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

UNIVERSITAT POMPEU FABRA Biblioteca

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

A la tía Conchita
y a mis padres.

AGRADECIMIENTOS

Pablo Salvador Coderch

Montserrat Ballarín Espuña

Luis Rodríguez Vega

Vicente Conca Pérez

Joan Bardolet i Casas

A los funcionarios de los Juzgados

de Tremp, Cervera de Pisuerga y

Cazorla.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....Pg.7

PRESENTACIÓN.....Pg.9

CAPÍTULO I RESPONSABILIDAD CIVIL Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....Pg.13

1.-Planteamiento y localización del problema.....Pg.13

2.-La Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo en el Ordenamiento Jurídico Español.....Pg.14

2.1.- La Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo en nuestro sistema de fuentes.....Pg.14

2.2.- Relaciones entre Ilicitud Civil y Penal. El abandono de la "tipicidad penal", como punto de conexión determinante de la aplicación del bloque normativo sobre Responsabilidad Civil del Código Penal.....Pg.25

3.-El Delito Fiscal en Derecho Penal Español.....Pg.31

3.1.-Introducción del Delito Fiscal en España:.su aplicación práctica.....Pg.31

3.2.-Bien jurídico protegido.....Pg.37

3.3.-Estructura delictiva.....Pg.41

a) Los sujetos del delito.....Pg.42

b) Conductas típicas.....Pg.45

c) El resultado.....Pg.48

d) La excusa absolutoria.....Pg.50

3.4.-Importancia de la concepción sobre los elementos estructurales del delito para el estudio de la de Responsabilidad Civil Pg.52

4.-Aspectos generales del tratamiento Legislativo, Jurisprudencial y Doctrinal del problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal.....Pg.53

4.1.-Tratamiento Legislativo.....Pg.53

4.2.-Solución aportada por la Jurisprudencia.....Pg.54

4.3.-Tratamiento Doctrinal de la cuestión.....Pg.57

CAPÍTULO II LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN DEFRAUDADA EN EL DELITO FISCAL: RESPONSABILIDAD "EX DAMNO" O RESPONSABILIDAD "EX LEGE". LA REALIZACIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN LAS DEFRAUDACIONES TÍPICAS.....Pg.63

1.-Responsabilidad Civil, Delito Fiscal y sistema español de fuentes de las obligaciones. Naturaleza civil o administrativa de la acción de reintegro de la suma defraudada en el Delito Fiscal. Posibilidad de que del incumplimiento "cualificado" de una obligación "ex lege", derive Responsabilidad Civil.....Pg.63

1.1.-Naturaleza jurídica y estructura de la obligación tributaria.....Pg.64

1.2.-Posibilidad de configurar las consecuencias del incumplimiento "cualificado" de la obligación tributaria como hecho generador de Responsabilidad Civil....Pg.69

1.3.-Posibilidad de que excluyendo la configuración de la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil, existan otros elementos que den lugar a su aparición....Pg.75

2.-La solución al problema en otros supuestos delictivos que presentan problemas conexos a los del Delito Fiscal....Pg.76

2.1.-La apropiación indebida....Pg.77

2.2.-El alzamiento de bienes y las insolvencias punibles....Pg.79

2.3.-La estafa....Pg.83

2.4.-El contrabando....Pg.85

2.5.-El impago de prestaciones económicas acordadas judicialmente....Pg.88

3.-Necesidad de encontrar un cauce procesal adecuado para la realización de la deuda tributaria en aquéllos supuestos en los que las defraudaciones sean constitutivas de delito....Pg.90

3.1.-La atribución de competencia a la Administración Tributaria para la ejecución de la deuda tributaria en aquéllos supuesta en los que las defraudaciones sean constitutivas de delito....Pg.91

a) La paralización del expediente administrativo durante la substanciación de la causa penal....Pg.92

b) La tramitación coetánea del expediente administrativo y el penal....Pg.94

3.2.-Posibilidad de otorgar competencia incidental a la Jurisdicción Penal para conocer de la ejecución de la deuda tributaria defraudada en el proceso penal, sin necesidad de alterar la naturaleza jurídica, para configurarla como Responsabilidad Civil....Pg.97

a) La competencia incidental de la Jurisdicción Penal y sus límites....Pg.97

b) Precedentes en Derecho Francés de atribución de competencia "Fiscal" a la Jurisdicción Penal....Pg.99

c) La posibilidad de que la Jurisdicción Penal pueda ser competente para conocer de la ejecución de una obligación tributaria....Pg.101

4.- Toma de posición y aclaración sistemática....Pg.102

CAPÍTULO III LA CUANTIFICACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA DEFRAUDADA, LA DEVOLUCIÓN INDEBIDAMENTE OBTENIDA, O EL INDEBIDO DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES. SU CONFIGURACIÓN COMO RESPOPONSABILIDAD CIVIL....Pg.107

1.-Los conceptos de cuota tributaria defraudada, devolución indebidamente obtenida, o el indebido disfrute de beneficios fiscales....Pg.107

1.1.-La defraudación en la cuota tributaria, en el ingreso de retenciones, o en las cantidades a ingresar a cuenta de retribuciones en especie....Pg.112

1.2.-La obtención indebida de devoluciones.....Pg.118

1.3.-La cuantía defraudada y el principio de retroactividad de la Ley Penal favorable al reo.....Pg. 119

2.-Relación entre la defraudación típica y el concepto de "daños y perjuicios" resarcibles en Derecho Civil.....Pg.122

2.1.-La reparación de los daños y perjuicios en Derecho Civil.....Pg.122

a) Los daños y perjuicios resarcibles.....Pg.122

b) Los límites de la responsabilidad.....Pg.131

a') La relación de causalidad e imputación objetiva.....Pg.131

b') La compensación de culpas.....Pg.134

2.2.-La cuantía defraudada como perjuicio originador de responsabilidad civil.....Pg.137

a) La identificación de la "cuantía típica" con el perjuicio patrimonial sufrido por la Administración.....Pg.137

b) Incidencia de las facultades de opción entre los distintos regímenes tributarios y del problema de la sucesión de regímenes fiscales, en la determinación del importe defraudado.....Pg.142

c) La trascendencia extrapenal del perjuicio derivado de la defraudación.....Pg.143

3.-Momento de la cuantificación y órgano que la realiza.....Pg.144

3.1.-Competencia para la determinación de la cuantía defraudada en los supuestos de Delito Fiscal.....Pg.144

3.2.-Valor de los expedientes instruidos por la Administración Tributaria en el proceso penal, y de la liquidación efectuada en vía administrativa.....Pg.146

4.-Aplicación a la determinación de la cuantía defraudada de los principios informadores del procedimiento, civil, penal y tributario sobre valoración de la prueba.....Pg.148

4.1.-Aspectos esenciales de la apreciación de la prueba en Derecho Civil.....Pg.150

4.2.-Aspectos esenciales de la apreciación de la prueba en el proceso y en el Derecho Penal. La cuestión civil en el proceso penal.....Pg.157

4.3.-La apreciación de la prueba en el Derecho Tributario. La valoración de la cuestión tributaria en el proceso penal.....Pg.164

a) La apreciación de la prueba en el procedimiento tributario de gestión.....Pg.165

b) La apreciación de la prueba en Derecho Administrativo Tributario Sancionador.....Pg.169

c) La valoración de la cuestión tributaria en el proceso penal.....Pg.170

a') La importancia de la prueba pericial.....Pg.170

b') La cuantificación de la cuota tributaria en la concepción del Tribunal Supremo.....Pg.173

c') La cuantificación de la deuda tributaria en vistas a su ejecución en el procedimiento penal. La superación de la concepción del TS.....Pg.177

CAPÍTULO IV PROBLEMAS EN LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDADES.....Pg.181

1.-Planteamiento de la cuestión.....Pg.181

2.-Las normas sobre imputación de Responsabilidad Civil en la Legislación Penal y el Delito Fiscal.....Pg.182

2.1.-Las personas civilmente responsables.....Pg.182

2.2.-Autoría y participación en el Delito Fiscal.....Pg.183

2.3.-Pluralidad de responsables criminales.....Pg.187

a) Las responsabilidades directas.....Pg.189

b) La responsabilidad subsidiaria.....Pg.190

c) El derecho de repetición entre responsables civiles.....Pg.191

2.4.-Responsabilidad Civil en el supuesto de concurrencia de determinadas eximentes.....Pg.191

a) La ausencia de imputabilidad.....Pg.192

a') La minoría de edad penal.....Pg.193

b') La concurrencia de anomalías psíquicas y la alteración de la percepción desde la infancia.....Pg.200

b) La ausencia de culpabilidad.....Pg.203

a') El estado de necesidad exculpante.....Pg.203

b') El miedo insuperable.....Pg.205

c') El error de prohibición.....Pg.206

2.5.- Los supuestos de Responsabilidad Civil subsidiaria.....Pg.207

a) La responsabilidad de padres y tutores.....Pg.209

b) La responsabilidad por los delitos cometidos por empleados, dependientes, representantes o gestores.....Pg.209

a') La responsabilidad subsidiaria de la persona jurídica por los delitos cometidos por sus administradores.....Pg.210

b') La responsabilidad subsidiaria del patrimonio del menor o incapaz por los delitos cometidos por su representante.....Pg.213

2.6.-La responsabilidad del que hubiere participado de los efectos del delito a título lucrativo.....Pg.214

3.-La imputación de responsabilidades tributarias por participación en hecho ilícito de acuerdo con la LGT, y su posible aplicación en el proceso penal.....Pg.215

3.1.-La imputación de responsabilidades tributarias por hechos ilícitos en Derecho Tributario.....Pg.217

a) Aspectos generales sobre la imputación de responsabilidades en la LGT: responsabilidad en la infracción y responsabilidad en la deuda derivada del ilícito tributario.....Pg.217

b) Estudio de los distintos supuestos de responsabilidad por participación en hecho ilícito previstos en la LGT.....Pg.221

a') La responsabilidad solidaria en las obligaciones tributarias de todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.....Pg.222

b') La responsabilidad en la sociedad.....Pg.223

c') La responsabilidad de las sociedades que integren el grupo en los supuestos de declaraciones consolidadas.....Pg.227

d') La responsabilidad subsidiaria de gestores de patrimonios en liquidación, y de los integrantes de las entidades referenciadas en el artículo 33 LGT.....Pg.228

