consideración que a la Administración le está vedado el renunciar a la

⁵⁵²Obra citada Pg.116.

⁵⁵³Piénsese que es posible que el Abogado del Estado entienda que visto el resultado de la prueba practicada en el Juicio Penal, posiblemente sus pretensiones civiles no han quedado del todo acreditadas, por lo que, la dilucidación de la cuestión resarcitoria en un ulterior proceso civil puede ser más beneficiosa a los intereses del Estado. El nuevo proceso civil le permitiría la práctica de más prueba en vistas a acreditar la cuestión resarcitoria. De no admitirse la reserva de la acción civil, indefectiblemente operaría la excepción de cosa juzgada de la Sentencia Penal que en todo caso afectaría al objeto civil del proceso. Esta es la interpretación que del citado artículo 7 de la Ley 52/1997 se realiza desde la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, no siendo necesario que para realizar la reserva de acciones se solicite autorización de la Dirección General ya que ello es inviable al tener que efectuar la misma el Letrado en el propio acto del Juicio en función de las circunstancias ocurridas en el mismo.

reparación (o cobro de la deuda, según se quiera entender), nos encontramos con que el Fiscal necesariamente deberá en todo procedimiento por Delito Fiscal aun en el supuesto en que la Administración Tributaria haya comparecido con su propia representación, ejercer la acción civil junto a la penal, salvo que de acuerdo con lo expuesto más arriba tenga lugar la expresa reserva de acciones. Vemos que en el anterior sentido el Ministerio Público tiene encomendada una función tuitiva de los intereses de la Hacienda Pública.

En el artículo titulado "El procedimiento judicial por Delito Fiscal", Luis JORDANA DE POZAS⁵⁵⁵, pone de manifiesto, las dificultades que afectan al Ministerio Público a la hora de perseguir este tipo de delitos, dada su complejidad y la necesidad de conocimientos específicos en materia de contabilidad. La solución al anterior problema ha pasado por el nombramiento de Fiscales especiales a los que se les encomienda específicamente el estudio de las denuncias por delitos de defraudación tributaria. También es elogiable la práctica de diligencias de averiguación en la propia Fiscalía, lo que permite fundamentar en mayor medida las querellas presentadas y de este modo agilizar la labor de los Juzgados de Instrucción. De acuerdo con lo ya expuesto, la labor del Ministerio Fiscal en la persecución de la defraudación Fiscal, no debe liberar a la Administración Tributaria, de la intervención en el proceso penal.

c) La acción popular.

No obstante el predicar el artículo 101 de la LECRIM que la acción penal es pública, pudiendo todos los Ciudadanos Españoles ejercitarla con arreglo a las prescripciones de la Ley, dicho artículo no decreta una legitimación general para el ejercicio de la acción civil, que únicamente corresponde al sujeto perjudicado y al Ministerio Fiscal. Como pone de manifiesto RANCAÑO MARTÍN⁵⁵⁶, a pesar de que se trate de una posibilidad infrecuente en la práctica, jurídicamente es admisible el ejercicio de la acción popular en materia de Delito Fiscal. De acuerdo con la lógica de nuestro proceso penal el ejercicio de la acción popular implicará la personación de los interesados con Abogado y Procurador.

⁵⁵⁴De admitir que en los supuestos de reserva de acciones la vía procedente es la administrativa o contenciosa, llegaríamos al absurdo de hacer depender la existencia de responsabilidad civil, de la realización o no de la referida reserva de acciones.

⁵⁵⁵Carta Tributaria 1 de marzo de 1989, nº 88.

⁵⁵⁶Obra citada Pg.351.

3.2 Las defensas.

a) Los imputados y su responsabilidad.

La simple citación de una persona en calidad de inculpado, implica de acuerdo con la LECRIM, su sujeción al procedimiento en tal concepto, salvo que en la fase procesal correspondiente se le exima de toda responsabilidad. De acuerdo con el artículo 118 de la LECRIM, *“Toda persona a quien se impute un acto punible podrá ejercitar el derecho de defensa, actuando en el procedimiento cualquiera que éste sea, desde que se le comunique su existencia, haya sido objeto de detención o de cualquiera otra medida cautelar o se haya acordado su procesamiento, a cuyo efecto se le instruirá de este derecho. La admisión de denuncia o querrela y cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas, será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntamente inculpados. Para ejercitar el derecho concedido en el párrafo primero, las personas interesadas deberán ser representadas por Procurador y defendidas por Letrado, designándoseles de oficio o cuando no los hubiesen nombrado por sí mismos y lo solicitaren, y en todo caso, cuando no tuvieran aptitud legal para verificarlo”*.⁵⁵⁷

La inculpación o sujeción al proceso como imputado, lleva consigo independientemente del grado de relevancia penal de su conducta, (que será oportunamente valorada en la Sentencia tanto a efectos civiles como penales), y sin perder de vista lo expuesto al hablar de la concurrencia de responsables, su condición de responsable civil. En tal sentido establece el artículo 589 de la LECRIM que *“Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades sino prestare la fianza”*. Dos notas nos parece oportuno destacar en el precepto, de una parte, la conexión que realiza entre las condiciones inculpado y la de responsable civil, lo que justifica la inmediata adopción de medidas cautelares tendentes al aseguramiento de las Responsabilidades Civiles. De otra parte y a diferencia de lo que como veremos ocurre en el

⁵⁵⁷No obstante ello, la sujeción al procedimiento, no implica una intervención activa en el mismo del imputado, a quien de acuerdo con el artículo 118 último párrafo de la LECRIM, únicamente se le requerirá para que designe abogado o procurador, nombrándosele de lo contrario de oficio “cuando la causa llegue a estado en que se necesite el consejo de aquéllos o haya de intentar algún recurso que hiciese indispensable su actuación”. El nombramiento de abogado y procurador tiene lugar en todo caso, y sin perjuicio de que en sus declaraciones haya sido asistido por letrado, en el Procedimiento Abreviado, cuando conforme con el artículo 790 de la LECRIM, se le da traslado de las actuaciones para que formule su escrito de conclusiones provisionales. Así se prevé en el artículo 791 de la LECRIM.

supuesto de la Responsabilidad Civil de terceras personas no responsables criminales, debe destacarse la obligación de actuar de oficio, que parece imponer el tenor literal del reproducido artículo al aseguramiento de las responsabilidades de los criminalmente responsables: "se mandará por el Juez que se preste fianza", dice. De acuerdo con lo anterior y para el supuesto del Delito Fiscal, tomando en consideración la posición sostenida por el TS, el Juez de Instrucción podrá inmediatamente después de oír al supuesto defraudador, en declaración exigirle el afianzamiento de la cuota defraudada más los intereses.

b) Los otros responsables y su llamada al proceso penal.

Como tuvimos ocasión de ver, se establece en el Código Penal una serie de supuestos en los que se hace responder generalmente con carácter subsidiario y en ocasiones con carácter solidario a personas respecto de las cuales no es predicable responsabilidad criminal. Igualmente y como vimos más arriba en la LGT se establece la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria defraudada, recargos, e intereses de demora, de personas a las que no se considera acreedoras de la sanción y que no han realizado el hecho imponible.

El vínculo del que deriva la referida responsabilidad varía según los casos. De este modo en el supuesto de los delitos imprudentes es admisible la asunción de responsabilidad por parte de una compañía de seguros a través de un contrato⁵⁵⁸, pero en el supuesto de los delitos dolosos o más concretamente en el caso de las defraudaciones, la responsabilidad de personas terceras, la establece directamente la Ley respecto de quienes tienen determinados vínculos personales con el imputado, su actividad patrimonial o respecto de la actividad en la que ha tenido lugar la comisión del delito, en base al cual se les impone un deber de vigilancia.

A diferencia de lo que hemos visto ocurre en los supuestos en los que existe Responsabilidad Civil del a su vez responsable criminal, cuando trata de la responsabilidad de terceros, la LECRIM parece respetar al máximo los principios de instancia de parte y dispositivo. En tal sentido, el artículo 615 establece que *"Cuando en la Instrucción del sumario aparezca indicada la existencia de la Responsabilidad Civil de un tercero con arreglo a los artículos respectivos del Código Penal, o por haber participado alguno por título lucrativo de los efectos del Delito, el Juez, a instancia del actor*

⁵⁵⁸ Tal posibilidad se encuentra regulada en la actualidad en el artículo 117 CP, según el cual: "Los aseguradores que hubieren asumido el riesgo de las responsabilidades pecuniarias derivadas del uso o explotación de cualquier bien, empresa, industria o actividad, cuando, como consecuencia de un hecho previsto en este Código, se produzca el evento que determine el riesgo asegurado, serán responsables civiles directos hasta el límite de la indemnización legalmente establecida o convencionalmente pactada, sin perjuicio del derecho de repetición contra quien corresponda."

civil exigirá fianza a la persona con quien resulte la responsabilidad, o en su defecto embargará con arreglo a lo dispuesto en el título IX de este libro los bienes que sean necesarios." Del tenor literal del anterior artículo, debemos señalar que únicamente se hace referencia a las normas sobre Responsabilidad Civil de terceras personas del Código Penal, no obstante lo cual, creemos que el precepto también sería de aplicar en aquéllos supuestos en los que la Responsabilidad Civil de terceros se encuentra prevista en otro cuerpo normativo. Como vimos un sector Doctrinal muy importante considera que las normas sobre Responsabilidad Civil del Código Civil son supletorias de las contenidas en el Código Penal. En todo caso debe tenerse presente que el haber adquirido la condición de parte y el haber sido oído en el proceso es condición imprescindible para que pueda hacerse efectiva la condena sobre Responsabilidad Civil. Así lo exige la STS 2ª de 26 de septiembre de 1994⁵⁵⁹.

A pesar que profundizaremos más en la cuestión cuando hablemos de la ejecución del pronunciamiento civil de la Sentencia Penal, debemos señalar que a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos tributarios, la reclamación y ejecución de las responsabilidades de los que responden subsidiariamente, no es objeto de una declaración autónoma⁵⁶⁰, (susceptible de atacar o ser impugnada de modo independiente a la resolución en la que se imputa al responsable principal), sino que queda delimitada en la Sentencia, y el hecho de que se proceda o no a realizar bienes integrantes

⁵⁵⁹Dice así la Sentencia del TS 2ª 26-9-1994, núm. 1632/1994, rec. 2484/93. Pte: Bacigalupo Zapater, Enrique (Ref. ED. 94/8094) : *"CUARTO.- Por la vía del Art. 5,4 a LOPJ y 849,19 LECr. alega la representación del procesado, quienes han sido condenados como responsables civiles a indemnizar a la víctima en 636.000 pts. (más 404.000 ya satisfechas por éstos con anterioridad) y a 10.000.000 pts. por las secuelas. Consecuencia de este planteamiento es el 6º motivo del recurrente que el Tribunal "a quo" ha vulnerado el derecho de defensa de los padres del recurso, que se refiere a la condena en costas de estas mismas personas. Ello autoriza un tratamiento conjunto de ambos motivos.El Mº Fiscal apoyó la pretensión del recurrente.Ambos motivos deben ser estimados. Es cierto que la Sentencia recurrida ha condenado a los padres del autor del delito como responsables civiles a la indemnización que señala la Defensa. Es cierto asimismo que éstos no fueron parte en el proceso ni han sido oídos, lo que se desprende de los antecedentes de la Sentencia recurrida y del acta del Juicio Oral, y que han sido condenados en costas. Es claro, por lo tanto, que la Audiencia ha condenado al pago de la Responsabilidad Civil a quienes no fueron parte en el proceso, infringiendo, de esa manera, el Art. 623 LECr. Consecuentemente el fallo debe ser anulado en este punto, sin perjuicio del mantenimiento de los demás pronunciamientos contenidos en el mismo".*

⁵⁶⁰Dice el artículo 37 de la LGT que *"4. En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal. Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el art. 127 de esta ley y la deuda le será exigida en vía de apremio. 5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto."*

del patrimonio del responsable subsidiario es una cuestión que se plantea en la ejecución de la misma, como un incidente más, que se inicia a raíz de la constatación de la insolvencia del condenado en concepto de responsable directo.

4.-Especialidades en la instrucción.

4.1. Órgano competente para la instrucción.

Serán por lo general competentes para la instrucción de las causas por Delito Fiscal, de acuerdo con el artículo 87.1.a) de la LOPJ y 14 2º de la LECRIM, los Juzgados de Instrucción del lugar en el que ha tenido lugar la comisión del delito⁵⁶¹ (o en su caso el Juzgado Central de Instrucción⁵⁶²). Según en artículo 12 de la LECRIM, aun en el supuesto de personas aforadas serán dichos Órganos los competentes para la práctica de las primeras diligencias, finalizadas las cuales se remitirá sin más la causa al Órgano competente por razón del fuero especial, en donde de ser necesaria la práctica de ulteriores diligencias de instrucción se nombrará un Juez Instructor., quien por supuesto en ningún caso podrá intervenir con posterioridad en el enjuiciamiento de la causa.

⁵⁶¹En el supuesto en el que exista desacuerdo o duda respecto del Juzgado competente o exista algún problema de conexidad la cuestión deberá resolverse conforme a las reglas del Capítulo Primero del Título Segundo, del Libro Primero de la LECRIM, en cuyo estudio no entramos por no ser objeto de este trabajo.