3.2.-Las diferencias esenciales con las normas de imputación de responsabilidades del CP.....Pg.228

3.3.-La posibilidad de extrapolar las normas sobre imputación de responsabilidades de la LGT, a los supuestos en que la defraudación es delito.....Pg.230

CAPÍTULO V LA CUESTIÓN TRIBUTARIA EN EL PROCESO PENAL.....Pg.233

1.-El problema de la eficacia.....Pg.233

2.-La iniciación de la causa.....Pg.235

2.1.-El Delito Fiscal como delito perseguible de oficio.....Pg.235

2.2.-Las distintas formas de iniciación del procedimiento penal por Delito Fiscal.....Pg.237

2.3.- La prescripción. Coordinación entre los plazos de prescripción en Derecho Penal, Derecho Tributario y Derecho Civil.....Pg.240

2.4.-Efectos en el orden administrativo tributario de la iniciación del procedimiento penal.....Pg.244

a) Los procedimientos tributarios.....Pg.244

b) La paralización de los procedimientos administrativos tributarios.....Pg.247

3.-Las partes en el proceso penal por Delito Fiscal y su función.....Pg.252

3.1.-Las acusaciones.....Pg.253

a) La Administración Tributaria.....Pg.253

b) El Ministerio Fiscal.....Pg.255

c) La acción popular....Pg.256

3.2.-Las defensas....Pg.257

a) Los imputados y su responsabilidad....Pg.257

b) Los otros responsables y su llamada al proceso penal....Pg.258

4.-Especialidades en la instrucción....Pg.260

4.1.-Órgano competente para la instrucción....Pg.260

4.2.-Las diligencias de instrucción....Pg.261

5.-Las medidas cautelares. Necesidad de coordinar la adopción de medidas cautelares en vía administrativa y en vía penal....Pg.264

5.1.-Las medidas cautelares respecto de la Responsabilidad Civil en el proceso penal....Pg.264

5.2.-Conexión entre las medidas cautelares adoptadas por la Administración Tributaria y las que deban ser adoptadas en el proceso penal....Pg.268

6.-Especialidades en el Juicio oral y sucesivas instancias....Pg.272

6.1.-Competencia para el conocimiento de las causas por Delito Fiscal....Pg.272

6.2.-El desarrollo del acto del Juicio....Pg.275

6.3.-La Sentencia....Pg.276

6.4.-Las sucesivas instancias....Pg.279

7.-La ejecución de la Sentencia....Pg.281

7.1.-El título ejecutivo y la competencia para la ejecución....Pg.281

7.2.-Procedimiento de ejecución....Pg.282

7.3.-Posibilidad de que se planteen específicos problemas derivados del carácter privilegiado del crédito tributario....Pg.285

8.-Propuestas de modificaciones técnicas....Pg.288

CONCLUSIONES....Pg.293

BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA....Pg.303

JURISPRUDENCIA....Pg.309

ABREVIATURAS

ADC	Anuario de Derecho Civil
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AP	Audiencia Provincial
Art.	Artículo
CE	Constitución Española
CCJC	Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CC	Código Civil
CGI	Códe General des Impôts
CP	Código Penal
D	Decreto
ED	Editorial El Derecho
Ed.	Editorial
FJ	Fundamento Jurídico
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto Sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
J	Juzgado
L	Ley
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley O. sobre Financiación de Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECRIM	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
Pte.	Ponente
RD	Real Decreto
RDFHP	Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública
Rec.	Recurso
Ref.	Referencia
Rev.	Revista
RJ.	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
S	Sentencia
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
T	Tribunal
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

PRESENTACIÓN

Se pretende realizar en los cinco Capítulos que integran este trabajo, un estudio crítico sobre el problema de la Responsabilidad Civil en la figura del Delito Fiscal, en el Ordenamiento Jurídico Español. Nos enfrentamos al reto de intentar superar la complejidad derivada de la puesta en correlación de dos instituciones, que aun contempladas de modo independiente presentan difícil encaje en nuestro procedimiento penal. Si bien al primero de los problemas al que prestamos atención puede aplicársele el adjetivo de histórico, al tener sus orígenes en el propio momento de la codificación, el segundo de ellos, que afecta al Delito Fiscal, deriva más bien de su proceso de asentamiento y consolidación en nuestro Ordenamiento. Como veremos, no puede afirmarse que la modalidad delictiva que nos ocupa se encuentre consolidada en nuestro Derecho Penal, planteando el problema desde el punto de vista de la aplicación práctica.

Si hasta hace poco tiempo ni los civilistas, ni los penalistas, ni aun menos la Jurisprudencia tuvieron claro cual era la autentica naturaleza de la Responsabilidad Civil derivada de Delito, discutiéndose la dependencia o independencia entre la Responsabilidad Civil y la Penal, así como la diferencia o identidad sustancial entre la Responsabilidad "aquiliana" y la Civil derivada de Delito, difícil lo tenía el legislador cuando se vio en la labor de regular las consecuencias extrapenales del Delito Fiscal (sobre cuya naturaleza jurídica, estructura y elementos esenciales también existían acaloradas discusiones doctrinales), dado que se le exigía que diese una solución conjunta a dos problemas que no la tenían por separado. No obstante ello, en los últimos años se ha abordado con una mayor precisión técnica tanto por la Doctrina como por la Jurisprudencia el problema de la Responsabilidad Civil en el Delito, quedando clara cual es su autentica naturaleza, que no es otra que la de la Responsabilidad Civil "ex" artículo 1902 CC. En lo referente al Delito Fiscal, Jurisprudencialmente se ha ido abriendo camino la concepción patrimonialista del mismo, generalizándose la opinión que ante un delito de resultado lesivo nos encontramos.

La pluridisciplinaridad del problema que hemos decidido abordar, si bien supone la necesidad adentramos en sectores del Ordenamiento Jurídico muy dispares entre si, como el Derecho Civil, Penal, Tributario, y Procesal, no ha constituido obstáculo para la búsqueda de argumentos lo suficientemente sólidos desde el punto de vista doctrinal, y respetuosos con los principios que inspiran cada una de dichas ramas del Derecho, en vistas a dar solución a todas las concretas cuestiones que nos ha planteado nuestro objeto de estudio. Por lo demás creemos que los problemas que se originan en la práctica diaria en muchas ocasiones transcienden de lo resuelto por una rama del Ordenamiento, por lo que cualquier solución normativa adoptada, en su proceso de elaboración, y

trámite parlamentario debería contemplar la incidencia que puede tener en los distintos subsectores que lo integran.

No obstante lo anterior, la viabilidad de un trabajo pluridisciplinar implica una previa delimitación del objeto de estudio, ya que de lo contrario no conseguiríamos sino perdernos en el conjunto de cuestiones que cada rama del Ordenamiento Jurídico nos plantearía por separado, sin poder llegar a ninguna conclusión. Por ello nosotros y partiendo de que la cuestión a la que hemos querido dar solución es la de si en el delito fiscal tiene lugar la aparición de responsabilidad civil, o en otro caso la de cómo se articulan, (ya en el proceso penal ya fuera de él), las cuestiones de orden tributario conexas al delito, nos hemos adentrando en el Derecho Penal, en el Derecho Tributario, en el Derecho Civil y en el Derecho Procesal, profundizando tan sólo en aquellas cuestiones que trascienden o influyen en los referidos problemas, y dejando de lado otros que sin influir en nuestro concreto objeto de estudio, preocupan a la doctrina en cada uno de los referidos campos. La anterior delimitación como es lógico, no implica que se haya ignorado o desconocido el contenido de las distintas materias más o menos implicadas directamente, sino que simple y llanamente que se han aceptado como válidas las posiciones mayoritarias, sin entrar a cuestionarlas. Consideramos que en todo caso la solución que admitamos como adecuada para cada problema estudiado, debe ser la solución del Ordenamiento Jurídico y no la solución que en su caso aporte el Derecho Penal, el Derecho Civil o el Tributario, por ello su coherencia debe ser analizada globalmente.

En el caso de España la falta de coordinación entre soluciones adoptadas en distintos campos es un problema que trasciende del plano normativo, en el que nuestro legislador si bien ha hecho gala de una más que digna capacidad para aprobar textos legales coherentes intrínsecamente, y precisos desde el punto de vista técnico, se ha mostrado incapaz de abordar la interconexión entre los distintos sectores del Ordenamiento aun en el caso de que las distintas normas aprobadas afectasen a un único problema, para pasar a constituir un problema sociológico, sólo superable tomando como punto de partida el encuadre de los problemas en su contexto real. Si no se identifican los problemas, se aceptan abiertamente y se les llama por su nombre cualesquiera que aquellos sean, difícilmente podrá dárseles solución. De lo contrario, lo único que puede conseguirse es aplazarlos o esconderlos, y siempre volverán a reaparecer.

Desde el punto de vista metodológico, hemos tomado como punto de partida el estudio de tratados que desde una perspectiva general abordan el problema de la Responsabilidad Civil, y las consecuencias civiles del obrar delictivo, y a continuación nos hemos adentrado en el estudio del Delito Fiscal, para esclarecer las repercusiones extrapenales de esta modalidad delictiva. Para ello, además, hemos estudiado en detalle los escasos trabajos que con mayor o menor ambición y

pretensiones dogmáticas han abordado el problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, (o el problema de la ejecución de la deuda tributaria en los supuestos de obrar delictivo), sometiendo a crítica cada una de las distintas posiciones doctrinales, y contraponiéndolas a las soluciones adoptadas en otros Países. También hemos llevado a cabo un amplio estudio de la posición adoptada por nuestra Jurisprudencia, tanto al enfrentarse al delito fiscal, como al hacerlo a otras figuras que guardan conexión con aquél delito, sometiéndola a un análisis crítico. Como es lógico, en el estudio de las anteriores fuentes de documentación, nos habrá influido la visión práctica que nos proporcionan los casi cinco años que llevamos prestando servicio como Juez de Instrucción. Precisamente el conocer de primera mano los problemas que plantea la instrucción de delitos de naturaleza económica, es lo que nos ha hecho tener presente e incidir reiteradamente en la necesidad contemplar la viabilidad práctica de todas las soluciones propuestas.

Lo anterior nos ha permitido desarrollar un esquema de trabajo, en el que partiendo e de la exposición crítica de la solución que nuestro Ordenamiento Jurídico o mejor dicho nuestra jurisprudencia otorga al problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal (Capítulo I), hemos decidido someterla a una profunda revisión, dado que hemos considerado que la misma no se encontraba en armonía con la regulación que sobre fuentes de las obligaciones se contiene en nuestro Sistema Normativo. Por ello hemos dedicado un amplio apartado a la defensa del carácter "ex lege" de la obligación tributaria aun en el supuesto de que la realización o cumplimiento del objeto de la misma tenga lugar en el proceso penal, contraponiendo el Delito Fiscal a otras modalidades delictivas (Capítulo II). A continuación en los Capítulos III, IV y V, hemos respetado el esquema que deriva de la posición mayoritaria en nuestra Jurisprudencia, que admite la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, profundizando en el estudio de los problemas que han derivado de su articulación práctica. De este modo, el Capítulo III profundiza en el problema de la cuantificación de la cuota tributaria defraudada en el proceso penal y su configuración como Responsabilidad Civil. En el Capítulo IV, se hace referencia a los problemas que se plantean en la imputación de responsabilidades, y en el Capítulo V, se hace referencia a la articulación en el correspondiente marco procesal de las anteriores soluciones. Por último y de modo sintético se exponen las conclusiones del trabajo llevado a cabo.

No obstante el seguir el referido esquema, en los correspondientes apartados, hemos resaltado cada uno de aquéllos aspectos relevantes para la búsqueda de una solución alternativa, la cual a nuestro entender debe pasar por la ejecución de la deuda tributaria como tal en el propio proceso penal, prescindiendo de su configuración como Responsabilidad Civil. Si bien la solución a la que hemos llegado a través del estudio realizado, es distinta a la que sostiene la Jurisprudencia o a la que puede considerarse como mayoritaria en la Doctrina, lejos de implicar un cambio radical en la labor que

llevan nuestros Tribunales, su aplicación práctica no supondría sino la racionalización desde el punto de vista técnico de dicha labor, y en última instancia el hacer más eficiente la lucha contra el fraude fiscal.

CAPÍTULO I RESPONSABILIDAD CIVIL Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1.-Planteamiento y localización del problema.

Lo primero que debemos realizar al abordar el estudio de cualquier problema dentro de las disciplinas jurídicas, es localizarlo dentro de los distintos subsectores en los que se articula nuestro Ordenamiento, en vistas a analizarlo con mayor precisión. Dicha labor de localización o encuadre implica en el presente caso una especial dificultad de una parte por la pluridisciplinaridad de la materia que hemos decidido abordar, y de otra parte, porque posiblemente muchos de los problemas a los que tendremos que dar solución a lo largo de estas páginas, creemos que derivan precisamente de la inadecuada manera de entender los mismos.

Dado que en todos los casos en los que nuestros Tribunales han abordado el problema de las consecuencias extrapenales del Delito Fiscal lo han hecho en los pronunciamientos sobre Responsabilidad Civil derivada de delito, deberemos centramos en primer lugar precisamente en el estudio de las consecuencias civiles del obrar delictivo[1]. El artículo 109 CP no parece excluir la posibilidad de que pueda aparecer Responsabilidad Civil en ninguna modalidad delictiva, exigiendo como condición para ello la producción de **"daños y perjuicios"**. Por ello, deberemos profundizar en la estructura del Delito Fiscal, en el que hemos decidido empeñar nuestra atención dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, al considerar que dicha figura delictiva presenta una autonomía tanto dogmática como sociológica sobre todo al hablar de las consecuencias extrapenales, para ver si entre las consecuencias de dicho delito se encuentra la producción de "daños y perjuicios", si los mismos se identifican con la cuota tributaria defraudada, y si reúnen los requisitos para dar origen a la aparición de Responsabilidad Civil o Extracontractual. Creemos importante realizar el encuadre expuesto, ya que como veremos la mayor parte de los trabajos que han abordado la materia a la que ahora nos enfrentamos, han sido realizados por tributaristas[2], y en algunos de ellos posiblemente se

---

[1] A raíz de la entrada en vigor del Nuevo Código Penal de 1995, la Doctrina ha prestado atención a las repercusiones civiles del obrar delictivo, distintas a la de la Responsabilidad Civil. En tal sentido, IZQUIERDO TOLSADA, en su obra "Aspectos Civiles del nuevo Código Penal" (Ed. Dikinson. Madrid. 1997), ha planteado, problemas como la tutela del derecho de crédito en el proceso penal, las consecuencias en el derecho de propiedad de la imposición de algunas penas accesorias como el comiso, y las facultades de la Jurisdicción Penal de efectuar pronunciamientos en materia de filiación y alimentos, en supuestos de delitos contra la libertad sexual. Menos estudiado se encuentra el problema de las repercusiones de las acciones delictivas en el orden administrativo, (más allá de los estudios que se realizan sobre las interrelaciones entre los procedimientos penal, administrativo).

[2] Véase al respecto el apartado 4.4.3, de este mismo Capítulo.

hayan centrado los esfuerzos en cuestiones relevantes desde el punto de vista fiscal, prescindiendo de realizar un análisis riguroso desde el punto de vista técnico civil, dando por válidas cuestiones que en realidad no son pacíficas ni en la Doctrina ni en la Jurisprudencia[3].

Debemos tener claro que todas las instituciones requieren su tiempo de asentamiento y si para que se haya formado una Jurisprudencia consolidada sobre Responsabilidad Civil en el actuar delictivo, ha sido necesario el transcurso de más de cien años y miles de pronunciamientos del TS, cuando nos centramos en la concreta figura del Delito Fiscal, no podemos sino llegar a la conclusión de que la cuestión todavía deberá debatirse largo y tendido en la práctica, hasta que se consiga la unificación de criterios. De hecho el TS ha tenido oportunidad de pronunciarse en una treintena de ocasiones, entrando a resolver cuestiones de Responsabilidad Civil en 9 o 10, y de manera muy escueta, por lo que difícilmente puede entenderse que ninguna de las cuestiones que abordaremos en este trabajo sean llanas ni para la Doctrina ni para la Jurisprudencia.

En atención a lo a lo expuesto, y en definitiva dando al presente Capítulo un cierto carácter introductorio en la materia objeto de estudio, expondremos al final del mismo y de modo sintético, las soluciones que se han dado al problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, tanto en el derecho positivo, en la Jurisprudencia como en la Doctrina.

2.-La Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo en el Ordenamiento Jurídico Español.

2.1.-La Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo en nuestro sistema de fuentes.

Como pone de manifiesto Mª Paz ALONSO ROMERO[4], antes de que los penalistas comenzasen a elaborar la teoría del delito, pena y resarcimiento a las víctimas de los delitos ya eran conceptos que se encontraban delimitados en las decisiones de nuestros Tribunales[5]. No obstante ello, como en

---

[3]De este modo, como pone de manifiesto MONTES PENADES, ("La Responsabilidad Civil derivada de los delitos y faltas y de las costas procesales", en comentarios a Código Penal de 1995 de Vives Antón Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 1996, Pg. 571 y Sg.), con anterioridad a la entrada en vigor del Nuevo Código Penal, y en base al sistema que derivada de los artículos 19 y siguientes del antiguo texto del que parecía desprenderse que la Responsabilidad Civil era una consecuencia de la penal, la Doctrina discutió sobre cual era el autentico presupuesto de la Responsabilidad Civil "derivada de delito", si el propio delito o el daño, como parece entender de forma más clara el artículo 109 del Nuevo Código Penal. A pesar de ello, no parece que la anterior discusión haya servido para que nuestra Jurisprudencia se plantee seriamente la posibilidad de equiparar las consecuencias extrapenales de la acción típica del Delito Fiscal con el daño o perjuicio "ex artículo 109 CP". Precisamente a esa labor dedicaremos el Capítulo tercero de este trabajo.

[4]"Las penas pecuniarias en Castilla S. XIII-XVIII" Anuario de Historia del Derecho" 1985. Pg. 34 y Sg.

ocasiones en la práctica ambos tipos de medidas se materializan en reacciones jurídicas semejantes, tradicionalmente en los Ordenamientos jurídicos de nuestro entorno se ha acudido a una serie de elementos definitorios para diferenciar entre respuestas de uno u otro tipo, y aun así no siempre resulta pacífica cual es su autentica naturaleza[6]. De este modo suele ser admitido, que pena y indemnización son conceptos contrapuestos por los siguientes motivos: Mientras que la reacción penal: a) tiene carácter estrictamente personal[7], (lo que lleva a que no pueda hacerse responder por ella a terceras personas), no se transmite a los herederos y no es asegurable, b) encuentra su fundamento según las distintas posiciones doctrinales o bien en la justa retribución del mal cometido, o en la evitación de ulteriores conductas delictivas, en la reeducación del delincuente, o en todas las anteriores medidas a la vez, c) no es compensable y no se determina exclusivamente en función de los daños producidos, sino que en su determinación se tiene en cuenta tanto el desvalor de acción como el desvalor de resultado: la reacción civil, a') no es estrictamente personal, por lo que se puede responder por la conducta de terceras personas, es transmisible a los herederos y es asegurable, b')

---

[5]No obstante en los orígenes históricos de nuestro sistema de responsabilidad civil, el cual de acuerdo con la tradición romanista, debe buscarse en la "lex aquilina" del año 286 AJC. que regulaba la responsabilidad por toda clase de Daños "culposamente" causados a esclavos, animales o cosas inanimadas, cuya repercusión práctica se demuestra por el hecho de que se aplicó, tanto a los daños causados directamente,(Damnum corpore corpori dato), como analógicamente a los daños mediatos, (en este caso a través de la concesión por parte del Pretor de "actiones utiles"), la referida distinción no era clara ya que como pone de manifiesto Joan Miquel GONZALEZ DE AUDIACANA ("Instituciones de Derecho Privado Romano" PPU. Barcelona 1986.Pg. 410), el "damnum iniuria datum" era considerado como un delito civil, perseguible por tanto a instancias del ofendido. Dicha ausencia de delimitación entre responsabilidad civil y penal tiene lugar según Hans STOOL, (Penal purposes in the law of tort", The American Jurnal of Comparative Law. 1970. Vol XVIII. Pg.4.), actualmente en Derecho Anglosajón en el Law of Torts.