⁵⁶²Respecto de los Delitos cuyo conocimiento compete al Juzgado Central de lo Penal o a la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional. Dice el artículo 65 de la LOPJ que *“La Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional conocerá: 1º) Del enjuiciamiento, salvo que corresponda en primera instancia a los Juzgados Centrales de lo Penal, de las causas por los siguientes delitos: a) Delitos contra el titular de la Corona, su Consorte, su Sucesor, Altos Organismos de la Nación y forma de Gobierno. b) Falsificación de moneda, delitos monetarios y relativos al control de cambios. c) Defraudaciones y maquinaciones para alterar el precio de las cosas que produzcan o puedan producir grave repercusión en la economía nacional o perjuicio patrimonial en una generalidad de personas en el territorio de más de una Audiencia. d) Tráfico de drogas o estupefacientes, fraudes alimentarios y de sustancias farmacéuticas o medicinales, siempre que sean cometidos por bandas o grupos organizados y produzcan efectos en lugares pertenecientes a distintas Audiencias. e) Delitos cometidos fuera del territorio nacional, cuando conforme a las leyes o a los tratados corresponda su enjuiciamiento a los Tribunales españoles. En todo caso, la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional extenderá su competencia al conocimiento de los delitos conexos con todos los anteriormente reseñados. 2º) De los procedimientos penales iniciados en el extranjero, de la ejecución de las sentencias dictadas por Tribunales extranjeros o del cumplimiento de pena de prisión impuesta por Tribunales extranjeros, cuando en virtud de un tratado internacional corresponda a España la continuación de un procedimiento penal iniciado en el extranjero, la ejecución de una sentencia penal extranjera o el cumplimiento de una pena o medida de seguridad privativa de libertad. 3º) De las cuestiones de cesión de jurisdicción en materia penal derivadas del cumplimiento de tratados internacionales en los que España sea parte. 4º) De los procedimientos judiciales de extradición pasiva, sea cual fuere el lugar de residencia o en que hubiese tenido lugar la detención del presunto extradicto. 5º) De los recursos establecidos en la ley contra las sentencias y otras resoluciones de los Juzgados Centrales de lo Penal y de los Juzgados Centrales de Instrucción. 6º) De cualquier otro asunto que le atribuyan las leyes.”*

4.2.-Las diligencias de instrucción.

Recibida la "notitia criminis" en el Juzgado de Instrucción competente, el expediente se registrará como "Diligencias Previas", y el procedimiento a seguir (en función de la pena), será el previsto en el Título III del Libro IV de la LECRIM "Del procedimiento abreviado para determinados delitos" (Art.779 y SS)⁵⁶³. Deberá el Juez recabar toda la información necesaria para esclarecer y concretar los indicios de delito. En tal sentido, las diligencias de investigación que procederá adoptar, dependerán y variarán en cada caso concreto, aunque si podemos establecer, en base a nuestra experiencia práctica personal como Juez de Instrucción, un modelo de actuación, que consideramos efectivo.

Como es lógico y salvo que el supuesto haga aconsejable otras medidas que requieran un cierto sigilo y celeridad lo primero que deberá realizar el Juez de Instrucción será oír a las partes. Si se ha acordado una intervención telefónica, o de correspondencia, o una entrada y registro, no deberá notificarse ninguna resolución a las partes hasta que las intervenciones hayan concluido o hasta el mismo momento en que vaya a tener lugar la entrada y registro, toda vez que de lo contrario escasos van a ser los resultados obtenidos. Pues bien, practicadas las anteriores diligencias o no procediendo las mismas y contando en su caso el Instructor con todo el material obtenido hasta la fecha, deberá proceder este a oír cuanto antes a las partes a ser posible personalmente⁵⁶⁴. Deberá ser oído el Jefe de la oficina en donde haya tenido lugar la defraudación, dicha declaración, además de servir para orientar al Juez en la dirección de la instrucción posiblemente le aporte un mayor conocimiento de causa, para poder interrogar con mayor eficacia a los imputados. Inmediatamente después tendrá lugar la declaración de los supuestos responsables criminales (a presencia letrada), y la de los testigos. Por último en los supuestos en los que haya existido importantes contradicciones entre los declarantes se practicará el careo de los mismos.

No obstante el tenor del artículo 590 de la LECRIM, en los inicios de la instrucción de una causa por Delito Fiscal, no es posible la separación entre los aspectos civiles y tributarios, y los estrictamente penales. Todas las actuaciones tienen lugar inicialmente en la pieza principal o de convicción (salvo lo acordado sobre la situación personal de los imputados que necesariamente deberá tener lugar en la

⁵⁶³Redactado conforme a la LO 7/1988 de 28 de diciembre y modificado por la Ley 5/1995 de 22 mayo.

⁵⁶⁴Y sin lugar a exhortos, toda vez que en este tipo de delitos es muy difícil que el Juez exhortado llegue a tener un conocimiento de la causa dada su complejidad, ya que posiblemente no se le remitirán la totalidad de las actuaciones, dada la lentitud del referido sistema de cooperación Jurisdiccional entre ciudades importantes, y toda vez que la importancia económica del delito perseguido justifica los desplazamientos.

delitos castigados con pena no privativa de libertad no superior a nueve años, o bien con cualesquiera otras penas de distinta naturaleza, bien sean únicas conjuntas o alternativas, cualquiera que sea su cuantía o duración" el "procedimiento abreviado para determinados delitos", (en el artículo 790), comienza la llamada "**fase intermedia**"⁵⁶⁶. Como pone de manifiesto Luis JORDANA DE POZAS⁵⁶⁷ y a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento "sumario", esta fase procesal también se desarrollará en el Juzgado de Instrucción. En tal sentido el Juez, si cree que hay indicios suficientes, dictará auto en el que acordará dar traslado de la causa a las partes acusadoras para que en el plazo común de 5 días⁵⁶⁸, soliciten la apertura del Juicio Oral formulando escrito de acusación o soliciten el sobreseimiento de la causa⁵⁶⁹. En el escrito de acusación además de las correspondientes pretensiones punitivas se comprenderán las pretensiones civiles. En tal sentido, establece textualmente el artículo 650.2 de la LECRIM (aplicable al procedimiento abreviado por la remisión que a él efectúa el artículo 790.5), que "*El acusador privado o en su caso el Ministerio Fiscal cuando sostenga la acción civil, expresará además: 1ª la cantidad en que aprecien los daños y perjuicios causados, o la cosa que haya de ser restituida. 2ª La persona o personas que aparezcan responsables de los daños y perjuicios y el hecho en virtud del cual hubieren contraído esta responsabilidad.*"

En base a lo anterior, si al menos una de las partes le ha solicitado la apertura del Juicio Oral, y estima que existen indicios suficientes para ello, el Juez dictará "Auto de apertura del Juicio Oral"⁵⁷⁰,

⁵⁶⁶No existe en el procedimiento abreviado a decir de ORMAZABAL SÁNCHEZ, ("El periodo intermedio en el proceso penal", Ed. Ciencias Jurídicas, Madrid.1997 Pg.9), una resolución que declare expresamente la finalización de la instrucción, por lo que el auto por el que se decide la adopción del referido cauce procesal, supone una declaración implícita sobre la finalización de la instrucción y a partir del mismo comienza la fase intermedia. No obstante también es cierto aun después del referido auto y de acuerdo con el artículo 790.2 de la LECRIM, cuando el Ministerio Fiscal manifieste la imposibilidad de formular resurtió de acusación, por falta de elementos esenciales para la tipificación de los hechos, podrá instar con carácter previo la práctica de aquellas diligencias indispensables para formular acusación, las cuales deberán ser acordadas por el Juez, quien resolverá lo que considere procedente cuando quien solicite las diligencias sean las acusaciones personadas.

⁵⁶⁷"El procedimiento judicial..." Obra citada Pg.9.

⁵⁶⁸Plazo que en realidad nunca suele ser común, toda vez que ello depende de la fecha en el que las representaciones procesales de las partes personadas, se notifican la resolución, en la que se acuerda la adopción del cauce procesal del artículo 790 y Sg.

⁵⁶⁹Contra el auto por el que se acuerde la tramitación de las actuaciones a través del procedimiento previsto en el artículo 790 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, (Abreviado para determinados delitos), cabe interponer recurso de reforma. A su vez, contra el auto que resuelve el referido recurso de Reforma únicamente podrá interponerse recurso de "Queja", directamente ante la Audiencia Provincial, al no encontrarse previsto el recurso de Apelación de modo expreso.

⁵⁷⁰Contra el que no cabrá recurso alguno salvo en los aspectos previstos en el artículo 790.7 de la

emplazando a los acusados para que comparezcan con abogado y procurador en el plazo de 3 días, nombrándoseles de lo contrario de oficio los citados profesionales. Asimismo a continuación se concederá a los acusados y responsables civiles el plazo de 5 días para que formulen su escrito de conclusiones o de defensa en el que igualmente dichas partes deberán hacer valer sus pretensiones en lo referente a las responsabilidades civiles que se les solicita.

Seguidamente se remitirán las actuaciones el Órgano encargado de conocer de la causa, sin perjuicio de que la pieza de responsabilidad civil pueda permanecer en la sede del órgano instructor, hasta que la misma haya sido debidamente, cumplimentada, teniendo lugar su remisión al órgano decisor en un momento posterior.

5.-Las medidas cautelares. Necesidad de coordinar la adopción de medidas cautelares en vía administrativa y en vía penal.

5.1.-Las medidas cautelares respecto de la Responsabilidad Civil en el proceso penal.

A pesar de que en ocasiones se fundamente la improcedencia de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal en la falta de adopción de medidas cautelares, lo que hace muy difícil la realización de la deuda tributaria, es lo cierto que **amplias son las facultades que la Ley de Enjuiciamiento Criminal otorga al Juez de Instrucción en dicha materia.** Tienen como finalidad las medidas cautelares, el asegurar que el patrimonio del civilmente responsable quedará sujeto a la realización de las responsabilidades que deriven del proceso, evitando que durante el transcurso del mismo, puedan ser ocultados bienes.

Tanto en lo referente a la protección de las víctimas⁵⁷¹, como en lo referente al aseguramiento de las Responsabilidades Civiles, se prevé en el artículo 13 de la LECRIN la posibilidad que desde el mismo momento en el que aparezcan motivos para ello, se proceda incluso de oficio a la adopción de medidas cautelares. En concreto en lo referente a la Responsabilidad Civil, ya tuvimos ocasión de hablar más arriba del artículo 589, que establece la obligación del Juez de Instrucción, de que tan pronto como resulten indicios de criminalidad respecto de una persona, se mande que la misma

LECRIM, (aspectos referentes a la situación personal del imputado). Contra el auto en que se deniegue la apertura del Juicio oral cabra recurso de Apelación ante la Audiencia Provincial.

⁵⁷¹Dice el artículo 13 de la LECRIM que: *“Considéranse como primeras diligencias: las de dar protección a los perjudicados, consignar las pruebas del delito que puedan desaparecer, recoger y poner en custodia cuanto conduzca a su comprobación y a la identificación del delincuente y detener en su caso a reos presuntos.”*

preste fianza para el aseguramiento de sus responsabilidades pecuniarias, procediéndose al embargo de sus bienes si la misma no fuere prestada. El artículo 229 de la LECRIM pone de manifiesto que entre las finalidades del sumario se encuentra la del aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias. Debemos aludir asimismo al artículo 615 de la Ley procesal criminal que para los supuestos en que "CON ARREGLO A LOS ARTÍCULOS RESPECTIVOS DEL CÓDIGO PENAL O POR HABER PARTICIPADO ALGUNO POR TÍTULO LUCRATIVO DEL DELITO", proceda hacer efectiva la responsabilidad en personas terceras no responsables penales, a instancia de parte permite al Juez la exigencia de fianza al responsable, o de lo contrario el embargo de sus bienes. También el artículo 790.6 párrafo tercero, de la LECRIM, se establece que "*al acordar la apertura del Juicio Oral, resolverá el Juez de Instrucción sobre la adopción, modificación, suspensión o revocación de las medidas cautelares interesadas por el Ministerio Fiscal o la acusación particular, tanto en relación con el acusado, como respecto de los responsables civiles, a quienes en su caso exigirá fianza en los términos del artículo 615 de esta Ley, si no la prestare el acusado en el plazo que se señale y sobre el alzamiento de las medidas adoptadas respecto a quienes no hubieran sido acusados.*" Estas medidas cautelares, previstas en los artículos 589 a 621, podrán consistir según Amable CORCUERA TORRES⁵⁷² en la fianza u otra caución suficiente, el embargo preventivo, y el depósito o secuestro de bienes determinados. Como es lógico en la práctica el embargo de bienes tendrá lugar en todos aquéllos supuestos en que el responsable no preste fianza.

En lo referente a los presupuestos para adoptar medidas cautelares FONT SERRA⁵⁷³ señala dos: en primer lugar la existencia de indicios racionales de criminalidad (o lo que es lo mismo que a juicio del Instructor se considere como probable que por parte de una determinada persona se ha podido incurrir en responsabilidad criminal)⁵⁷⁴, y en segundo lugar la existencia de un "fumus boni iuris", lo cual implica la necesidad de que también a juicio del Instructor aparezcan una serie de derechos que deben ser objeto de protección. En cualquier momento del proceso en el que se aprecie la concurrencia de las dos anteriores circunstancias, en ocasiones de oficio, y en ocasiones a instancia de parte podrán ser adoptadas por auto motivado, y de acuerdo con el artículo 589 de la LECRIM, la cantidad "se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe de las responsabilidades pecuniarias". De acuerdo con la STC 66/89 de 17 de abril (Ref. ED.89/12000), el

⁵⁷²"Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria". Ed. Centro de Estudios Financieros, Marcial-Pons. Madrid.1998. Pg.30.

⁵⁷³Obra citada Pg.64.

⁵⁷⁴La exigencia de indicios de criminalidad debe ser entendida al hacer referencia a la adopción de medidas cautelares como la suposición por parte del Instructor de que existe una determinada persona que posiblemente acabará siendo condenada no sólo a una pena, sino también la reparación de las repercusiones patrimoniales del delito.

pieza de situación personal), y tan sólo en el momento en que todos los datos obrantes en autos han sido objeto de detallado estudio, y "prima facie" a juicio del Instructor parezcan concretarse y confirmarse los indicios delictivos el elemento "civil" del procedimiento irá quedando configurado⁵⁶⁵. En el anterior sentido ya tuvimos ocasión de poner de manifiesto más arriba que la llamada al proceso penal de los responsables civiles "terceros", no responsables criminalmente tiene lugar en nuestro procedimiento a instancia de parte, y en su caso la adopción de medidas cautelares respecto de dichas personas también tiene lugar a instancia de parte.