[6]En el vigente Código Penal por ejemplo podría plantearse algún problema de identificación en algunas de las medidas previstas en los artículos 127, 128 y 129 del Código Penal, (Título VI del Libro I, "De las consecuencias accesorias"). Las referidas medidas tienen naturaleza penal y se configuran como "penas accesorias".

[7]La personalidad de la pena es una exigencia del principio de culpabilidad, el cual impide la imposición de cualquier tipo de pena en ausencia de dolo o culpa, en la actuación del supuesto responsable, y obliga a tomar en consideración la concreta situación en la que se encontraba al tiempo de cometer el delito. Igualmente y tal como reconoció el TC en la Sentencia de 20 de julio de 1999, Pte. Vives Pi-Sunyer. Ref. ED. 99/14094, en la que se estimó un recurso de amparo interpuesto contra sentencia que condenó a los miembros de la Mesa Nacional de Herri Batasuna, como autores de un delito de colaboración con banda armada, en correlación con los anteriores principios se encuentra el de proporcionalidad. Los hechos objeto de condena en el caso enjuiciado son, entre otros, el acuerdo adoptado por la Mesa de HB de asumir el contenido de unas videocintas remitidas por la organización armada ETA, proceder a su difusión y ceder sus espacios electorales a la mencionada organización. Señala la Sala que la aplicación del art. 174 bis a) CP de 1973 vulnera el derecho a la legalidad penal desde la perspectiva del principio de proporcionalidad ya que, si bien la amplitud e indeterminación de sus términos hace legítimo que la sala sentenciadora incluyera en este tipo delictivo las conductas enjuiciadas, en el presente caso, la norma no guarda, por su severidad en sí y por el efecto que la misma comporta para el ejercicio de las libertades de expresión e información, una razonable relación con el desvalor que entrañan las conductas sancionadas. En Derecho de Responsabilidad Civil, la proporcionalidad juega de modo distinto ya que lo que se

encuentra su único fundamento en la reintegración de la situación patrimonial del perjudicado, c') es compensable y se determina en función del daño efectivamente producido. Lo anterior no impide que en ocasiones se de relevancia penal a cuestiones relacionadas con la actitud del delincuente ante la reparación de las consecuencias civiles de los delitos[8], y de otra parte aun en Ordenamientos de tradición Romana, se de relevancia civil a cuestiones como el carácter doloso[9] o no del obrar delictivo[10].

A pesar de la anterior delimitación entre pena y reparación civil, a diferencia de lo que, ocurre en otros Países , en España, la regulación de la Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo, no fue introducida en el Código Civil por la sencilla razón, que el Código Civil Español apareció 67 años después de que lo hiciere el primer Código Penal. Como pone de manifiesto Ricardo DE ÁNGEL YAGÜEZ[11], debido al retraso de la codificación civil, nuestro legislador optó por introducir en los sucesivos Códigos Penales, normas destinadas a la regulación de las consecuencias civiles de los delitos. De este modo el CP de 1822, contenía ya una regulación relativamente detallada del "resarcimiento de los daños y la indemnización de todos los perjuicios que hayan resultado del delito"[12].

---

exige es que la indemnización únicamente sea equivalente al daño producido, sin que se tome para ello en consideración el desvalor de acción.

[8]Así sucede en el actual Código Penal en donde se contempla en el artículo 21.5ª como atenuante: *"La de haber procedido a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos , en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al acto del juicio"*, circunstancia que se justifica según GIL MERINO, ("Las circunstancias atenuantes y agravantes en el Código Penal de 1995" en El sistema de responsabilidad en el nuevo Código Penal. Cuadernos de derecho Judicial. CGPJ. Madrid. 1996), por razones de política criminal que no son otras que el favorecimiento de la condición de las víctimas de los delitos.

[9]Tal posibilidad se encuentra admitida de manera expresa en el Código Civil Argentino, en cuyo artículo 1.069, se autoriza al Juez a tener en cuenta en la fijación de la indemnización los ingresos de la víctima, y a disminuir la indemnización si el ofensor no obró dolosamente.

[10] Por supuesto la anterior delimitación carece totalmente de sentido en el Law of torts.

[11]Tratado de Responsabilidad Civil", Ed. Cívitas Madrid. 1993.Pg.80.

[12]Decía el Artículo 93 del Código Penal de 1922 *"También se debe imponer de mancomún a los reos cómplices, auxiliadores y fautores, sin perjuicio, de que se pueda gravar a unos mas que a otros, como queda expresado, el resarcimiento de todos los daños y la indemnización de todos los perjuicios que hayan resultado del delito así contra la causa pública como contra los particulares; y lo que aquéllos no puedan pagar lo satisfarán también de mancomún, con la misma circunstancia, los receptadores y encubridores. Del propio modo se hará en todos los casos la restitución libre de lo robado ó sustraído, y la reparación de lo dañado, destruido o alterado, siempre que se pueda verificar."* Art.94 *"El que esté constituido en absoluta insolvencia no será molestado en su persona por las costas. Por lo relativo al resarcimiento de daños e indemnización de perjuicios que hubiere causado podrá el reo insolvente después que sufra la pena principal, y en el caso de que no conviniere con el acreedor, ser puesto con un arresto donde pueda trabajar hasta que pague; pero este arresto no podrá pasar nunca de dos años."*

No obstante la regulación contenida en el Código Penal de 1822, (cuya vigencia fue breve, imperfecta y desigual), en el Código de 1848, encontramos ya la regulación que con reformas de mayor o menor trascendencia ha estado en vigor en España durante casi un siglo y medio hasta la entrada en vigor del Código Penal de 1995. En efecto, el Código Penal de 1848, dedica el Capítulo Segundo del Título Segundo del Libro Primero, (Arts. 15 a 18)[13], a la regulación de las personas civilmente responsables de los delitos y faltas, y el Título Cuarto del Libro Primero, (Art.115 a 123), a la regulación de la Responsabilidad Civil. Con algunas modificaciones referentes sobre todo a los supuestos de concurrencia de causas de exención de la responsabilidad criminal, responsabilidad civil directa y subsidiaria por hechos de otros, así como otras variaciones de carácter terminológico, el Código Penal de 1870 reproduce casi en su totalidad contenido del de 1848. También se conserva en los sucesivos Códigos Penales la misma sistemática[14].

Al promulgarse el Código Civil de 1889, se prefirió mantener el sistema, y en base a la clasificación de fuentes contenida en el artículo 1.089, el Art.1.092 del CC, remite a las disposiciones del Código Penal para la determinación de las consecuencias civiles de los delitos, mientras que el Art.1.093 remite a las disposiciones del Capítulo II, del Título XVI, del Libro Cuarto del CC, (Artículos 1902 a 1910 "De las obligaciones que nacen de culpa o negligencia"), en lo referente a la regulación de las

---

[13]De la normativa del CP de 1848, nos parece oportuno resaltar el artículo 16 destinado a regular la Responsabilidad Civil en el supuesto de concurrencia de eximentes, puesto que quizás haya sido el artículo que se haya reformado en más ocasiones, y cuya problemática no ha sido ni siquiera zanjada con el nuevo CP. Dice así: *"La exención de responsabilidad criminal declarada en los números 1°, 2°,3°, 7° y 10° del Art. 8 no comprende la de la Responsabilidad Civil, la cual se hará efectiva de acuerdo con las reglas siguientes: Primero: En el supuesto del núm 1°son responsables civilmente por los hechos que ejecuten los locos ó dementes las personas que los tengan bajo su guarda legal.No habiendo guardador legal responderán con sus bienes el mismo loco ó demente, salvo el beneficio de competencia en la forma que establece el Código Civil. Segundo: En los casos de los números 2° y 3° responderán con sus propios bienes los menores de 15 años que ejecuten el hecho penado por la Ley. Si no tuvieren bienes responderán sus padres o guardadores a no constar que no hubo por su parte culpa o negligencia. Tercero:ª En los casos del número 7° son responsables civilmente las personas en cuyo favor se haya precavido el mal á proporción del beneficio que hubieren reportado. Los Tribunales señalarán según su prudente arbitrio, la cuota proporcional de que cada interesado deba responder.[...] 4ª En el caso del número 10 responderán principalmente los que hubieren causado el miedo y subsidiariamente y en defecto de ellos los que hubieren ejercitado el hecho".*

[14]En lo referente a la normativa civil de los Códigos posteriores, debemos hacer referencia al de 1928, aprobado cuando la comisión de codificación se encontraba presidida por Cuello Calón, autor, notablemente influenciado por la "Terza Scuola", italiana y en el que es de destacar una honda preocupación por el problema de la indemnización a las víctimas de los delitos. De la regulación de dicho Código Penal además de lo anterior, debemos destacar en primer lugar la extensión de la regulación dedicada al problema que ahora estamos tratando. Con el advenimiento de la Segunda República se dejo si aplicación el Código de 1928, y comenzó a regir el Texto Refundido de 1 de diciembre de 1932, que en la materia que aquí nos atañe venía a reproducir prácticamente la regulación del de 1870. Lo mismo sucedió con el CP de 1944.

obligaciones derivadas de Ilícito Civil[15]. Ahora bien, la clasificación de las fuentes de las obligaciones contenida en el artículo 1.089 del CC, no ha estado exenta de críticas.

En primer lugar el referido artículo ha debido hacer frente a las críticas derivadas de su procedencia, puesto que no es el fruto de ninguna elaboración doctrinal, sino más bien de una interpretación "suigéneris" de los textos romanos, que a través de la influencia del "Código" se introdujo en nuestro sistema. De este modo, en la enumeración de las fuentes de las obligaciones realizada por Gayo en las "Instituciones", se establecía que "Omnis enim obligatio vel ex contractu nascitur vel ex delicto nascuntur"[16].No obstante ello el propio Gayo en una obra posterior "Res Cottidianae", realiza una clasificación tripartita de las fuentes, incluyendo junto a las obligaciones derivadas de contrato y de delito las *"obligationes ex varis causarum figuris"*. Posteriormente en las instituciones de Justiniano[17] aparece una clasificación cuatripartita de las fuentes de las obligaciones en la que se precisa el tercer apartado de la clasificación anterior. Según dicha clasificación, las obligaciones *"aut enim ex contractu sunt aut quasi ex contractu aut quasi ex maleficio"*. Los Glosadores en la elaboración del texto sustituyeron las expresiones "quasi ex contractu" y "quasi ex maleficio", por las expresiones "ex quasi contractu" y "ex quasi maleficio", otorgando de este modo una sustantividad propia a las figuras de los cuasicontratos y cuasidelitos de la que carecían en Derecho Justinianeo. La mencionada clasificación pasó al "Código" civil francés de 1804, con la adición de la ley como fuente de las obligaciones. De este modo el Título IV del Libro III del "Código" titulado literalmente:"De las obligaciones que se contraen sin convención", contiene un capítulo dedicado a los cuasicontratos y otro a los cuasidelitos. Por la influencia y prestigio del citado Código se introdujo en nuestro Código Civil de 1898 el Art.1.089, que reza de este modo: *"Las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasicontratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier genero de culpa o negligencia"*. La anterior clasificación, predominante en los Códigos aprobados durante el S. XIX, ha sido dejada de lado por algunos de los códigos más recientes, como el Italiano de 1942[18], al considerar que es fruto de un artificioso afán de simetría que no encuentra fundamento alguno en la realidad, y que además da lugar a confusiones a la hora de determinar si determinado tipo de obligaciones deben considerarse como contractuales o extracontractuales. No obstante ello es el

[15]Dice el Art.1.092 del CC que: *"Las obligaciones que nazcan de los delitos o faltas se regirán por las disposiciones del Código Penal."* Art.1.093 CC.*"Las que deriven de los actos u omisiones en que intervenga culpa o negligencia no penadas por la Ley, quedarán sometidas a las disposiciones del Capítulo II del Título XVI de este Libro."*

[16]"Instituciones"(2,88).

[17] (Inst.3,13,2).

[18] El artículo 1.173 del CC. Italiano dice lo siguiente:*"Las obligaciones derivan del contrato, del hecho ilícito o de cualquier otro acto o hecho idóneo para producirlas de conformidad con el ordenamiento."*

punto de partida de nuestro derecho de obligaciones, y por tal razón no podemos dejar de tomarla en consideración.

En segundo lugar se ha criticado la clasificación del artículo 1089 CC, por su deficiente técnica legislativa, puesto que al hablar de "actos y omisiones ilícitas o en que intervenga cualquier genero de culpa o negligencia", no queda claro si se esta diferenciando entre delitos y faltas o entre Responsabilidad Civil derivada de ilícito civil y de ilícito penal, lo que ha provocado más de una controversia doctrinal. En todo caso y como tendremos ocasión de tratar con más detalle el más problemático de los artículos de nuestro Código Civil es el Art. 1.092, puesto que en el mismo se hace alusión a la existencia de "Responsabilidad Civil derivada de Delito", como si de algo distinto a la Responsabilidad Civil "aquiliana" se tratase.

Como consecuencia de lo anterior, según se encargó de poner de manifiesto IZQUIERDO TOLSADA[19], se fueron desarrollando en España dos bloques normativos independientes, para la regulación de la Responsabilidad Civil, los cuales eran de aplicar en función de que hubiese existido o no actividad delictiva[20]. Y ello, como se verá, lejos de contribuir a la clarificación de la materia regulada a través de los mismos, no hizo sino enrevesar la comprensión del objeto regulado y dificultar la labor de los Tribunales.

En el anterior sentido, debemos hacer referencia a la reforma de del Código Penal de 1983[21], que tuvo lugar precisamente con la finalidad de adaptar nuestro Código a las exigencias del **"principio de culpabilidad".**

---

[19]"Los aspectos Civiles del Nuevo Código Penal". Ed. Dikinson. Madrid 1997. Pg 29 y 59.

[20]Otra de las consecuencias de la referida remisión es el tradicional abandono del estudio del problema por parte de la doctrina civilista, quedando reducido el tratamiento doctrinal de la responsabilidad civil derivada de delito, hasta fechas recientes y con las excepciones de los estudios que citamos a lo largo del presente trabajo, a un reducido epígrafe en los manuales de Derecho Penal, en el cual por supuesto se huía de hacer referencia a las cuestiones más polémicas. Lo anterior contrastaba radicalmente con lo sucedido en la práctica forense en donde por supuestas razones de celeridad, se ha intentado siempre se ha tendido a abusar de la Jurisdicción Penal para dar cauce a pretensiones cuyo principal trasfondo era el resarcitorio.

[21]Realizada a través de la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio de reforma parcial y urgente del Código Penal. La exposición motivos de la referida Ley Orgánica: *"destaca en primer lugar, la modificación del texto del art. 1 del actual Código Penal. Con ello se pretende, de un lado, resolver la equivocidad de la referencia a la voluntariedad en el modo en que lo hace el texto actual; de otra parte se desea sentar el principio básico para desterrar de nuestro sistema punitivo la responsabilidad objetiva y todas sus manifestaciones. La exigencia del dolo o culpa como únicos fundamentos de responsabilidad penal se juzga, por consiguiente, como inaplazable. Evidentemente, las consecuencias de la modificación del art. 1 del actual Código inciden, por las mismas razones, en los arts. 8, núm. 8; 64 y 50, párrafo primero del mismo, así como en la*

En efecto, como puso de manifiesto BACIGALUPO ZAPATER[22], el respeto al principio "no hay pena sin dolo o culpa" era una exigencia derivada del propio texto constitucional, y era incompatible, con algunos vestigios de responsabilidad objetiva todavía persistentes en nuestro Ordenamiento represivo. En tal sentido se criticaba la responsabilidad penal inspirada en el "versari in re illicita", que implicaba que para poder aplicar la exención de responsabilidad por "caso fortuito"[23], se exigía que el sujeto estuviese obrando lícitamente, y la existencia de delitos cualificados por el resultado, que en palabras de SAINZ CANTERO[24], se configuraban como tipos penales en los que el legislador unía un delito básico que debía realizarse por dolo o culpa, y un resultado que de él se deriva y respecto del cual el tipo no exigía dolo o culpa, para castigar al sujeto del tipo básico con una pena mayor que la que correspondería imponer por la comisión de este.

La innovación más importante que la reforma del CP de 1983 introdujo en la regulación de la responsabilidad civil en el delito, y que posiblemente se vio influenciada por el contexto legislativo en el que tuvo lugar, es la de la inversión de la carga de la prueba que se realizó en el artículo 20, al

---

interpretación que habrá de dar a los diferentes supuestos de responsabilidad criminal se entiende preciso, además, regular los efectos del error, según sus clases, sobre el tipo o sobre la prohibición, si bien las reglas punitiva s que se ofrecen se acomodan a las que en el texto actual existen en materia de determinación de pena o de título de imputación."

[22]"¿Tienen rango constitucional las consecuencias del principio de culpabilidad?". La Ley Nº 434, 1982. Pg. 1 y Sg.

[23]Como pone de manifiesto la STS 2ª de 9 de diciembre de 1986. Pte: Vivas Marzal, Luis Ref. ED.86/8032, *"Hasta la vigencia de la LO 25 junio 1983, el Código penal actual se ocupaba del caso fortuito en la circunstancia eximente 8ª art. 8, dando de él un concepto que es el siguiente:"El que con ocasión de ejecutar un acto lícito con la debida diligencia, causa un mal por mero accidente, sin culpa ni intención de causarlo", y procediendo a la disección del concepto que se acaba de exponer, se observa: a) Ante todo, que el arranque de la acción ha de ser necesariamente lícito, pues, el mencionado precepto seguía la teoría versarista o del "versari in re illicita". b) Es indispensable que entre la acción y el resultado dañoso o lesivo se detecte una relación de causalidad o nexo causal, de tal modo que la primera sea la determinante o generante del segundo.c) El referido resultado tiene que haberse producido por mero accidente, lo cual, para algunos, significa la imprevisibilidad absoluta del resultado, lo que se rebate diciendo que un evento o acaecimiento puede ser previsible e incluso haber sido previsto y, sin embargo, entrar dentro de lo fortuito, mientras que otros sectores doctrinales relacionan esa exigencia con la concepción normativa de la culpabilidad, pareciendo lo más certero y plausible identificar "mero accidente" con inevitabilidad de lo sucedido, lo que, ante la ausencia de dolo o de culpa, devendrá casual y desgraciado y será producto del infortunio, de la fatalidad o del hado adverso. d) La acción debe estar totalmente exenta de malicia, propósito o dolo, así como de omisión de la debida diligencia requerida por las circunstancias del caso. Finalmente, la reforma penal antedicha dejó sin contenido el núm. 8 art. 8 CP y, pese a que el texto de los pfos. 1º y 2º art. 1 quizá hacía innecesaria toda mención expresa del caso fortuito, singularizó dicha figura en el art. 6, bis,b), donde se establece que "si el hecho se causare por mero accidente, sin dolo ni culpa del sujeto, se reputará fortuito y no será punible", presentando este concepto grandes semejanzas con el anterior, del cual es una versión más breve, pero eliminando la exigencia del arranque lícito del acto, exigencia que ya había sido acremente censurada, con razón, por la doctrina científica".*