En todo caso la apertura de la pieza de Responsabilidad Civil con arreglo a los artículos 589 y 590, requiere el análisis sobre cuestiones que posiblemente escapen de la pericia del Juez de Instrucción y por ello, además de por el volumen de información, por la poca claridad o accesibilidad de los soportes contables y la complejidad de las operaciones habrá debido realizarse una prueba pericial, lo que también requerirá un cierto tiempo, dado que la misma no puede ser acordada hasta que se haya unido a las actuaciones los resultados de las otras diligencias.

Practicadas las diligencias de instrucción esenciales, el objeto penal y "civil" del procedimiento queda delimitado. No obstante ello, dados los importantes medios económicos de los que disponen la mayoría de los imputados por Delito Fiscal, tendrán lugar en gran número de casos una serie de maniobras, (en forma de recursos de todo tipo), que no tendrán como finalidad sino el dilatar la instrucción y complicarla hasta los límites más "insospechados". Por ello la celeridad es una premisa esencial y determinante en toda la instrucción teniendo en cuenta la tardanza que va a suponer una determinada actuación para decidir si se lleva o no a cabo, acordando sólo las imprescindibles. Al instruir delitos del tipo de los que nos ocupan, y dada la situación de precariedad de medios materiales y el régimen de responsabilidad, en ocasiones concluir la labor en un tiempo razonable, llega a ser sumamente dificultoso.

Realizadas todas las diligencias que se han considerado convenientes, (es decir, oídas las partes, testigos, examinada la documentación, y practicada la prueba pericial en su caso), y toda vez que la LECRIM, como hemos dicho, prevé como cauce procedimental para el enjuiciamiento de "los

⁵⁶⁵ Piénsese que cuestiones a las que dedicaremos especial atención en epígrafes sucesivos como las de las medidas cautelares no pueden resolverse a la ligera y sin conocer bien un procedimiento que de entrada resulta complejo. Ej. no sería muy cómoda la posición de un Juez de Instrucción a quien después de haber adoptado de oficio una medida cautelar muy cuantiosa nadie le solicita la apertura del Juicio Oral. No obstante también es de destacar que en muchas ocasiones son las propias partes quienes efectuando un uso irregular del proceso penal formulan acusaciones a la ligera provocando la actuación de los Tribunales, con finalidades tales como presionar a la contraparte en una negociación, desentendiéndose con posterioridad de sus propias actuaciones. Por ello, no estaría demás que se generalizase la imposición de costas en los supuestos de uso indebido de la vía penal.

control de la legalidad de las medidas cautelares corresponde a la Jurisdicción ordinaria siendo admisible el Amparo Constitucional únicamente en los supuestos de actuaciones arbitrarias, irrazonables o discriminatorias. En lo referente al momento procedente para adoptada las medidas cautelares, las mismas podrán adoptarse en cualquier momento en que se aprecie la concurrencia de los anteriores presupuestos, abriéndose de acuerdo con el artículo 590 de la LECRIM, la correspondiente pieza de responsabilidad civil⁵⁷⁵.

En definitiva vemos que no existe ningún inconveniente legal para que pueda adoptarse por auto una medida asegurativa desde el primer momento, en que se aprecie que han podido derivarse Responsabilidades Civiles. Las razones por las que existen reticencias y retrasos en su adopción son según la experiencia que poseemos más bien de orden práctico:

.- La primera de las razones derivaría del propio régimen de Responsabilidad Civil Judicial existente en España, que en ocasiones y como mínimo en teoría puede hacer responder personalmente a los jueces frente al imputado en el supuesto en que cometan un error que pueda considerarse como "culposo"⁵⁷⁶. Este régimen de responsabilidad, que aplicado a la labor de instrucción consideramos tercermundista, trae como consecuencia indefectible que los jueces sean muy conservadores a la hora de adoptar medidas cautelares de oficio.

.- El segundo de los problemas existentes en la adopción de medidas cautelares, que afecta más específicamente al Delito Fiscal, deriva de que previamente a su adopción, el Juez debe estudiar toda la documentación remitida por la Administración, remisión que como ya indicamos tiene el carácter única y exclusivamente de denuncia, y además debe tomar en consideración todos los datos obrantes en autos para que de dicho modo pueda concluir por si mismo que existen datos e indicios delictivos que justifiquen la adopción de una medida cautelar. Para ello, en algunas ocasiones, sobre todo en las que el volumen de operaciones sea más importante, para que el Juez pueda tener una buena representación del volumen del fraude, posiblemente tenga que esperar al resultado de la pericial, lo que supondrá un retraso a la hora de adoptar la medida cautelar.

⁵⁷⁵Se ha discutido por la doctrina si la adopción de medidas cautelares debía tener lugar en un momento paralelo al del procesamiento, no obstante lo cual y no procediendo el auto de procesamiento en el Procedimiento Abreviado, cauce procesal por el que de otra parte se inicia la gran mayoría de actuaciones penales en nuestro sistema, aunque con posterioridad, se adopte la forma de sumario, tan pronto como concurren los requisitos del artículo 589, o incluso como primeras diligencias, de acuerdo con el artículo 13 de la LECRIM, se procederá a la adopción de medidas asegurativas, cualquiera que sea el cauce procesal adoptado.

⁵⁷⁶Dice el artículo 411 de la LOPJ que: "Los Jueces y Magistrados responderán civilmente por los daños y perjuicios que causaren cuando, en el desempeño de sus funciones, incurrieren en dolo o

- El tercero de los problemas que nos planteamos nosotros, deriva del razonamiento que hemos venido realizando a lo largo del presente trabajo, en el sentido de cuestionar si efectivamente en el Delito Fiscal puede hablarse de Responsabilidad Civil en sentido estricto. Piénsese que tanto las normas de la LECRIM como en las del Código Penal a las que aquélla remite, para saber quienes son los sujetos responsables, están pensado en responsables civiles en sentido estricto, pero no en deudores tributarios. No obstante ello, y toda vez que al problema ha de dársele una solución y que las normas son las que están, no cabrá más remedio que realizar una interpretación flexible de los conceptos, aun con los riesgos ya advertidos y admitir, la aplicación de todas las normas sobre medidas cautelares también al aseguramiento de la deuda tributaria.

- Por último cabe recordar también que las medidas cautelares respecto de las personas a las que no se les imputa responsabilidad criminal, en nuestro Ordenamiento Jurídico se adoptan a instancia de parte, y que en todo caso los perjudicados y el Ministerio Fiscal en cualquier momento del proceso, pueden solicitar a su cuenta y riesgo la adopción de medidas cautelares tendentes al aseguramiento de las Responsabilidades Civiles. Pues bien, la experiencia nos dice, que raras son las solicitudes de medidas cautelares relevantes económicamente que se solicitan en los procedimientos penales ya sea por los Servicios Jurídicos del Estado, ya sea por el Ministerio Fiscal con anterioridad a los escritos de acusación. En base a lo anterior podría afirmarse que en muchas ocasiones la falta de adopción de medidas cautelares en beneficio de la Administración Tributaria en el proceso penal, no deriva sino de su inactividad en el referido marco procesal.

En lo referente al contenido de las medidas cautelares, dice el artículo 589 que el Juez mandará que se preste *“fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.”* Respecto de la cuantía a afianzar como hemos dicho, el párrafo segundo del referido artículo establece, que la misma no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias⁵⁷⁷. En realidad y como

culpa.” Por su parte el artículo 412 de la citada norma establece que “La responsabilidad civil podrá exigirse a instancia de la parte perjudicada o de sus causahabientes, en el juicio que corresponda.”

⁵⁷⁷De acuerdo con el artículo 591 de la LECRIM *“La fianza podrá ser personal, pignoratícia o hipotecaria. Podrá constituirse en metálico o en efectos públicos al precio de cotización, bien fueren del procesado, bien de otra persona, depositándose en el establecimiento destinado al efecto. Serán también admisibles, a juicio del Juez o Tribunal, las acciones y obligaciones de ferrocarriles y obras públicas y demás valores mercantiles e industriales cuya cotización en Bolsa haya sido debidamente autorizada, los cuales se depositarán como los anteriores. Las fianzas sobre prendas que consistan en cualesquiera otros bienes muebles serán igualmente admisibles a juicio del Juez o Tribunal, previa tasación, y se depositarán, según su clase, de la manera prescrita en los arts. 600 y 601.”*

pone de manifiesto FONT SERRA⁵⁷⁸ no nos encontramos ante una variedad de medidas cautelares, sino ante una sola que es el embargo, y un medio para evitarla que es la fianza. En tal sentido, dice el artículo 597 de la LECRIM que, “*Si en el día siguiente al de la notificación del auto dictado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 589 no se prestare fianza, se procederá al embargo de bienes del procesado, requiriéndole para que señale los suficientes a cubrir la cantidad que se hubiere fijado para las responsabilidades pecuniarias*”. Asimismo, según el artículo 598 de la LECRIM, si no se señalasen bienes se procederá a embargar aquellos que se reputen del procesado, guardándose el orden establecido en el artículo 1447 de la LEC, y bajo la prohibición contenida en los artículos 1448 y 1449 de la misma norma. Cuando entre en vigor la nueva LEC, tanto la remisión contenida en el anterior artículo, como la más general contenida en el artículo 614, deberá entenderse realizada a la nueva Ley Procesal Civil, que regula el orden para proceder al embargo de bienes en el artículo 592, y establece los límites a la embargabilidad en los artículos 605,606, 607 y 608, sobre los cuales tendremos ocasión de hablar más adelante.

Lo que a continuación deberemos estudiar para dotar de mayor eficacia y agilidad a la actividad recaudatoria que en este caso debe desarrollar el proceso penal, es la posibilidad de coordinar la adopción de medidas cautelares por la Administración Tributaria y las que luego se adopten en el procedimiento penal, de tal manera que el proceso penal se pueda beneficiar de las trabas de bienes efectuadas en el expediente administrativo. Pasamos a estudiar la cuestión en el epígrafe siguiente.

5.2.-Conexión entre las medidas cautelares adoptadas por la Administración Tributaria y las que deban ser adoptadas en el proceso penal.

La LGT regula la adopción de medidas cautelares en el artículo 128⁵⁷⁹, dentro de su Capítulo V, cuando habla de la recaudación en período ejecutivo. En el apartado 2º del artículo, se establece

⁵⁷⁸Obra citada Pg.67.

⁵⁷⁹Recientemente reformado por la Ley 66/1997 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, cuyo tenor literal dice que: “*Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado. 2. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes: a) Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución. b) Embargo preventivo de bienes o derechos. c) Cualquier otra legalmente prevista. El embargo preventivo se asegurará mediante su anotación en los registros públicos*”

como requisitos de las medidas cautelares el de la proporcionalidad de la concreta medida adoptada en cada supuesto, con el daño que se pretenda evitar, y el de que en ningún caso se adoptarán aquéllas de difícil o imposible reparación. Al igual que ocurre en la LECRIM, tienen como finalidad las medidas cautelares el evitar que por parte del deudor tributario durante el periodo en que transcurre el proceso ya sea en vía administrativa ya sea en vía contenciosa se realicen actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. No obstante ello, nos encontramos con la diferencia de que el presupuesto del “fumus boni iuris” operante en la Ley Procesal Criminal”, se concreta en la preexistencia de una obligación tributaria cuyo cumplimiento se trata de garantizar, la cual no ha sido pagado a su debido tiempo.

En concreto, el artículo 128 LGT enumera medidas cautelares de dos tipos: a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba efectuar la Hacienda Pública en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. b) El embargo preventivo de bienes y derechos que deberá tener lugar mediante la anotación en el registro público correspondiente o mediante el depósito de los bienes embargados. Respecto de los bienes que podrán ser objeto de embargo y toda vez que no se establece normativa específica, de acuerdo con CORCUERA TORRES⁵⁸⁰ deberemos tener presentes todos los supuestos de inembargabilidad previstos en los distintos sectores del Ordenamiento Jurídico. En lo referente al orden a proceder al embargo, y siguiendo al autor citado, el artículo 131.2⁵⁸¹ de la LGT establece una prelación que se aparta del

correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados. 3. Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para el pago del tributo, para adoptar las medidas cautelares la Administración Tributaria requerirá autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor. 4. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aún cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del Procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio, sin que puedan prorrogarse más allá del plazo de 6 meses desde su adopción. 5. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración Tributaria.”

⁵⁸⁰Obra citada pg.164.

⁵⁸¹Dice así el Artículo 131 LGT “1. El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas del Procedimiento, con respeto, siempre al principio de proporcionalidad. 2. En el embargo se guardará el orden siguiente: a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito. b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto a corto plazo. c) Sueldos, salarios y pensiones. d) Bienes inmuebles. e) Establecimientos mercantiles o industriales. f) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades. g) Frutos y rentas de toda especie. h) Bienes muebles y semovientes. i) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo. 3. Siguiendo el orden anterior, se embargarán

régimen del artículo 1447⁵⁸² de la LEC⁵⁸³, pasando a ocupar los primeros lugares bienes que pueden realizarse más fácilmente.⁵⁸⁴

Respecto de la cuantía objeto de aseguramiento, la LGT en todo momento habla de "la deuda tributaria" sin efectuar ninguna exclusión por lo que debemos entender que lo que deberá ser objeto de aseguramiento es tanto la cuota tributaria defraudada como los intereses de demora, el recargo de apremio y la multa. En lo referente a la duración de las medidas, según la LGT, las mismas en principio tienen carácter temporal, aunque no obstante ello, iniciado el procedimiento de apremio las mismas podrán hacerse definitivas. Ahora bien, el problema empieza cuando debe paralizarse el expediente administrativo para iniciarse las actuaciones penales. ¿Implica esta paralización el mantenimiento de las referidas medidas?. La solución por razones prácticas no puede ser otra que la afirmativa toda vez que de lo contrario difícil sería realizar la deuda si el procedimiento penal no concluyese con Sentencia condenatoria.