[24]Lecciones de Derecho Penal Parte General. ED. Bosch. Barcelona 1985. Pg.3

establecer la regulación de los supuestos en los que se debe responder civilmente por acciones de terceras personas. De acuerdo con el nuevo sistema tal Responsabilidad tendrá lugar *"siempre que hubiere por su parte culpa o negligencia"*. Tal innovación fue criticada por la Doctrina mayoritaria en primer lugar por que se adoptó una solución distinta a que para análogos supuestos contiene el Art. 1.903 CC, (donde la responsabilidad por actos de terceros tan sólo cesará *"cuando las personas en él mencionadas prueben que emplearon toda la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño"*). Si entendemos que la Responsabilidad Civil tiene la misma naturaleza independientemente de que el hecho de la que derive sea delictivo o no, tan sólo en contadas ocasiones se encontraría justificada una disparidad de regímenes jurídicos. La citada reforma del Artículo 20 CP también fue criticada por Pablo SALVADOR CODERCH[25] quien puso de manifiesto, que a través de ella se realizó una extensión del principio de culpabilidad a una materia de extrapenal cual es la Responsabilidad Civil, aunque el hecho del que trae causa sea a la vez constitutivo de delito. Esta disfunción no ha sido superada por el nuevo Código de 1995, que insiste en establecer un régimen de responsabilidad por actuación de terceros que difiere de la normativa civil para supuestos idénticos. Toda vez que dedicamos un Capítulo a la problemática de la imputación de Responsabilidades, tendremos ocasión allí de profundizar sobre las consecuencias de esta discordancia de regulaciones.

Ante la situación expuesta, nos parece que la solución válida es la propuesta por PANTALEÓN PRIETO[26] quien sostiene la aplicación indistinta en base al principio "iura novit curia", de la normativa sobre Responsabilidad Civil, de los Códigos Civil y Penal, por ambas Jurisdicciones, dado que considera dicho autor que en todo caso la normativa sobre Responsabilidad Civil del CC es **supletoria** respecto de la que sobre la misma materia se contiene en el Código Penal[27]. De todo lo anterior se desprende que la remisión normativa que realiza el Art. 1.092 CC, no debe ser interpretada de una manera estricta, debiendo en la medida de lo posible entenderse que al igual que ocurre en otros Ordenamientos como el Francés y el Italiano no existe en España un doble sistema de normas sobre Responsabilidad Civil, sino uno sólo, en el que se establecen ciertas especificidades cuando los daños hayan tenido lugar con ocasión de la comisión de un delito, en vistas a fortalecer la posición del perjudicado.

---

[25]"Comentario a la STS de 28-I-83" CCJC. 1985. Pg.2899-2908.

[26]"Comentario al Art.1902 del Código Civil". Ed .Ministerio de Justicia. Tomo II. Madrid. 1991 Pg.1988 y Sg.

A diferencia de lo que opina Mariano IZQUIERDO TOLSADA[28], entendemos que el problema no es tanto la existencia de normas en diferentes bloques del Ordenamiento Jurídico, sino la errónea concepción existente sobre la diferente naturaleza de uno y otro tipo de Responsabilidad Civil. Creemos que lo que se ha de hacer es reformar el artículo 1.092, de modo que no se limite a una remisión a un bloque normativo, (al estilo de las normas de conflictos de Leyes, utilizando como sucede en la actualidad el punto de conexión tipicidad), sino que se establezca que la Responsabilidad Civil originada en ocasión de la comisión de un hecho delictivo se precisará con mayor detalle en la normativa contenida en el Código Penal. Claro que para lo anterior es necesaria a su vez una armonización entre las normas del CC y del CP. Tal es la solución predominante en derecho comparado en los Ordenamientos Jurídicos de nuestro entorno, donde en los Códigos Penales existen algunas normas sobre Responsabilidad Civil, que contienen regulaciones específicas, eso si, quedando claro en dichos sistemas que la Responsabilidad Civil en todo caso tiene una única naturaleza[29].

Discrepamos de la posición sostenida por SERRANO BUTRAGUEÑO[30] según quien "la responsabilidad civil "ex delicto"integra un complejo haz de derechos, obligaciones y fines sustancialmente distintos a los que lleva aparejados la responsabilidad civil extracontractual derivada de ilícitos civiles"[31]. El que el cumplimiento de la responsabilidades civiles sea de acuerdo con el artículo 21.5ª del CP una atenuante, tiene trascendencia única y exclusivamente en el orden penal, sin que ello afecte para nada al carácter exclusivamente resarcitorio de la responsabilidad civil "ex delicto". También las relaciones de parentesco se contemplan como circunstancia agravante o atenuante en función de los casos, y ello no implica que exista un doble concepto sobre vínculos familiares o afectivos, en cada rama del ordenamiento jurídico. Tampoco consideramos que la legitimación que el artículo 108 de la LECRIM[32] otorga al Ministerio Público para el ejercicio de las

---

[28]El perturbador artículo 1092 del Código Civil: "Cien años de errores". Centenario del Código Civil (1889-1989) Ed. Ramón Areces. Madrid 1990. Pg.2135. y "Aspectos Civiles del Nuevo Código Penal" Ed. Dikinson Madrid 1997. Pg.39 y Sg.

[29]Ej. Artículo 55 del CP Francés y 185 del CP Italiano.

[30]"Código Penal de 1995, Comentarios y Jurisprudencia Ed. Comares. Granada 1998, Pg.815.

[31]En tal sentido se pronunciaba también MOLINA BLAZQUEZ ("La responsabilidad Civil en el Código Penal de 1995" Revista Poder Judicial, Núm 38. Pg. 124 y Sg.), quien abogaba por el mantenimiento de la normativa sobre responsabilidad civil derivada de delito en el Código Penal. Por el contrario TERRADILLOS BOSCO y MAPELLI CAFARENA, ("Las consecuencias jurídicas del delito" Ed. Cívitas. Madrid 1996, Pg. 236), insisten en destacar, el carácter "civil" de la responsabilidad "ex delicto".

[32] Dice así el referido artículo: *"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*

acciones civiles salvo renuncia o reserva por el perjudicado, implique una modificación de tipo sustantivo, sino que nos encontramos ante una medida de protección que el Ordenamiento Jurídico establece para evitar que el desconocimiento por parte de las víctimas de los delitos del funcionamiento del proceso implique la pérdida del derecho de indemnización. Por ello no creemos que la responsabilidad civil "ex delicto"se encuentre inspirada por principios distintos que la responsabilidad civil derivada de ilícito civil, dado que en todo caso el perjudicado puede renunciar a la indemnización y "disponer" de ella.

Coincidiendo con ALBÁCAR LÓPEZ[33] y con la jurisprudencia mayoritaria[34], no podemos admitir, que no opere el principio de justicia rogada, ya que en todo caso para que el tribunal pueda acordar la indemnización le tiene que ser solicitada o bien por la parte perjudicada, o bien por aquella parte, (el Ministerio Público), a quien el Ordenamiento Jurídico ha encomendado la protección del derecho de las víctimas a que su resarcimiento se haga efectivo[35]. Por último tampoco consideramos que el distinto plazo de prescripción implique una diferencia de naturaleza entre la responsabilidad aquiliana y la civil delictual, dado que la existencia de un plazo distinto es una necesidad en la coordinación entre el proceso civil y el proceso penal, ya que cuando ha existido delito como es lógico, hasta que no ha prescrito la responsabilidad criminal no puede entenderse que ha prescrito la responsabilidad civil[36], y en todo caso el contenido de la reparación va a ser el mismo

---

expresamente su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio Fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables."

[33]"Comentario al Código Penal", coordinado por Cándido Cónde-Pumpido Ferreiro, Ed. Trivium, Madrid. 1997 Pg.1363.

[34] En tal sentido y por su claridad podemos citar la STS 2ª de 25 de Enero de 1990. Pte: Puerta Luis, Luis Román Ref. ED 90/586, según la cual, *"Es importante destacar, dados los términos de la denuncia analizada, que la acción civil ex delicto no pierde su especial naturaleza por el hecho de ser deducida en el proceso penal (vid. art. 117 CP), por lo cual la misma debe quedar sometida a los principios de rogación y de congruencia, lo cual implica la necesidad de determinar su cuantía y la exigencia de no condenar por mayor responsabilidad civil de la pedida (vid. S 24-3 y 6-4-84)."*

[35]No podemos olvidar que la legitimación del Ministerio Público en el proceso penal en ocasiones se extiende a la solicitud de medidas de naturaleza civil distintas a las que afectan a la responsabilidad civil, cuando actúa por ejemplo en defensa de menores, incapaces, o simplemente cuando entren en juego cuestiones de orden público, como pueden ser declaraciones de paternidad o nulidades de matrimonio. No creemos admisible que el concepto sobre las referidas instituciones pueda ser distinto en los distintos órdenes.

[36] Debemos tomar en consideración que incluso en el régimen del antiguo Código Penal en su artículo 117 establecía que *"La responsabilidad civil nacida del delito o falta se extinguirá de igual modo que las demás obligaciones, con sujeción a las reglas del Derecho civil"*. En definitiva con el reenvío normativo efectuado, el propio CP partía de la unidad del concepto de Responsabilidad Civil. Resulta interesante la STS 2ª de 16 de marzo de 1992, Pte: Montero Fernández-Cid, Ramón Ref ED. 92/2527, en la que en aplicación del referido artículo 117 se admitía la extinción de la responsabilidad civil derivada de delito por confusión en los siguientes términos: *"Con arreglo a tal norma, la confusión de titularidades entre acreedor y deudor es un modo extintivo de la relación*

independientemente de que la conducta causante del daño sea o no constitutiva de delito[37]. Por último y como veremos más adelante también es de destacar que nuestro Ordenamiento Jurídico no establece de modo expreso el plazo de prescripción de la acción civil cuando ha existido condena penal, por lo que la solución que se ha adoptado ha sido la de la aplicación, en vistas a proteger al máximo a la víctima del plazo general sobre prescripción del artículo 1964 CC.

El CP de 1995 ha supuesto en muchos aspectos una notable mejora técnica en el tema que estamos estudiando. Debemos poner de manifiesto en primer lugar que la nueva sistemática que concentra la regulación del tema en su Título V del Libro Primero: "De la Responsabilidad Civil derivada de los delitos y faltas y de las costas procesales", el cual a su vez se divide en cuatro Capítulos: I "De la Responsabilidad Civil y su extensión", II "De las personas civilmente responsables", III "De las costas procesales", (materia en cuyo estudio no entramos al considerarla ajena al problema de la Responsabilidad Civil), y IV "Del cumplimiento de la Responsabilidad Civil y demás costas pecuniarias"[38], supone un notable avance frente a la anterior disgregación normativa. Dejando de lado los aspectos sistemáticos es de destacar la nueva redacción de los Arts.109.1 y 116.1, en donde, (en un intento de superar la ya tradicional discusión existente en nuestra Doctrina y Jurisprudencia, sobre cual era la autentica fuente de la Responsabilidad Civil que se originaba con ocasión de la comisión de delitos, y sobre si existía en dichos casos una vinculación entre la responsabilidad criminal y la civil), se ha dejado claro que la responsabilidad no deriva del delito sino del *"daño"* causado en *"la ejecución de un hecho descrito en la Ley como delito o falta"*. De acuerdo con lo anterior el Nuevo Código Penal ha venido a inclinar la balanza en favor del sector doctrinal encabezado por PANTALEÓN que como hemos dicho sostiene la existencia de un único sistema de Responsabilidad Civil en nuestro Ordenamiento Jurídico, aunque existan normas en diversos cuerpos

---

obligatoria en virtud de los preceptos contenidos en los arts. 1.156 y 1.192 CC. Conforme al relato fáctico, no consta la existencia de otros perjudicados diferentes al procesado condenado por el Tribunal de instancia como esposo de la fallecida a consecuencia de su acción imprudente objeto de sanción y por ello no puede mantenerse un pronunciamiento condenatorio de indemnización que sólo a él, al no constar lo contrario, podría favorecer. Sobre ser ello contrario a las normas citadas repugnaría el valor de justicia, que es uno de los superiores del ordenamiento jurídico español con arreglo al art. 1 de la Constitución, mantener tal pronunciamiento de condena a favor de quien, responsable del acto ilícito, tratase de aprovechar las consecuencias patrimoniales del mismo."

[37]Prueba de ello lo constituyen los baremos aplicables en materia de accidentes de circulación de acuerdo con la Ley sobre Responsabildad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, en la que, se contempla un único sistema de tablas, sin que para nada influya que el accidente de circulación sea constitutivo de una infracción penal o no lo sea.

[38]En el anterior CP, el problema de la Responsabilidad Civil y siguiendo una sistemática que encontraba su origen en el CP de 1848, se regulaba de manera fragmentada en el Capítulo II del Título II, del Libro Primero del CP (Art.19-22), y en el título IV del Libro Primero de CP, (Art.101-108).

legales, siendo de aplicar a la Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo de manera indistinta tanto la normativa contenida en el CC como la contenida CP[39]. No obstante y como tendremos ocasión de exponer más adelante la nueva Ley Penal del Menor (LO 5/2000 de 12 de enero), que ha introducido en el Título VIII normas sobre responsabilidad civil, ha establecido nuevos criterios de atribución de responsabilidad por actuaciones delictivas de menores, que se diferencian tanto de las existentes en el CP, como en el CC, perpetuando de este modo la diversidad de regímenes normativos, y desaprovechando una nueva oportunidad, para avanzar hacia la armonización y unificación de las soluciones.

2.2.- Relaciones entre ilicitud Civil y Penal. El abandono de la "tipicidad penal", como punto de conexión determinante de la aplicación del bloque normativo sobre Responsabilidad Civil del Código Penal.

La interpretación del sistema establecido por el artículo 1.092 del CC, que parecía distinguir entre responsabilidad "aquiliana" y delictual, entendiendo que esta última era una consecuencia del delito, por lo cual se efectuaba la correspondiente remisión normativa, originó una serie de discusiones acerca de las relaciones entre el ilícito civil y el penal, las cuales si bien no llegaron a alcanzar la brillantez de las habidas en la Doctrina Italiana[40] sobre la materia, dado lo ocupados que se encontraban los autores en clarificar las deficiencias técnicas que iban apareciendo en los sucesivos Códigos Penales, sí contribuyeron a acallar aquéllas voces que sostenían que la Responsabilidad Civil en el delito era una consecuencia de la criminal[41]. De este modo debemos destacar los trabajos de Valentín SILVA MELERO, y de Antonio QUINTANO RIPOLLÉS, entre los que muestran una mayor preocupación por el estudio de las relaciones entre el ilícito civil y el penal. El primero de los autores citados, aun reconociendo la unidad del concepto de ilicitud, que es trasladable y aplicable a las distintas ramas del Ordenamiento Jurídico, puesto que se trata de un concepto de teoría general

---

[39]Fernando PANTALEÓN: Comentario al Art.1902 CC.Ed. Ministerio de Justicia. Madrid.1991.Pg.1973.

[40]Según pone de manifiesto Ferranfo MANTOVANI, (Dirito Penale Ed. CEDAM Milán 1992 Pg. 902 y SS), fueron tres las posiciones Doctrinales sostenidas en Italia: a) La tesis de CARNELUTTI, según la cual todo hecho delictivo es también automáticamente ilícito civil, y toda figura de delito encaja perfectamente con la del ilícito Civil. b) La tesis opuesta de ANTOLISEI, para quien el daño resarcible se diferencia conceptual y cronológicamente, cualitativa y cuantitativamente de la ofensa penal, puesto que el daño es una consecuencia eventual de delito extraña al ilícito penal, y en relación causa efecto con él. c) La tesis intermedia de FROSALI, que distingue entre delitos sin daño civil y delitos con daño civil inmanente, y delitos con daño civil, consecuencial y exterior al hecho criminoso, de manera que en el segundo y tercer caso el delito integra respectivamente la entera esencia del ilícito civil, y es un elemento de la misma.

del derecho[42], entiende que existe independencia entre la ilicitud penal y civil, puesto que ambos conceptos son consecuencia de las distintas valoraciones que de unos mismos hechos se puede realizar en cada una de las ramas de nuestro Ordenamiento Jurídico[43]. Por su parte Antonio QUINTANO RIPOLLÉS, resalta el papel de la tipicidad como elemento discriminatorio o delimitador desde el punto de vista externo entre las ilicitudes civiles y penales, de acuerdo con el cual podemos conocer cuando nos encontramos en presencia de un ilícito civil y de un ilícito penal[44].

En las posiciones de estos dos autores se remarca la independencia entre ilicitud civil y penal, las cuales serían repercusiones o valoraciones que unos mismos hechos podrían tener en distintos subsectores del Ordenamiento Jurídico. No obstante ello entendemos superada la posición del segundo de los citados, de otorgar a la tipicidad la función de "punto de conexión" que nos llevaría a la aplicación del bloque normativo de Responsabilidad Civil contenido en nuestro Código Penal.

En Derecho Penal dada la prohibición de la analogía operante (Art.4 CP[45]), y el carácter cerrado de esta rama del Derecho, donde todo lo que no esta prohibido esta permitido, la tipicidad ha alcanzado la categoría de **garantía jurídico-política**[46] de modo que no es admisible ninguna reacción penal sin haber realizado tanto los elementos subjetivos como objetivos descritos en la norma penal. En

---

[41]En dicho sentido, GALIANA URIATE, ("Problemas de la responsabilidad civil delictual" Anuario de Derecho Penal 1966 Pg.200), se esforzaba en criticar la posición de LUZÓN PEÑA según quien la responsabilidad civil era una consecuencia de la criminal.

[42]Valentín SILVA MELERO:" Relación entre el Derecho Civil y el Derecho Penal". Anuario de Derecho Penal 1948. Pg.249.

[43]Valentín SILVA MELERO:"En torno a las consecuencias civiles del delito".Revista de Derecho Privado. Tomo I, Madrid 1966.Pg.66.

[44]Antonio QUINTANO RIPOLLÉS:"Ilicitud Civil y Penal: El problema de su tipificación". Revista Jurídica de Cataluña.Año 1953, Pg.213:Refiere este autor que:"La tipicidad, bien que no sea un elemento privativo del Derecho Penal, sino propio de todo el Derecho, por lo que este tiene de disciplina, alcanza en aquél un rango técnico y hasta político de primerísimo orden. Es a la vez la caracterización normativa (legal) del injusto objetivo y la realidad del dogma legalista del "nullum crime sine lege", y en tal sentido si que constituye con más títulos que ningún otro elemento en la dogmática imperante, la clave de bóveda del Derecho Penal. Sin insistir demasiado en el tema que sólo indirectamente afecta a lo que aquí se ventila, la tipicidad penal servirá a la diferenciación del injusto civil en un plano de primacía sistemática en el sentido que sólo en su ausencia puede hablarse de ilicitud civil."

[45]Dice el artículo 4 CP que *"las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas."*

[46]Como pone de manifiesto QUINTERO OLIVARES, (Derecho Penal Parte General Ed. Cedecs, Barcelona 1996, Pg. 263), la tipicidad desempeña un a importante función en aras a la preservación jurídica constituyendo en la teoría jurídica del delito la expresión en términos sistemáticos del principio de legalidad.