En el procedimiento penal, a excepción de la retención de créditos, las medidas cautelares son equivalentes. Como vimos, el Juez en el momento en que entienda que van a existir Responsabilidades Civiles, procederá a exigir fianza a los que aparezcan como responsables y no siendo prestada esta procederá al embargo de bienes con los criterios del artículo 1447 de la LEC y con los límites de los artículos 1448 y 1449⁵⁸⁵ según la remisión efectuada por el artículo 598 de la LECRIM. No obstante ello en este momento debemos plantearnos una serie de cuestiones especialmente importantes para el estudio que estamos realizando: ¿podrá tener relevancia la retención de créditos realizada en el expediente Administrativo para el procedimiento penal?, ¿podrá

sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración Tributaria hasta que se presuma cubierta la Deuda; se dejará para el último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor. A solicitud del deudor se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser trabados y no se causare con ello perjuicio a tercero."

⁵⁸²Dice así el artículo 1447 de la LEC "Si hubiere bienes dados en prenda o hipotecados especialmente, se procederá contra ellos en primer lugar. No habiéndolos, o siendo notoriamente insuficientes, se guardará en los embargos el orden siguiente: 1º Dinero, si se encontrare. 2º Valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial. 3º Alhajas de oro, plata o pedrería. 4º Créditos realizables en el acto. 5º Frutos y rentas de toda especie. 6º Bienes muebles o semovientes. 7º Bienes inmuebles. 8º Sueldos o pensiones. 9º Créditos y derechos no realizables en el acto. 10º Establecimientos mercantiles e industriales."

⁵⁸³Y del artículo 592 de la nueva Ley Procesal Civil.

⁵⁸⁴En todo caso el embargo puede ser levantado a instancias del afectado si se presta garantía suficiente, y a su instancia se puede modificar el orden de los bienes a embargar.

prevalerse la Administración Tributaria en el procedimiento penal de aquéllas trabas de bienes efectuadas en el procedimiento administrativo?, o deberá estarse a la nueva fecha de las trabas de bienes efectuadas en el procedimiento penal, entendiendo que lo que se aseguró en el primer caso es una cuota tributaria y en el segundo una hipotética Responsabilidad Civil. ¿Continúa teniendo en el proceso penal el crédito por Responsabilidad Civil del Delito Fiscal la condición de crédito privilegiado, que como pone de manifiesto Ana MUÑOZ MERINO⁵⁸⁶ le haría prevalecer de acuerdo con el artículo 71 de la LGT en aquéllos supuestos en que concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real?. Deberemos a continuación dar solución a estos problemas, aunque como veremos en su oportuno momento, las consecuencias de la posición que aquí adoptemos van a alcanzar su máxima relevancia al tratar de la ejecución del pronunciamiento sobre Responsabilidad Civil de la Sentencia penal.

.-En lo referente a la posibilidad de que la Administración Tributaria y la propia Administración de Justicia puedan prevalerse en el procedimiento penal de la retención de créditos efectuada en el expediente administrativo, de admitir la posición que nosotros hemos venido defendiendo a lo largo del presente trabajo, ningún obstáculo existiría para poder hacer pago de la deuda con el importe retenido o garantizado, dado que en el mismo momento en que el importe de la deuda fuese líquido y ejecutiva la Sentencia, se podría imputar sin más las cantidades retenidas o afianzadas al pago de la deuda, ya que la medida cautelar habría tenido lugar precisamente para garantizar el pago de la misma. (Bastaría con admitir legislativa o reglamentariamente dicha posibilidad). La situación sería un poco más compleja de entender que lo que se hace efectivo es una indemnización por Responsabilidad Civil en sentido estricto, dado que existiría disparidad entre la obligación en virtud de la cual se habría adoptado la medida cautelar y la obligación en beneficio de la cual se pretendía hacer efectiva su realización⁵⁸⁷.

.-El segundo de los problemas que nos hemos planteado, adquiriría relevancia cuando entre la anotación de embargo realizada en el expediente administrativo, y la realizada en el proceso penal, se hubiese gravado los bienes con una anotación intermedia. Quien podría entonces realizar el bien

⁵⁸⁵Léase 592, con los límites de los artículos 605,606,607 y 608, cuando entre en vigor la nueva LEC.

⁵⁸⁶"Privilegios del Crédito Tributario" Ed. Aranzadi. Madrid 1996. Pg.65.

⁵⁸⁷Ya dejamos claro en el Capítulo II, de este trabajo, que mientras la obligación de pago de la deuda tributaria encuentra su fuente en la Ley, la responsabilidad civil encuentra su fuente en el daño o perjuicio, por lo que aun que hipotéticamente admitiésemos una equivalencia cuantitativa entre el perjuicio sufrido por la administración y el importe de la deuda tributaria, no existiría tampoco identidad de obligaciones.

embargado, el tercero beneficiario de la segunda anotación, la Administración en base a la Responsabilidad Civil derivada de delito, o la propia Administración Tributaria ya prevaleciendo de la anterioridad en el tiempo de la anotación realizada en el expediente administrativo en garantía del crédito tributario el cual de acuerdo con el artículo 71 LGT se considera crédito privilegiado. Encontramos aquí otro motivo para hablar de la ejecución del crédito tributario en el procedimiento penal y no de Responsabilidad Civil derivada de Delito Fiscal, toda vez que en ningún precepto ni del Código Penal ni de la LECRIM, se establece que el crédito resarcitorio por las consecuencias civiles del delito tenga el carácter de privilegiado, no contando la Administración Tributaria con ningún derecho de prelación.

Asimismo, tendría lugar otro problema práctico derivado de la total desconexión entre ambos bloques normativos, consistente en que al intentar realizar los bienes embargados en el proceso penal, los mismos continuarán afectados por las trabas realizadas en el procedimiento administrativo, las cuales no podrían ser modificadas ni levantadas, porque el expediente se encontraría suspendido y remitido a la Jurisdicción Penal, no siendo tampoco competentes los Jueces Penales para modificar ninguna de las medidas adoptadas en el citado expediente. Lo anterior acaba suponiendo en la práctica una dificultad a la hora de realizar los bienes embargados ya que por ejemplo registralmente no aparece ningún dato que identifique o deje entrever ningún nexo de conexión entre la anotación de embargo realizada en vía administrativa y en vía penal, por lo que en el procedimiento penal los bienes se sacarían a pública subasta todavía afectados por una carga anterior lo cual como es lógico redundaría en el precio de las posturas, por más que la Administración no reanudase en lo sucesivo el expediente administrativo, cuestión esta de la que posiblemente no estuviesen seguros las personas que acudiesen como postores a la subasta. La solución a todos los anteriores problemas pasa necesariamente por su regulación expresa y la coordinación de los distintos ordenes de prelación para proceder al embargo operantes en las distintas ramas de nuestro Ordenamiento Jurídico, situación esta que es absolutamente absurda.

6.-Especialidades en el Juicio Oral y sucesivas instancias.

6.1.-Competencia para el conocimiento de las causas por Delito Fiscal.

Para el conocimiento del Juicio Oral, generalmente será competente el Juzgado de lo Penal⁵⁸⁸, del lugar donde ha tenido lugar la comisión del delito de acuerdo con el artículo 14 3º del la LECRM⁵⁸⁹,

⁵⁸⁸O Juzgado Central de lo Penal, en el supuesto en que de acuerdo con las Leyes, haya sido instruido por el Juzgado Central de Instrucción y por la cuantía de la pena, su conocimiento no corresponda a la

dado que la pena establecida para el tipo básico del artículo 305 del CP, es de uno a cuatro años de prisión y multa del tanto al séxtuplo. JORDANA DE POZAS⁵⁹⁰ ha cuestionado la conveniencia de la atribuir la competencia para conocer como regla general de las causas por Delito Fiscal a los Juzgados de lo Penal y no a órganos especializados, toda vez que esta figura delictiva conlleva una serie de dificultades específicas, como la necesidad de manejar la contabilidad de grandes empresas, lo que puede ir en detrimento de la eficacia, porque puede que estos órganos den preferencia a la tramitación de los expedientes por otros delitos más sencillos de enjuiciar, donde se haya además adoptado medidas cautelares más contundentes que raras veces se adoptan en el Delito Fiscal, como pueden ser la prisión preventiva. No obstante lo anterior también puede argumentarse que la ausencia de conocimientos especializados en la materia que se ven obligados a enjuiciar es un problema al que los Jueces deben enfrentarse en un gran número de casos, y que la solución al referido problema pasa por la facilitación “logística” de la practica de diligencias como las periciales. En definitiva el enjuiciamiento de una causa por delito fiscal presenta tanta dificultad como otras muchas, por lo que en base al referido argumento deberían existir órganos especializados para todas las modalidades delictivas, lo cual es inviable salvo en grandes ciudades.

En ocasiones el Delito Fiscal también puede ser enjuiciado ante la Audiencia Provincial de acuerdo con el artículo 14.4º, en aquéllos supuestos en que dicho delito, sea conexo a otro para cuyo conocimiento sea competente el citado Órgano Jurisdiccional⁵⁹¹, o ante la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional. Por último y desgraciadamente hemos tenido ocasión de asistir recientemente a algunos supuestos, (EJ. caso Filesa), en los que la Sala 2ª de TS , ha conocido causas por Delito Fiscal en única instancia al dirigirse la acción penal contra personas aforadas a dicho Órgano Jurisdiccional. Por la misma razón de aforamiento, en los supuestos de Delitos Fiscales cometidos por altos cargos de Comunidades Autónomas en ejercicio de sus funciones, serán competentes las Salas de lo Civil y de lo Penal de los Tribunales Superiores de Justicia.

Sala de lo Penal de dicho Órgano.

⁵⁸⁹Que recientemente ha sido reformado por la Ley 36/1998 de 10 de noviembre y por el que se atribuye al Juez de lo Penal competencia para el conocimiento y fallo de las causas por delito a las que la Ley señale pena privativa de libertad de duración no superior a 5 años o pena de multa cualquiera sea su cuantía o cualesquiera otras de distinta naturaleza, bien sean únicas conjuntas o alternativas, siempre que la duración de estas no exceda de los 10 años, así como por faltas sean o no incidentales, imputables a los autores de esos delitos o a otras personas, cuando la comisión de la falta o su prueba estuviesen relacionadas con aquéllos.

⁵⁹⁰“El procedimiento judicial...” Obra citada Pg. 10.

⁵⁹¹Pudiendo ser competente igualmente, la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, (según la cuantía de la pena), en supuestos de conexidad delictiva con los delitos cuyo conocimiento se encomienda a dicho Órgano Jurisdiccional por el Artículo 65 de la LOPJ.

Vemos que en realidad, la ordinaria atribución del conocimiento de las causas por Delito Fiscal a los Juzgados de lo Penal, no impide que en determinadas ocasiones el TS pueda entrar a conocer, ya sea de los recursos de casación planteados respecto de las Sentencias dictadas por las Audiencias Provinciales o la Audiencia Nacional, o ya sea en aquéllos supuestos en los que le compete el enjuiciamiento en única instancia, en esta materia. En definitiva no se veda al más elevado órgano Jurisdiccional del Estado la posibilidad de que contribuya a la unificación de la Jurisprudencia en materia de Delito Fiscal.

Cuestión igualmente trascendente es el de la determinación del alcance de la competencia del Juez o Tribunal Sentenciador para la resolución de aquéllas cuestiones extrapenales que van ínsitamente ligadas al objeto principal del proceso penal. No obstante el haberse mostrado inicialmente muy cautelosa la Doctrina a la hora de abordar el problema en lo referente a “las consecuencias civiles del delito” distintas a la Responsabilidad Civil⁵⁹², como hemos visto más arriba, en determinadas figuras delictivas y por razones de eficacia práctica la Jurisprudencia ha venido efectuando declaraciones que implicaban la constitución y extinción de situaciones jurídicas. El nuevo Código Penal de 1995 ha incluido una regulación mucho más precisa que la de su predecesor, relativa a las consecuencias civiles de determinadas figuras delictivas sobre todo en lo referente a materias excluidas de la disposición de las partes como el Derecho de Familia Filiación y Sucesiones⁵⁹³. No obstante ello, en materia de Delito Fiscal ni el nuevo Código Penal ni ningún otro cuerpo normativo, otorga ningún tipo de competencia al Juez o Tribunal Sentenciador, más allá de la destinada a hacer efectivo el “ius puniendi”, por lo que no siendo admisible que por vía interpretativa los Tribunales o Jueces amplíen su propia competencia, para conocer de cuestiones u adoptar decisiones reservadas a otros órdenes Jurisdiccionales, con la Ley en la mano debemos concluir que en nuestro sistema la Jurisdicción Penal no tienen ninguna competencia en materia tributaria⁵⁹⁴. Por ello, en buena técnica lo que deberían realizar los Tribunales es abstenerse de realizar ningún pronunciamiento en lo relativo a la deuda tributaria defraudada. No obstante lo anterior, dadas las dilaciones que como vimos implicaba dicha solución, que es la que en realidad parece imponer nuestro Derecho Positivo, la configuración de la deuda tributaria como Responsabilidad Civil, a pesar de ser excesivamente forzada, puede ser admitida como la menos mala de las soluciones posibles, aunque no se sostenga conceptualmente.

⁵⁹² Así lo pone de manifiesto Eduardo FONT SERRA, Obra Citada Pg.19.

⁵⁹³ En tal sentido y a título de ejemplo puede citarse las previsiones contenidas en el artículo 193 CP en materia de Delitos relativos a la libertad sexual.

6.2.-El desarrollo del acto del Juicio

Situados ya en el Juicio Oral, y expuesto el problema del alcance de la competencia del Órgano decisor, debemos remarcar que la acción penal y la reintegradora, van a dilucidarse de manera conjunta⁵⁹⁵. De acuerdo con el artículo 793.2 de la LECRIM, el Juicio comienza con la lectura de los escritos de acusación y defensa⁵⁹⁶. A continuación el Juez o Tribunal abrirá un turno, para que las partes puedan exponer lo que estimen oportuno acerca de la competencia del Tribunal, vulneración de algún derecho fundamental, existencia de artículos de previo pronunciamiento, causas de suspensión del Juicio Oral, y sobre el contenido y finalidad de las pruebas propuestas, o que se propongan para practicarse en el acto. El Juez o Tribunal resolverá en el mismo acto lo procedente sobre las cuestiones planteadas.

Antes de comenzar la fase probatoria, la acusación y defensa de acuerdo con el acusado pueden pedir al Juez que se dicte Sentencia de conformidad con el escrito de acusación que contenga pena de mayor gravedad, o con el que se presente al efecto. Si la pena solicitada no excede de 6 años, el Juez o Tribunal dictará Sentencia de estricta conformidad con la calificación aceptada salvo que entienda que los hechos no son constitutivos de delito, o que concurre alguna circunstancia de exención de la responsabilidad, en cuyo caso dictará la Sentencia que proceda.

De lo contrario el Juicio seguirá adelante, procediéndose en primer lugar a oír a las partes; en primer lugar la denunciante y a continuación la denunciada. Seguidamente se abrirá la fase probatoria, practicándose toda prueba que se admita en el acto, teniendo especial importancia en el concreto supuesto que estamos viendo, el sometimiento a contradicción de toda la documentación obrante en autos, y básicamente la prueba pericial, en la que intervendrá un sólo perito, quien deberá comparecer y ratificarse en el acto en su informe pericial, pudiendo las partes solicitar aclaraciones al

⁵⁹⁴Más allá de la de la que les permite determinar la existencia o no de los elementos integrantes de la infracción penal.

⁵⁹⁵De acuerdo con el artículo 792 de la LECRIM, y como pone de manifiesto JORDANA DE POZAS, (obra citada Pg.10), una vez recibido por el Juez de lo Penal el procedimiento procedente del de Instrucción examinará las pruebas propuestas y admitirá o denegará las que estime pertinentes. Contra la resolución denegatoria de prueba no cabe recurso alguno, sin perjuicio de que tal petición pueda reproducirse en el Juicio Oral, momento hasta el cual podrán incorporarse a la causa cuantos documentos se estimen pertinentes por el Ministerio Fiscal y las partes. De acuerdo con el artículo 793.1, la celebración del Juicio por Delito Fiscal requiere ineludiblemente la presencia del acusado y su letrado, (salvo que aquel hubiera designado persona o domicilio donde hacer las notificaciones y la pena solicitada no exceda a un año de prisión o se trate de una pena de otra naturaleza, en cuyo caso el Juez podrá acordar la celebración del Juicio Oral, a petición del Ministerio Fiscal y de la acusación oída la defensa si estima que existen elementos suficientes para el enjuiciamiento.

mismo⁵⁹⁷. Seguidamente y concluido el período probatorio, tendrá lugar la formulación de las conclusiones definitivas y en su caso del informe, debiendo poner de manifiesto en primer lugar el Ministerio Fiscal, y las restantes acusaciones personadas si insisten en las pretensiones que habían expuesto en sus escritos de conclusiones provisionales haciéndolas definitivas o si por el contrario las modifican, realizando una breve justificación las mismas, en base a la prueba practicada. A continuación tendrá lugar el informe de las defensas oyendo en primer lugar a las de los responsables criminales⁵⁹⁸, y a continuación a los demás responsables. Tras oír por último al acusado se declararán las actuaciones concluidas para sentencia.

Las conclusiones definitivas deberán contener tanto las respectivas pretensiones punitivas de las partes, como las relativas al resarcimiento de la deuda tributaria y demás Responsabilidades Civiles, pudiéndose efectuar por todas las partes calificaciones alternativas. En transcurso de toda la fase de Juicio Oral permanecerán las medidas cautelares que se hayan adoptado en fase de instrucción a no ser que el propio Juzgado o Tribunal competente para el conocimiento de la causa, acuerde en cualquier momento dejarlas sin efecto.

6.3.-La Sentencia.

Seguidamente a la conclusión de la vista se dictará la Sentencia, que de acuerdo con el artículo 248.3 LOPJ, se formulará *“expresando tras un encabezamiento, en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hecho, hechos probados en su caso, los fundamentos de derecho y, por último el fallo”*, y que deberá ser firmada por el Juez o Magistrados que la dicten. Como es lógico, deberá pronunciarse tanto en relación a las pretensiones punitivas como en relación a la reintegración de la cuota tributaria defraudada⁵⁹⁹, es decir en el supuesto que nos interesa, deberá ponerse de

⁵⁹⁶ Cosa que en la práctica nunca se hace.

⁵⁹⁷ Es posible que se hayan encargado varias periciales, lo que implicará la intervención de todos los peritos que hayan suscrito la realización de las mismas.

⁵⁹⁸ Dice el artículo 793.7 que *“Cuando en sus conclusiones definitivas, la acusación cambie la tipificación penal de los hechos o se aprecien un mayor grado de participación o de ejecución, o circunstancias de agravación de la pena, el Juez o Tribunal podrá conceder un aplazamiento de la sesión, hasta el límite de DIEZ días, a petición de la defensa a fin de que esta pueda aportar los elementos probatorios y de descargo que estime convenientes. Tras la práctica de una nueva prueba que pueda solicitar la defensa, las partes acusadoras podrán a su vez modificar sus conclusiones definitivas”*.

⁵⁹⁹ Dice el artículo 794 de la LERIM que *“1. la Sentencia se dictará en la forma prevista en el artículo 248.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dentro de los 5 días siguientes a la finalización del acto del Juicio Oral. El Juez de lo Penal podrá dictar Sentencia oralmente en el acto del Juicio documentándose el fallo mediante la fe del Secretario o en el anexo del acta sin*

manifiesto a ser posible de forma numérica cual es la exacta suma que los imputados y demás responsables deben hacer efectiva a la Administración. Debemos tener presente, de acuerdo con lo expuesto más arriba, que por el hecho de incorporarse al proceso penal, la cuestión resarcitoria, continua a merced de las partes, por lo que en todo caso el Juez o Tribunal sentenciador se verá vinculado a la hora de resolver, por las pretensiones por ellas ejercitadas en sus conclusiones definitivas, y ello bajo pena de incurrir en defecto de “extra petita” (dar más de lo pedido) o “ultra petita” (otorgar algo que no ha sido pedido por nadie).

Un problema que debemos plantearnos el de la relación entre la cantidad que se declare probada como defraudada a los efectos penales y la suma a cuyo resarcimiento o reintegración se deba condenar a los responsables. Si bien, como ya adelantamos en su lugar, en la práctica lo que realizan nuestros Tribunales es condenar en concepto de Responsabilidad Civil al pago de la cuota tributaria que consideran como defraudada, pueden plantearse varias cuestiones de matiz que como veremos acabarán siendo muy importantes. En primer lugar, debemos reseñar que en la descripción del tipo penal del Delito Fiscal, (Art.305 CP) no se hace referencia al concepto de deuda tributaria, sino únicamente al concepto de cuota tributaria defraudada. Por ello, y a los efectos punitivos, lo que deberá figurar de forma clara en la relación de hechos probados de la Sentencia es el importe de la cuota tributaria que ha quedado probado que el imputado ha defraudado, o como mínimo deberá declararse que el imputado ha defraudado una cuantía de cuota tributaria superior a la exigida por el tipo del artículo 305 CP, (quince millones actualmente). No obstante ello cuando lo que tenemos que estudiar es la resolución de la cuestión resarcitoria o reintegradora, también planteada en el procedimiento penal por Delito Fiscal, no podemos partir de la anterior declaración sobre cuota tributaria defraudada, sino o bien del de reparación de daños y perjuicios o del de deuda tributaria, (en función de la concepción que sostengamos).

En efecto, aun en el propio esquema de la posición sostenida por el TS, que considera que la defraudación da origen al nacimiento de Responsabilidad Civil, si lo que se pretende es la “reparación integral”, lo que deberemos computar es el daño y perjuicio sufrido por la Administración Tributaria que además de la estricta cuantía de cuota defraudada estará integrado por otros conceptos como puede ser la actualización de dicha cuantía en base al IPC desde el

perjuicio de la ulterior redacción de la quea con arreglo al apartado anterior. Si el Fiscal y las partes expresasen su decisión de no recurrir, el Juez en el mismo acto declarará la Firmeza de la Sentencia y se pronunciará previa Audiencia de las partes sobre la condena condicional. 3. La Sentencia no podrá imponer pena que exceda a la más grave de las acusaciones, ni condenar por delito distinto cuando este conlleve una diversidad de bien jurídico protegido o mutación sustancial del hecho enjuiciado.”

momento en que tuvo lugar la defraudación hasta la Sentencia, (o incluso como se efectúa por alguna sentencia en base al artículo 58.2.c)de la LGT⁶⁰⁰), y el interés legal del artículo 921 de la LEC⁶⁰¹. No obstante ello, ya tuvimos ocasión de poner de manifiesto en el Capítulo Tercero que no consideramos posible la equiparación desde el punto de vista cuantitativo entre el concepto de cuota tributaria defraudada, y el perjuicio en términos civiles sufrido por la Administración Tributaria como consecuencia de la defraudación, de una parte por la utilización en Derecho Tributario de métodos de cuantificación no admitidos en Derecho de Responsabilidad Civil, en segundo lugar, porque el concepto de cuota tributaria no integra generalmente toda la suma adeudada por el defraudador, y en última instancia todas las consecuencias del incumplimiento de la obligación tributaria se desarrollan en la órbita de esta, lo cual excluye la aparición de responsabilidad extracontractual.

De entender que los que ejecutamos es la propia deuda tributaria, en tal caso y como es lógico deberían incluirse todos los conceptos que en Derecho Fiscal integran la misma, como son la cuota, los intereses moratorios del la LGT (los cuales continuarían devengándose hasta el pago total), y los recargos de naturaleza no sancionatoria, aunque no las sanciones aplicables según el Derecho Tributario dado que las mismas no procederían en el proceso penal por imperativo del principio "ne bis in idem".

Expuesto lo anterior, debemos plantear otro factor de complicación que se origina, en la medida en que decidamos otorgar relevancia en el procedimiento penal por Delito Fiscal, para la reintegración a la Administración, de los principios civiles, o de Derecho Administrativo Tributario, según la concepción que queramos defender, sobre valoración de la prueba. No parece tener inconveniente la Doctrina mayoritaria en admitir que aun en el proceso penal principios de carácter garantista como el "in dubio pro reo", se limitan a las cuestiones represivas y no son de aplicar a las cuestiones civiles. No obstante ello los problemas de la anterior afirmación se plantean a la hora de hacerla viable desde el punto de vista práctico.

Superando la concepción actualmente mayoritaria, y desarrollando el esquema resultante de la posición que hemos defendido en este trabajo, lo que debería contener la Sentencia Penal, además de la declaración de hechos probados realizada a los estrictos fines de servir de antecedente a la

⁶⁰⁰ Como hemos dicho tampoco consideramos correcta esta solución desde el punto de vista técnico, dado que los intereses moratorios de la LGT, hacen referencia a una cuota tributaria, pero no están regulados para actualizar un perjuicio patrimonial desligado de aquella.

⁶⁰¹ Artículo que encuentra su correlativo en el 576 de la nueva LEC.

fundamentación de la imposición de la pena, sería en base a los datos obrantes en las actuaciones un cómputo o liquidación, con estrictos criterios tributarios de valoración de la prueba, en la medida en que la utilización de los mismos no implicase la toma en consideración de hechos desmentidos por la propia Sentencia de todas las cantidades que derivasen de los expedientes que habían sido incorporados al procedimiento penal, (excluyéndose obviamente las sanciones). Las cantidades que derivasen de la referida liquidación que como es lógico continuarían teniendo naturaleza tributaria, (conservando en consecuencia el carácter de crédito tributario), se ejecutarían en el propio proceso penal, pudiéndonos prevaler, de haber solucionado el problema de la interconexión entre las medidas cautelares adoptadas en el expediente administrativo y en el proceso penal, de las trabas de bienes efectuadas por la Administración Tributaria⁶⁰². Trayendo a colación lo expuesto en el Capítulo IV, la determinación de las personas a quienes se condenaría en la Sentencia en concepto de responsables tributarios (ya directos ya subsidiarios, ya solidarios ya en régimen de mancomunidad simple), se efectuaría en base a las normas tributarias sobre responsabilidad por participación en ilícito tributario⁶⁰³.

Por último y volviendo a nuestro derecho positivo, debemos poner de manifiesto que en el poco probable supuesto en que se dicte Sentencia absolutoria, por apreciar alguna de las eximentes previstas en el artículo 118 del Código Penal ya estudiadas en el Capítulo (III), de acuerdo con el artículo 119 el Juez o Tribunal "*procederá a fijar las Responsabilidades Civiles, salvo que se haya hecho expresa reserva de las acciones para reclamarlas en la vía que corresponda*". En este último caso no tendría tampoco lugar la reanudación del expediente administrativo, sino que firme que fuese la Sentencia se procedería a su ejecución en el proceso penal, en todo lo referente al pronunciamiento en materia de Responsabilidad Civil.

6.4.-Las sucesivas instancias.

Aun en el supuesto en que la Sentencia sea absolutoria, no tendrá lugar de inmediato el levantamiento de la suspensión del procedimiento administrativo, toda vez que deberá esperarse a la firmeza de la misma. De este modo contra las Sentencias dictadas por los Jueces de lo Penal cabrá interponer recurso de Apelación ante la Audiencia Provincial, contra las que dicte la Audiencia

⁶⁰²Igualmente en la sentencia se plantearía el problema al que hemos hecho referencia en el capítulo III, de la aplicación retroactiva de la ley penal favorable al reo, únicamente a los fines de determinar si hay o no delito. Lo anterior obligaría igualmente a tomar en consideración varios regímenes fiscales en una única sentencia.

⁶⁰³Ello una vez superada la confusión existente en los artículos 38 y 40 LGT entre el problema de la autoría y participación en infracción tributaria, y responsabilidad por participación en acto ilícito

Provincial, cabrá interponer Recurso de Casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo. Paralelamente contra las Sentencias dictadas por el Juzgado Central de lo Penal cabrá interponer recurso de Apelación ante la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, y contra las Sentencias que dicte la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional cabrá interponer Recurso de Casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo⁶⁰⁴.

Durante la tramitación de los respectivos recursos no se procederá a la ejecución de la Sentencia (salvo que se solicite de acuerdo con el artículo 385 de la LEC ejecución provisional). No obstante ello, el Tribunal Sentenciador, acordará a instancia de parte, sobre el mantenimiento de las medidas cautelares adoptadas tanto en lo relativo a la situación personal de los ya condenados, como respecto del mantenimiento o no de todas las medidas cautelares acordadas respecto de todos los demás responsables en materia civil.

A pesar de las distintas posibilidades expuestas, el supuesto más habitual será que quien haya conocido de la causa sea el Juez de lo Penal. De acuerdo con el artículo 795 de la LECRIM, el recurso contra la Sentencia por él dictada, se deberá interponer en el plazo de 10 días, ante el propio Juez Sentenciador. Deberán fundamentarse ordenadamente todas las pretensiones, sobre quebrantamiento de las normas y garantías procesales, error en la apreciación de la prueba o infracción de precepto constitucional y legal. Entre dichas pretensiones se podrán encontrar todas aquellas que afecten a las cuestiones resarcitorias. Se puede asimismo solicitar la celebración de alguna diligencia probatoria que no hubiese podido practicarse o proponerse en el Juicio, por causas no imputables al recurrente, o que solicitada hubiese sido denegada de modo indebido, habiéndose efectuado la oportuna protesta.

De cada uno de los recursos interpuestos contra la Sentencia se dará traslado a las demás partes quienes por el plazo de 10 días podrán impugnar el recurso o adherirse. Seguidamente se elevará los autos a la Audiencia quien de no proponerse prueba resolverá en el plazo de 10 días. De haberse propuesto prueba, y ser esta admitida, o en el caso de que se considere por la Audiencia necesario se celebrará una Vista Oral, en la que se practicará la prueba propuesta y admitida. Seguidamente se oye las alegaciones formuladas por las partes. De acuerdo con el artículo 796.1 de la LECRIM, la

que como es lógico y según ha defendido Doctrina autorizada deberían regularse de modo independiente.

⁶⁰⁴Como pone de manifiesto Bernardo J. VARELA GÓMEZ, (“El recurso de apelación penal” Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 1997 Pg. 195), están legitimados para interponer recurso los que tengan la condición de parte, es decir, el Fiscal, el querellante particular, el actor civil, el procesado y demás responsables civiles, siempre que resulten perjudicados por el fallo de la Sentencia.

Audiencia debe dictar Sentencia en el plazo de 5 días a contar desde la Vista Oral, y sobre la misma no cabe otro recurso que el de revisión cuando proceda y el de anulación previsto en el artículo 797.2⁶⁰⁵ que se concede al reo condenado ausente. Resuelto el recurso de apelación se devolverán los autos al Tribunal Sentenciador para que proceda a su ejecución⁶⁰⁶.

7.-La ejecución de la Sentencia

7.1.-El título ejecutivo y la competencia para la ejecución.

Firme que sea la Sentencia, la misma será el título en virtud del cual deberá procederse a la ejecución de los pronunciamientos tanto punitivos como resarcitorios en ella contenidos. Para ello, de acuerdo con el artículo 985 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal será competente el Juzgado que la haya dictado⁶⁰⁷. Establece el artículo 989 que los pronunciamientos sobre Responsabilidad Civil serán susceptibles de ejecución provisional con arreglo a lo dispuesto en el artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. No obstante lo anterior, y toda vez que dicha norma procesal exige el afianzamiento, y que ha existido la posibilidad de adoptar medidas cautelares para evitar la distracción de bienes por parte del condenado, en el concreto supuesto del Delito Fiscal, dicha posibilidad tiene muy poca utilidad. En todo caso y de acuerdo con el referido artículo 385 de la LEC *“Para que proceda la ejecución provisional habrá de instarla la parte apelada dentro del plazo de seis días contado a partir de la notificación de la resolución admitiendo el recurso de apelación, dentro de cuyo plazo habrá de ofrecer la constitución de fianza, con exclusión de la personal, o aval bancario para responder de lo que se perciba y de los daños, perjuicios y costas que ocasionare a la*

⁶⁰⁵Dice el artículo 979, redactado conforme a la LO 7/1988 de 28 de diciembre que: *“1. En cualquier momento en que comparezca o sea habido el que hubiere sido condenado en ausencia, conforme a lo dispuesto en el párr. segundo apartado 1 art. 793, le será notificada la sentencia dictada en primera instancia o en apelación a efectos de cumplimiento de la pena aún no prescrita. Al notificársele la sentencia se le hará saber su derecho a interponer el recurso a que se refiere el apartado siguiente, con indicación del plazo para ello y del órgano competente. 2. La sentencia dictada en ausencia, haya sido o no apelada, es susceptible de ser recurrida en anulación por el condenado en el mismo plazo y con iguales requisitos y efectos que los establecidos en el curso de apelación. El plazo se contará desde el momento en que se acredite que el condenado tuvo conocimiento de la sentencia.”*

⁶⁰⁶De acuerdo con el artículo 796.2 de la LECRIM *“Cuando la Sentencia apelada sea anulada por quebrantamiento de una forma esencial del procedimiento, el Tribunal sin entrar en el fondo del fallo, ordenará que se reponga el procedimiento al estado en que se encontraba en el momento de cometerse la falta, sin perjuicio de que conserven su validez todos aquéllos cuyo contenido sea idéntico no obstante la falta cometida”.*

⁶⁰⁷No obstante ello, establece el artículo 986 de la LECRIM que *“La Sentencia dictada a continuación de la de casación por la Sala segunda del Tribunal Supremo, se ejecutará por el Tribunal que hubiese pronunciado la Sentencia casada, en vista de la certificación que al efecto le remita la referida Sala.”*

otra parte. El Juez habrá de resolver sobre la ejecución provisional y la suficiencia de la garantía en los seis días siguientes, y la fianza o el aval habrán de constituirse dentro del tercer día a partir de la resolución, incluso cuando el Juez exija que se complemente la garantía ofrecida.” No parece que la normativa reproducida haya tomado en consideración, su aplicabilidad al delito fiscal⁶⁰⁸, así como la posibilidad de que quien solicite la ejecución provisional de la sentencia, en su condición de apelada sea la Administración Tributaria. Por ello, en este supuesto creemos que en ningún caso debería exigírsele fianza.

Cuando entre en vigor la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, la remisión contenida en el artículo 989 de la LECRIM, deberá entenderse como realizado a los artículos 524 y siguientes de la nueva ley procesal, los cuales en esta materia parten de la admisión como regla general de la ejecutividad de las sentencias recaídas en primera instancia, sin exigir ni siquiera la prestación de caución, admitiéndose únicamente la oposición a la ejecución provisional⁶⁰⁹.

Aun en el supuesto en el que se admitiese la posición que hemos defendido, de mantener inalterada la naturaleza de la cuota tributaria, no consideramos adecuado que la ejecución del pronunciamiento de las sentencia en lo relativo a la reintegración a la Administración de la cuota defraudada se encomiende a la Administración Tributaria, y ello por la razón de que entre los pronunciamientos de la sentencia condenatoria por delito fiscal figurará el de la multa del tanto al séxtuplo, el cual en todo caso deberá ser ejecutado por el órgano penal decisor. Por ello, en el caso de que se otorgase competencia a la Administración Tributaria para la ejecución del pronunciamiento relativo a la reintegración de la cuota tributaria defraudada, no haríamos sino dar pie a la existencia de una dualidad de cauces procedimentales que necesariamente se habían de producir interferencias entre si.

7.2.-Procedimiento de ejecución.

Como pone de manifiesto ASECIO MELLADO⁶¹⁰, diferencia de lo que ocurre en la Ley de Enjuiciamiento Civil, la ejecución de la Sentencia Penal aun en lo relativo a los pronunciamientos

⁶⁰⁸La Circular de la Fiscalía General del Estado 1/1989, defendía la aplicabilidad general a todas las sentencias penales de la posibilidad de ejecución provisional de los pronunciamientos sobre responsabilidad civil, sin otros condicionamientos que los establecidos en la LEC.

⁶⁰⁹Dice el artículo 527 de la nueva LEC que “*Salvo en los casos a que se refiere el artículo anterior, quien haya obtenido un pronunciamiento a su favor en sentencia de condena dictada en primera instancia podrá sin simultanea prestación de caución, pedir y obtener su ejecución provisional conforme a lo previsto en los artículos siguientes.*”

⁶¹⁰“Ejecución del pronunciamiento civil de la Sentencia penal” La ejecución penal Tras la entrada en vigor del Código Penal de 1995. Ed. Ministerio de Justicia . Madrid 1998. Pg. 471.

sobre Responsabilidad Civil, tiene lugar de oficio. No se contiene una regulación completa del procedimiento de ejecución sino que lo que la realiza la LECRIM, es una remisión a la LEC en todo lo referente a la ejecución de los pronunciamientos sobre cuestiones pecuniarias (en los artículos 614 y 984), en todo lo no expresamente regulado en ella⁶¹¹. La remisión como es lógico desde su entrada en vigor deberá entenderse realizada a la nueva Ley, y en concreto a su Libro III “De la ejecución forzosa y de las medidas cautelares”, que mejorando la sistemática de su antecesora, incluye una regulación expresa de los referidos problemas de modo general, para el conjunto de procesos.

Como regla general en el supuesto del Delito Fiscal, deberá haber quedado acreditado a lo largo de las distintas fases del proceso el importe de la cuantía defraudada, por lo que la liquidación de la suma a pagar será relativamente sencilla⁶¹². Ahora bien, debemos plantearnos una cuestión en materia de intereses de demora que se resolverá en un sentido o en otro en función de que entendamos que la cuota tributaria defraudada en el procedimiento penal continua manteniendo su autentica naturaleza (supuesto en el cual serían de aplicar las reglas sobre intereses moratorios del artículo 58.2.c) de la LGT), o si entendemos que la cuota tributaria en el proceso penal se convierte en Responsabilidad Civil, supuesto que únicamente y en ausencia de otra previsión sería de aplicar los intereses legales del artículo 921 de la LEC de 1881, o 576 de la nueva Ley⁶¹³ (y en su caso la actualización en base al IPC).

⁶¹¹Dice el artículo 614 de la LECRIM *“En todo lo que no esté previsto en este título los Jueces y Tribunales aplicarán lo dispuesto en la legislación civil sobre fianzas y embargos”*. Por su parte, el artículo 984 establece que *“Para la ejecución de la Sentencia, en cuanto se refiere a la reparación del daño causado en indemnización de daños y perjuicios, se aplicarán las disposiciones establecidas en los artículos 927 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 738 de la misma Ley”*.

⁶¹²No obstante lo anterior, y toda vez que puede que en el fallo de la Sentencia no se establezca una condena por cuantía líquida, (aunque si deberá contenerse necesariamente las bases de la indemnización procedente), el artículo 798 en referencia al “Procedimiento Abreviado para determinados Delitos”, prevé un cauce procedimental especial para la liquidación de condenas en fase de ejecución, según el cual: *“Tan pronto como sea firme la Sentencia, se procederá a su ejecución por el Juez o por la Audiencia que la hubiere dictado, conforme a las disposiciones generales de la Ley, observándose las siguientes reglas: 1º Si no se hubiere fijado en el fallo la cuantía indemnizatoria, cualquiera de las partes podrá instar, durante la ejecución de Sentencia, la práctica de las pruebas que estime oportuno para su precisa determinación, de cuya pretensión se dará traslado a las demás para que en el plazo común de DIEZ días pidan por escrito lo que a su Derecho convenga. El Juez o Tribunal rechazará la práctica de pruebas que no se refieran a las bases fijadas en la Sentencia. Practicada la prueba, y oídas las partes por un plazo común de cinco días, se fijará mediante auto, en los cinco días siguientes, la cuantía de la Responsabilidad Civil. El auto dictado por el Juez de lo Penal será apelable ante la Audiencia respectiva”*.

⁶¹³Cuyo apartado primero dice que *“Desde que fuere dictada en primera instancia, toda sentencia o resolución que condene al pago de una cantidad de dinero líquida determinará a favor del*

El procedimiento de ejecución será el siguiente: en el supuesto en que no se hayan adoptado medidas cautelares en fase de instrucción, se procederá en primer lugar al embargo de bienes⁶¹⁴. Dice el artículo 585 de la nueva LEC que “*Despachada le ejecución se procederá al embargo de bienes conforme a lo dispuesto en la presente Ley, a no ser que el ejecutado consignare la cantidad por la que esta se hubiere despachado, en cuyo caso se suspenderá el embargo*”. Entre las novedades introducidas en la nueva regulación se encuentra el requerimiento al ejecutado previsto en el artículo 589, a fin de que manifieste relacionadamente bienes y derechos suficientes para cubrir la cuantía de la ejecución, (y ello con los oportunos apercibimientos y sanciones para el supuesto de desobediencia al referido requerimiento, incrementándose asimismo la intervención de oficio por parte del tribunal). El orden para proceder al embargo se encuentra en la nueva regulación en el artículo 592 (artículo que viene a reemplazar al 1447 de la LEC de 1881). En el apartado primero del referido artículo abandonando la rigidez de la legislación precedente, se establece que a la hora de proceder al embargo de bienes, deberá tenerse en cuenta la facilidad para su enajenación, y la menor onerosidad para el ejecutado. A continuación se establece una lista que deberá tomarse en consideración cuando sea imposible atender a los anteriores criterios⁶¹⁵, lista que no difiere en gran medida de la contenida en el tradicional artículo 1447. En lo referente a los límites a la embargabilidad, los artículos 605,606, 607 y, vienen a sustituir los antiguos 1448 y 1449, de los que no difieren esencialmente.

La ejecución de la Sentencia tenderá lugar respecto de los bienes de los condenados como responsables directos. Si los mismos no pagan y no pueden realizarse sus responsabilidades por vía de ejecución forzosa, se procederá a ejecutar dichas responsabilidades sobre el patrimonio de los condenados con carácter subsidiario, previa declaración de insolvencia de aquellos. No obstante lo

acreedor, el devengo de un interés anual igual al interés legal del dinero incrementado en dos puntos o el que corresponda por pacto de las partes o por disposición especial de la Ley”.

⁶¹⁴ Sin necesidad de efectuar previo requerimiento de pago de acuerdo con el artículo 580 de la nueva LEC toda vez que ya poseemos un título judicial.

⁶¹⁵ Dice el artículo 592 de la nueva LEC que “*1. Si el acreedor y deudor no hubieren pactado otra cosa, dentro o fuera de la ejecución, el tribunal embargará los bienes del ejecutado procurando tener en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el ejecutado. 2. Si por las circunstancias de la ejecución resultase imposible o muy difícil la aplicación de los criterios establecidos en el apartado anterior, los bienes se embargarán por el siguiente orden: 1º Dinero o cuentas corrientes de cualquier clase. 2º Créditos y derechos realizables en el acto o a corto plazo, y títulos, valores u otros instrumentos financieros admitidos a negociación en un mercado secundario oficial de valores. 3º Joyas y objetos de arte. 4º Rentas en dinero cualquiera que sea su origen y la razón de su devengo. 5º Intereses, rentas y frutos de toda especie. 6º Bienes muebles o semovientes, acciones títulos o valores no admitidos a cotización oficial y participaciones sociales. 7º Bienes inmuebles. 8º Sueldos salarios pensiones e ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas. 9º Créditos, derechos y valores realizables a medio y largo plazo. 3. También podrá decretarse el embargo de empresas cuando atendidas todas las circunstancias resulte preferible al embargo de sus distintos elementos patrimoniales.*”

anterior, y como pone de manifiesto FONT SERRA⁶¹⁶ los bienes que se realizan si ha habido embargo son siempre los embargados o los que han sido ofrecidos como fianza aunque pertenezcan a un tercero, sin necesidad de previa excusión del patrimonio de los directamente responsables ya que el fiador judicial, según prescribe el artículo 1856 CC, no puede pedir la excusión de los bienes del deudor principal.

El procedimiento para la realización de bienes, de acuerdo con la LEC de 1881 es el previsto en el título XV del Libro II de la LEC (que regula el Juicio Ejecutivo). En la nueva regulación, el referido problema se encuentra regulado en el capítulo IV del Libro III, "Del procedimiento de apremio", cuya normativa se aplicará supletoriamente, como ya adelantamos a la ejecución penal, ante la ausencia de normas específicas en la LECRIM, o la insuficiencia de las mismas. En definitiva y como regla general, los bienes serán sacados a pública subasta y con el importe obtenido se hará frente a las responsabilidades del condenado. No obstante lo anterior, es de destacar que en vistas a superar los problemas derivados de la falta de eficacia de la legislación tradicional, en la nueva normativa se contemplan varias medidas innovadoras en nuestro Ordenamiento Jurídico, como la posibilidad de que el ejecutante y el ejecutado realicen un convenio sobre el modo más eficaz para realizar el bien (Art.640), la posibilidad de que la realización del bien embargado tenga lugar a través de una persona o entidad especializada, (Art. 641), o la regulación expresa y detallada de la posibilidad de que el pago de la deuda ejecutada tenga lugar a través de la cesión de los bienes o empresas embargadas en administración.

7.3.-Posibilidad de que se planteen específicos problemas derivados del carácter privilegiado del crédito tributario.

Una de las cuestiones que ya se nos ha planteado más arriba, y que nos reaparece de nuevo en este momento es la de si cuando el resarcimiento de la deuda tributaria tiene lugar en el proceso penal, el crédito conserva el carácter privilegiado, y en definitiva puede prevalerse de las garantías previstas en los artículos 71,72,73,74,75 y 76 de la LGT⁶¹⁷. Ana MUÑOZ MERINO⁶¹⁸ quien

⁶¹⁶Obra citada, Pg. 145.

⁶¹⁷La sección V del Capítulo V de la LGT regula las garantías del crédito tributario en los siguientes términos: "Artículo 71 La Hacienda pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 63 y 74 de esta ley. Artículo 72 1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a

realiza una clasificación tripartita de las referidas garantías, distinguiendo entre garantías personales, reales y procedimentales, pone de manifiesto las dificultades existentes en nuestro Ordenamiento Jurídico para elaborar una lista de créditos, incluyendo en la misma a los de naturaleza tributaria en vistas a determinar en que situación concreta se encontrarían los acreedores, tanto ante un proceso de ejecución singular como en los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos, dado lo disperso de la legislación y las contradicciones existentes en la misma. Ante tal situación ha sido la jurisprudencia la que a medida en que se le han ido presentando los diversos supuestos ha debido fijar el alcance de los referidos privilegios tendentes a reforzar la efectividad del crédito tributario, no obstante lo cual tampoco puede presumir de haber llegado a soluciones uniformes⁶¹⁹. En realidad nos encontramos ante otro de los “agujeros

beneficio de inventario establece el Código Civil. 2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo. Artículo 73 En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior. Artículo 74 1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles. 2. Siempre que la Ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, la que se hará constar por nota marginal de afección en los Registros públicos. Artículo 75 La Hacienda pública tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías que se presenten a despacho y exacción de los tributos que graven su tráfico o circulación por el respectivo importe del crédito liquidado de no garantizarse de forma suficiente el pago del mismo. Artículo 76 Cuando se acuerde el fraccionamiento o aplazamiento en el pago de la deuda tributaria conforme autoriza el art. 61 de esta ley, el Estado, las Provincias y los Municipios podrán exigir que se constituya a su favor aval bancario, hipoteca o prenda sin desplazamiento u otra garantía suficiente.”

⁶¹⁸“Privilegios del crédito tributario, el derecho de prelación general”, Ed. Aranzadi Pamplona 1996. Pg.43.

⁶¹⁹En la TS 1ª de 26 de marzo de 1991 Pte. Ortega Torres Ref. ED. 91/3267, el TS aborda la ardua labor de intentar coordinar el contenido del artículo 71 con otros preceptos sobre concurrencia de créditos al exigir la anotación preventiva de embargo para que la Administración Tributaria pueda hacer valer su derecho. Dice Así: “Segundo: Ya esta Sala declaró en Sentencia de 20-4-87, que “la prelación del crédito que sostiene la Abogacía del Estado, en la tercera de mejor derecho ejercitada, no es atendible, ya que el precepto invocado en apoyo de la preferencia que en el motivo de casación se postula, Art. 71 de la Ley General Tributaria, si bien es cierto que al decir escuetamente que la Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, de prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real, debidamente inscrito con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en

negros”, existentes en nuestro Ordenamiento Jurídico, igualmente en el contexto de una materia que afecta a varios subsectores del Ordenamiento Jurídico, cada uno de dichos subsectores aporta su propia solución sin atender a una búsqueda de una solución global.

No pretendemos, dado que no es objeto de este trabajo, el descifrar el jeroglífico contenido en los artículos 1921 a 1929 Cc. y concordantes (más bien y discordantes podríamos decir), en materia de prelación de créditos, en vistas a determinar el lugar en que prevalecería o se haría efectivo el crédito tributario en un supuesto de concurrencia de créditos cualquiera que fuese el marco procesal en que se plantease, ni tampoco el esclarecer la normativa sobre prelación de créditos contenida en el Código de Comercio y en el Estatuto de los Trabajadores. No obstante ello, y en la línea de nuestro trabajo sólo podemos extraer la conclusión de que debemos estar a las duras y a las maduras. Si realizamos una ficción para entender que existe Responsabilidad Civil donde no la hay, no podemos luego invocar unos privilegios del todo inoperantes en el Derecho de Responsabilidad Civil⁶²⁰. Por el contrario de entender que lo que tiene lugar en el proceso penal es la propia ejecución de una deuda tributaria, deben establecerse los mecanismos para que los referidos privilegios alcancen toda su eficacia.

los arts. 73 y 74 de esta Ley, establece, en principio, la preferencia de la Hacienda Pública... frente a los restantes acreedores sin consideración alguna a la fecha del crédito de aquélla ni a la de éstos, no lo es menos que este privilegio general que, prima facie, consagra el Art. 71 de la Ley General Tributaria, sufre la importante restricción que impone el Art. 132 de la misma Ley al puntualizar que el Estado, las provincias y los municipios tendrán derecho a que se practique anotación preventiva de embargo de bienes en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por el ejecutor competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo y el alcance previsto en el Art. 44 LH, norma que, inevitablemente, entra en colisión con aquélla otra en la que busca apoyatura... la Administración General del Estado", y añade la Sentencia que, "teniendo que constar registralmente, mediante anotación de embargo, el crédito de la Hacienda con el alcance previsto en el Art. 44 LH, precepto que remite el Art. 1.923 CC, a efectos de preferencia para el cobro del crédito, ha de concluirse en que, fuera de los casos de los arts. 73 y 74 de la Ley General Tributaria, ajenos al presente, la anotación preventiva por débitos queda sometida a la normativa del núm. 4 de este precepto CC y no a la preferencia general que parece derivarse del texto del Art. 71 de la Ley General Tributaria, por fuerza de la anteposición que merece la normativa que contiene el principio restrictivo inherente a los privilegios y a la Doctrina de esta Sala de la que son muestra las SS de 29-11-62, 31-1-74, 10-11-76 y 17-3-78 ". La Doctrina Jurisprudencial expuesta fue reiterada en la Sentencia de 3-5-88, expresiva de que, en relación a los tributos no protegidos por hipoteca legal tácita, "ninguna razón o elemento interpretativo permite entender que la eficacia de la anotación registral de embargo desaparece ante los créditos del Estado posteriores no protegidos por el singular privilegio de la hipoteca legal tácita ".

⁶²⁰La conservación de los privilegios del crédito tributario es la razón que parece llevar a BALLARÍN ESPUÑA, (obra citada Pg.196), a considerar que en los supuestos en que se dicta Sentencia absolutoria por apreciación de la concurrencia de la excusa absolutoria, el Tribunal Sentenciador no debe proceder a resolver sobre la Responsabilidad Civil, sino que "los especiales privilegios del crédito Tributario", ("frente a los créditos privados" entre los que se encontraría en contenido en pronunciamiento de la Sentencia en materia de Responsabilidad Civil), obligan a la Hacienda Pública a la ejecución forzosa de la correspondiente deuda tributaria, y no al ejercicio de ninguna acción de tipo resarcitorio.

8.-Propuestas de modificaciones técnicas.

Hemos desarrollado en los apartados anteriores un esquema que de acuerdo con nuestra opinión debería contribuir a racionalizar la solución otorgada por nuestro Ordenamiento al problema de "la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal", el cual según lo expuesto debería ser planteado como un problema de "ejecución de la deuda tributaria en el proceso penal". Tan sólo nos queda el articular desde el punto de vista técnico la solución que hemos planteado como una solución teórica. Al no existir en nuestro ordenamiento jurídico una Ley Especial sobre fraude fiscal o un Código sobre Tributos, la adopción de la concepción en estas páginas defendida, se presenta en cierto modo compleja, por implicar la reforma de diversos textos normativos⁶²¹. No obstante ello, insistimos en que el lugar donde se encuentre una determinada regulación no constituye ningún obstáculo siempre y cuando exista coordinación entre los distintos bloques normativos y se tenga claro que es lo que se pretende con una determinada reforma.

Comenzando con los aspectos sustantivos, y respetando la tradición legislativa española que mantiene la regulación del delito fiscal en el Código Penal, (a diferencia de lo que ocurre con el delito de contrabando, cuya tipificación se encuentra en una ley especial), creemos que la técnica a adoptar no es la de la introducción de un título o un capítulo en el Libro Primero, del Código Penal o en la LECRIM o LOPJ, sino que al igual que se realiza, en el supuesto de las consecuencias civiles de determinados delitos distintas a la Responsabilidad Civil⁶²², bastaría con introducir un nuevo apartado al artículo 305 CP, según el cual *"En los supuestos de Sentencia condenatoria procederá el Tribunal a declarar el importe de la deuda tributaria del que responderán cada uno de los condenados así como los demás responsables tributarios, que hayan sido llamados al Juicio, ejecutándose dichas Responsabilidades en el procedimiento penal, en base a la declaración de la Sentencia."* Como es lógico el único título en virtud del cual se iniciaría la ejecución sería la

⁶²¹Por ello, no creemos desacertado el plantear la elaboración de un código o ley especial en donde todos los problemas relacionados con la delincuencia económica sean regulados de forma conjunta. Entre otras ventajas, la elaboración de la referida normativa obligaría a dar una solución expresa el problema que ahora nos enfrentamos, evitando además que su estudio constituyese un problema marginal debido al gran número de materias implicadas, y al exceder como ocurre en la actualidad al objeto de una específica asignatura de las estudiadas en la carrera de Derecho.

⁶²²En tal sentido el artículo 193 CP establece que *"En las Sentencias condenatorias por delitos contra la libertad sexual además del pronunciamiento correspondiente a la Responsabilidad Civil, se harán en su caso los que procedan en orden a la filiación y fijación de alimentos."* En realidad en este artículo se esta otorgando competencia a la Jurisdicción Penal para resolver en la propia Sentencia Penal sobre cuestiones de las que ordinariamente conoce la Jurisdicción Civil. Se utiliza esta técnica por razones de eficacia práctica, e implica que las mismas deberán ser resueltas aplicando en la medida en que ello sea necesario normas de Derecho Civil.

Sentencia, no siendo necesario a diferencia de lo que ocurre en la LGT (Art.37⁶²³), un acto de derivación de la acción para exigir el pago de la deuda a los responsables, sino tan sólo la ordinaria declaración de insolvencia, de los responsables directos y principales declarada en ejecución penal por auto. Al haber sido llamados todos los responsables al proceso penal, tiempo habrían tenido de hacer valer sus derechos a través de los oportunos recursos⁶²⁴. Entre los motivos que se podrían alegar al recurrir la sentencia estaría la falta del presupuesto de la responsabilidad⁶²⁵.

Para el esquema que defendemos, deberíamos plantearnos el problema de la prescripción, o si se quiere y de un modo más específico, el problema de la articulación o coordinación entre el plazo que se estableciese para el delito y el plazo de prescripción que se estableciese para la obligación de pago de la deuda tributaria⁶²⁶. Tomando en consideración que la sencillez en la solución que adoptemos, será una de las cualidades que redundará en la aplicación práctica, nos parece una pena que a través de la reforma introducida por la Disposición final 1ª.1 y Séptima de Ley 1/1998 de 26 de febrero, se

⁶²³Dice el artículo 37 de la LGT que “1. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente. 2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. 3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones. El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente. 4. En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal. Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el art. 127 de esta ley y la deuda le será exigida en vía de apremio. 5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto. 6. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.”

⁶²⁴Respecto de aquellos responsables que no fueren llamados al proceso penal, una vez concluido este, y si la deuda tributaria no se encontrase prescrita o no hubiese sido pagada, la misma debería ejecutarse por los trámites previstos en la LGT, (vía de apremio). En este ulterior procedimiento administrativo debería respetarse la declaración de hechos probados efectuada por la sentencia penal. En ningún caso sería admisible que un procedimiento penal y un procedimiento administrativo, respecto de deudas conexas coincidiesen en el tiempo, aun en el supuesto en que las respectivas acciones fuesen dirigidas contra personas distintas.

⁶²⁵Por el contrario al recurrir el auto en el que se acordase el hacer efectivas las responsabilidades sobre el patrimonio del condenado en la sentencia con carácter subsidiario, y toda vez que la existencia o no del presupuesto de la responsabilidad ya habría sido definitivamente fijado únicamente podría alegarse la solvencia del condenado como deudor principal o directo.

⁶²⁶Como ya dijimos a nuestro entender y en el actual sistema, la prescripción del delito y la prescripción de la deuda tributaria operan de modo autónomo, es decir no prescribe el delito por el hecho de que prescribe la deuda si no concurren las circunstancias exigidas en el Código Penal para la prescripción delictiva.

haya rebajado de 5 a 4 años el periodo de prescripción, “el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”. En efecto, según lo preceptuado en el artículo 131 del CP prescriben “A los cinco los restantes delitos graves”, (entre los que se encontraría el Delito Fiscal, que como vimos tiene señalada la pena de prisión de 1 a 4 años y multa del tanto al séxtuplo). Así de acuerdo con la normativa anterior, aunque sólo fuese por casualidad, existía coincidencia entre el plazo de prescripción del delito y el periodo en el que la Administración podía efectuar la liquidación del impuesto y en consecuencia reclamar el pago del mismo si previamente no había sido liquidado. La equiparación del periodo de prescripción delictiva y periodo de prescripción de la deuda tributaria defraudada, (así como las causas de su interrupción), ayudaría mucho a la coordinación tanto entre las dos acciones ejercidas en el proceso penal como a la propia coordinación entre la actuación de la Administración Tributaria y la Jurisdicción Penal.

En lo referente a la determinación de las personas a quienes debería considerarse como responsables del pago de la deuda tributaria defraudada, o lo que es lo mismo del presupuesto de la responsabilidad, dicho problema debería estar regulado en la LGT, y la solución adoptada debería coincidir o incluso identificarse, con la regulación que es de aplicar en los supuestos de responsabilidad tributaria por participación en acto ilícito (actuales artículos 38 y 40 LGT). No obstante ello, ya tuvimos ocasión de poner de manifiesto algunas de las deficiencias técnicas que presentan dichos artículos, pues en ellos se diluye el problema de la autoría y participación en infracciones tributarias y el problema de la responsabilidad por participación en acto ilícito, y se adopta un sistema de responsabilidad en la sociedad que no es admisible ni desde el punto de vista teórico, puesto que se aprecia elemento subjetivo de la infracción en una persona distinta de aquélla a la que se sanciona, ni desde el punto de vista práctico, puesto que el hacer responder sólo de modo subsidiario a los administradores constituye un beneficio injustificado.

No se nos mal entienda y lo que proponemos no es la modificación de la normativa de imputación de Responsabilidades en la LGT, para que la misma pueda caber en nuestro sistema. Con las mismas dificultades que hoy se utilizan los artículos 38 y 40 para regular el problema de la imputación de sanciones y de la responsabilidad, podrían aplicarse las referidas normas para regular la imputación de la obligación de reintegración de la deuda en el proceso penal. No obstante ello y dado que la propia Doctrina Tributarista pone de manifiesto la necesidad de modificar dichos preceptos por su falta de coherencia⁶²⁷, creemos que se debería aprovechar la ocasión para establecer una normativa que pudiese ser de aplicar tanto en los supuestos en que dicho acto ilícito fuese una infracción tributaria o un Delito Fiscal, pues en lo referente al pago a la Administración Tributaria nada justifica

⁶²⁷En tal sentido se pronuncia HERRERA MOLINA, obra citada Pg. 695.

una dualidad de normativas. De lo contrario no haríamos sino importar al problema que nos ocupa todos los defectos existentes en el sistema de Responsabilidad Civil en el delito, donde en realidad hay una dualidad de normativas para solucionar un único problema. Por lo tanto todo los trabajos en vistas a la reforma de la LGT deberían ampliar sus miras, y prescindir de desgajar la actuación administrativa y la actuación penal tendentes a la lucha contra el fraude fiscal, contemplando ambos problemas de forma unitaria, y ello independientemente de que se adopte la técnica de una ley especial sobre fraude fiscal, o de que se continúe con la actual técnica legislativa.

Deberíamos a continuación planteamos el problema del llamamiento de los responsables, que en nuestro esquema lo serían todos aquéllos que estableciese la LGT, al proceso penal. En principio no tenemos ningún inconveniente en aceptar el actual esquema de la LECRIM, en donde en materia de Responsabilidad Civil, aquéllos responsables civiles de los cuales es predicable responsabilidad criminal, son llamados de oficio al proceso, mientras, que si su responsabilidad es únicamente de tipo civil, su sujeción tiene lugar a instancia de parte. Si bien el sistema de los artículos 589 y 615 de la LECRIM, podría ser objeto de aplicación analógica en el proceso penal, al problema de la ejecución de la deuda tributaria, no estaría demás que se introdujese una mención expresa a dicha posibilidad. Serían la propia Administración Tributaria y el Ministerio Fiscal quienes deberían requerir del Órgano Jurisdiccional el llamamiento al proceso de los responsables Tributarios respecto de los cuales no fuese predicable Responsabilidad Criminal.

En lo referente al procedimiento de ejecución y para evitar mayores complejidades, todas las responsabilidades de tipo dinerario establecidas en la Sentencia deberían hacerse efectivas de acuerdo con el propio sistema de la LECRIM, que remite con carácter supletorio a la LEC⁶²⁸, y ello porque de acuerdo con lo expuesto no es admisible una devolución de la competencia a la administración tributaria para la ejecución por parte de la misma de los conceptos tributarios defraudados, ya que el procedimiento que en tal supuesto se desarrollaría en la vía administrativa coincidiría cronológicamente con la ejecución de la multa que necesariamente debería tener lugar en el proceso penal, con lo cual se producirían interferencias. Si como es de desear en la Sentencia se ha fijado el importe líquido de las responsabilidades de cada condenado, no debe presentarse ningún problema. No obstante la solución adoptada debe regularse de modo expreso, sobre todo en lo relativo a la coordinación entre actuación administrativa y judicial.

En el anterior sentido, y toda vez que en nuestro esquema la deuda tributaria aun en el proceso penal continua manteniendo su naturaleza, y dado que posiblemente para garantizar el pago de la misma y

⁶²⁸Normativa sobre el Juicio Ejecutivo, en la LEC de 1881, y Libro III en la nueva LEC.

en fase administrativa se hayan adoptado medidas para asegurar su realización, podríamos plantearnos la posibilidad de crear algún mecanismo que nos permitiese prevalemos de aquéllas medidas cautelares adoptadas en el procedimiento administrativo en el propio procedimiento penal. Dicha posibilidad creemos no se plantea en el esquema mayoritariamente admitido en nuestra Jurisprudencia, dado que las medidas cautelares fueron adoptadas para asegurar una deuda tributaria, y en el procedimiento penal lo que se ejecuta es una Responsabilidad Civil. Lo anterior acaba suponiendo una total disfunción que como es lógico repercute en la ausencia de efectividad. Por ello, podría pensarse en la total asunción en el procedimiento penal, de las medidas cautelares de la vía administrativa. Dicha solución como es lógico debería preverse de modo expreso, haciéndose referencia en los respectivos mandamientos librados a los registros públicos, a la correlación existente entre el procedimiento administrativo en virtud del cual una determinada medida cautelar había sido adoptada y el procedimiento penal en virtud de la cual la garantía se ejecutaba. Posiblemente se plantease un problema por el distinto orden de proceder a los embargos previstos en la Ley General Tributaria y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, pero en la medida en que en el procedimiento penal no apareciesen nuevos bienes, o no se solicitase la alteración del orden del embargo por los interesados, podrían mantenerse las trabas durante todo el procedimiento penal, y luego procederse a la realización de dichos bienes de acuerdo con el orden establecido en la LEC. No obstante también es de destacar que no tiene sentido que el orden de proceder al embargo sea distinto en las diferentes ramas del Ordenamiento Jurídico. En este último sentido y como hemos tenido ocasión de ver más arriba, la nueva LEC, al haber flexibilizado las normas sobre orden de proceder en el embargo de bienes, introduciendo como criterios la facilidad en la realización y la menor onerosidad para el ejecutado, ha supuesto una sensible mejora, aunque no una solución definitiva, porque continua existiendo disparidad en la lista que opera con carácter subsidiario.

Por último, debemos destacar que en nuestro esquema a pesar de haber sido incorporado a una Sentencia Penal el crédito por la deuda tributaria pendiente de pago continua ostentando todos los privilegios que le otorgan los artículos 71, a 76 de la LGT.

CONCLUSIONES

Del trabajo llevado a cabo creemos que es posible extraer las siguientes conclusiones:

Capítulo I

I.- En el estudio de la procedencia de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, confluyen la necesidad de enfrentarse a una serie de problemas que nuestro Ordenamiento Jurídico viene arrastrando desde la codificación, como son la determinación de la naturaleza de la Responsabilidad Civil que deriva del obrar delictivo y el de las relaciones ilícito civil y penal, y los derivados del asentamiento de una figura delictiva, la del Delito Fiscal, que tan sólo recientemente ha tenido relevancia práctica.

II.- Por la razón de que el hecho que la origine sea constitutivo de delito y la misma sea depurada en el proceso penal, la Responsabilidad Civil en la que se incurre en el obrar delictivo, en nada se diferencia de la responsabilidad "aquiliana" o extracontractual, que se encuentra regulada en el artículo 1902 CC. Aun en el proceso penal le son de aplicar a dicho problema, el principio dispositivo y el de actuación a instancia de parte.

III.- La tipicidad penal ya no cumple la función de punto de conexión, que en base al artículo 1.092 remite a la normativa sobre Responsabilidad Civil del Código Penal. Con la supresión de la falta de daños por imprudencia del CP, queda totalmente desvinculada la tipicidad penal de la aplicación de los artículos 109 y siguientes del CP. De lo contrario, llegaríamos al absurdo de, o bien tener que fundamentar la indemnización acordada en las Sentencias en base a dos cuerpos normativos, en función de que los daños fuesen, estrictamente integrantes de la acción típica o no lo fuesen (y ello porque con ocasión de la comisión de actos delictivos es posible que se ocasionen daños que no puedan subsumirse en ningún precepto penal, lo que nos impediría aplicar los artículos 109 y Sg. del CP, que sólo hablan de hechos delictivos), o lo que todavía es peor, tener que remitir al ciudadano a la Jurisdicción Civil para la reclamación de los daños que no fuesen estrictamente ocasionados por "acciones previstas en el tipo penal". En definitiva lo que tiene lugar no es una relación entre los dos tipos de ilicitudes sino que el problema se centra en la competencia. Por ello lo que ocurre en el supuesto de la Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo es que se otorga