Derecho Civil las conductas generadoras de Responsabilidad Extracontractual, se determinan a través de la cláusula de incriminación genérica del artículo 1.902, siendo por tanto las posibles infracciones un "numerus apertus". En consecuencia **la obligación de respetar el principio "neminem laedere" convierte en antijurídica toda conducta dañosa, (tanto para bienes como para derechos), salvo que concurra una causa de justificación**, por lo que tal y como sostiene nuestra jurisprudencia la antijuricidad es un presupuesto, no solo de la responsabilidad penal sino también de la responsabilidad civil[47].

La existencia de la cláusula genérica de "incriminación" de las imprudencias civiles, ha dado lugar tradicionalmente, debido a su amplitud, a que determinadas conductas fuesen susceptibles de calificar a la vez como ilícitos penales y civiles de acuerdo con las descripciones formuladas en los preceptos legales[48]. En tales supuestos, de aplicar estrictamente el sistema de remisiones regulado en los artículos 1.092 y 1.093 CC, en caso de concurrencia de ilicitudes, (es decir en el supuesto en que una conducta pudiese ser subsumible a la vez en un tipo penal, y en la cláusula genérica del artículo 1.902 CC), debería prevalecer el precepto penal, o mejor dicho, debería acudirse en primer lugar a la Jurisdicción Penal para la depuración de las consecuencias penales de la acción criminalmente relevante, pudiendo ser ejercitada de modo paralelo la acción civil tendente a la reparación de las

---

[47]En tal sentido se pronuncia contundentemente la STS 1ª de 28 de junio de 1996. Pte: Ortega Torres, Teófilo Ref.ED, 96/3757 "*SEGUNDO.- El primer motivo del recurso acusa "infracción del art. 1902 del Código civil por cuanto es requisito para la existencia de la responsabilidad extracontractual el ilicito civil" y los ahora recurrentes ya se opusieron a la demanda "por entender que la legítima defensa apreciada en el procedimiento penal por sentencia firme, excluye no sólo el ilícito penal, sino también el ilícito civil". No comparte esta Sala la tesis de los recurrentes en cuanto parece sostener que la exención de responsabilidad criminal, por aplicación del núm. 4º del art. 8 del Código Penal (hoy, art. 20-4º del promulgado en 23 de Noviembre de 1995), vincule a los Tribunales del orden civil imposibilitando, sin más, una eventual indemnización posterior, pues ha de estarse a lo dispuesto en el art. 116-1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en punto a 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 de que la civil hubiera podido nacer" y a lo declarado en constante doctrina jurisprudencial -así, ss. de 24 de Febrero de 1986 y 26 de Septiembre de 1994-. Ahora bien, la sentencia impugnada, con olvido de que la cuestión planteada se centra en la ausencia o no de antijuricidad en la conducta de D. Vicente, concluye que éste actuó con "cierta negligencia", que concurriría con la asimismo atribuida a la víctima -el fallecido D. Lorenzo-, con lo que la Sala de instancia, aunque exponiendo algunos argumentos relacionables con los requisitos de la legítima defensa que, por tanto, afectan a la antijuricidad de la acción, llega a una conclusión inaceptable; en efecto, el carácter antijurídico de la acción, subyacente en la responsabilidad configurada en el art. 1902 del C.c., ha de verse eliminado, en su caso, por la legítima defensa y, consecuentemente, es la concurrencia de ésta sobre la que debía pronunciarse, en atención a lo alegado en la contestación a la demanda, la Sala, y, en esta línea, se tiene que la argumentación contenida en el Fundamento de Derecho segundo de la sentencia no resulta convincente"*

[48]Tal situación tenía lugar de una manera más frecuente de lo que era de desear en el sistema del antiguo Código Penal al existir una serie de conductas dañosas imprudentes que eran susceptibles de incluirse a la vez en el artículo 600 CP y en el 1902 CC. Con la entrada en vigor del Nuevo Código Penal se ha solucionado parcialmente el problema con la considerable descriminalización de las imprudencias

consecuencias civiles (o reservarla para un ulterior proceso civil). No sería posible, como mínimo en teoría, y salvo en los supuestos de delitos o faltas semipúblicos[49] y privados[50], la elección por los particulares de la normativa en la que la conducta dañosa debería subsumirse, dado que la Jurisdicción Penal, aplica para la resolución de la cuestión civil, la normativa civil del Código Penal. En los supuestos en que mediase reserva de acciones civiles para su ejercicio ante la Jurisdicción Civil, de haber recaído Sentencia condenatoria en vía penal, debería aplicarse conforme viene sosteniendo la Sala 1ª del Tribunal Supremo, por la Jurisdicción Civil la normativa civil del Código Penal[51], la cual a su vez contempla un reenvío al CC en lo referente al plazo de prescripción de la acción, así como en las causas que determinan su extinción.

---

punibles que con él se ha llevado a cabo.

[49] Se entiende por delitos semipúblicos aquellos en los que el Ordenamiento Jurídico exige para su persecución una "condición de procedibilidad" cual es la denuncia previa de la parte perjudicada. Una vez concurre la referida condición de procedibilidad son perseguibles de oficio por el Ministerio Público sin que el perdón de ofendido extinga la acción penal. Tal sería el caso por ejemplo de los delitos contra la libertad sexual regulados en el Título VIII del Libro I CP respecto de los cuales establece el artículo 191 CP que 1. *"Para proceder por los delitos de agresiones, acoso o abusos sexuales, será precisa denuncia de la persona agraviada, de su representante legal o querella del Ministerio Fiscal, que actuará ponderando los legítimos intereses en presencia. Cuando la víctima sea menor de edad, incapaz o una persona desvalida, bastará la denuncia del Ministerio Fiscal. 2. En estos delitos el perdón del ofendido o del representante legal no extingue la acción penal ni la responsabilidad de esa clase."*

[50] Se caracterizan los delitos privados por que se persiguen únicamente a instancias de la parte agraviada, en tal sentido y en referencia a los delitos de injuria y calumnia vertidas contra particulares establece el artículo 215.1. CP que *"Nadie será penado por calumnia o injuria sino en virtud de querella de la persona ofendida por el delito o de su representante legal. Bastará la denuncia cuando la ofensa se dirija contra funcionario público, autoridad o agente de la misma sobre hechos concernientes al ejercicio de sus cargos."*

[51] Tal es la posición sostenida en la STS 1ª de 30 de diciembre de 1992, Pte: Almagro Nosete, José, según la cual *"TERCERO.- Sustenta, el primer motivo casacional de su recurso, la entidad condenada, (apoyado en el antiguo núm. 5, art. 1692 LEC) en la infracción del art. 1092 CC con el art. 22 CP. Sintéticamente, la argumentación que se expone, tiene por finalidad poner de relieve que se ha hecho tabla rasa de la aplicación de las normas jurídicas civiles ubicadas en el CP, sustituyéndolas por otras, propiamente civiles, que ofrecen diferencias en cuanto a la naturaleza de la responsabilidad (subsidiaria en un caso, solidaria en otro) y, en cuanto a las exigencias jurisprudenciales de requisitos sobre su procedencia y alcance, muy especialmente en lo relativo al nexo causal determinante de aquella, manifestando que en los supuestos de ejercicio de la acción civil derivada de delito no cabe una elección del bloque normativo aplicable. El perjudicado, dice la parte recurrente, puede optar, bien por el ejercicio conjunto de las acciones penal y civil derivadas del delito en el mismo proceso penal, o bien por un ejercicio separado de tales acciones, la primera de ellas a través del juicio criminal y la segunda por medio de un proceso civil subsiguiente; pero ni esos preceptos ni ningún otro faculta al perjudicado para elegir la Ley material aplicable, la cual pertenece al mundo del "ius cogens" que está fuera del poder dispositivo de las personas. El acto unilateral, -continua- sin duda perfectamente lícito, por el que el perjudicado se reserva en el proceso penal la facultad de ejercitar la acción civil derivada del delito para después determinado dicho juicio penal, a través de un nuevo proceso civil, no puede, pues, tener ninguna transcendencia en el orden sustantivo, a la hora de determinar la norma legal reguladora de la responsabilidad civil inherente al hecho determinante de la misma. Otra cosa sería aceptar no sólo que la regulación de la obligación civil nacida de hechos delictivos es de derecho dispositivo, sino incluso que la fijación de la normativa aplicable puede quedar al arbitrio*

El anterior juego de remisiones normativas ha perdido gran parte de su sentido, dado que los supuestos de concurrencia normativa, para bien o para mal han sido bastante reducidos en el nuevo Código Penal. Asimismo, como hemos dicho más arriba, un importante sector doctrinal admite el carácter supletorio de la normativa sobre Responsabilidad Civil del Código Civil, respecto de la del Código Penal. Es más, el estudio de la correlación entre el ámbito del ilícito civil y penal ha sido superado, centrándose en la actualidad la atención en el problema de la **competencia para el enjuiciamiento,** y sus límites.

Una de las novedades más destacables y plausibles introducidas en el nuevo Código, es la **forma de incriminación de los delitos imprudentes**. Como pone de manifiesto Cándido CONDE-PUMPIDO FERREIRO[52], en España, a partir de la reforma de 1848 del CP, se estableció un sistema en el que se preveían por un lado en el libro segundo ciertas formas de obrar imprudente, castigadas como delito propio, y una fórmula general de imprudencia punible en el artículo 565 CP, que se complementaba para las faltas con los artículos 586 bis. y 660. La fórmula del artículo 565[53]CP, ha sido reiteradamente criticada por la Doctrina, en primer lugar por la desmesura en el número de hechos delictivos que podían llegar a ser cometidos por imprudencia, y en segundo lugar por su propia imprecisión al dar origen a la controversia Doctrinal de si a través del mismo se introducía un sólo "crimen culpae" o varios "crimina culposa". Como pone de manifiesto Santiago MIR PUIG[54], el nuevo Código Penal de 1995, adopta la posición más seguida en derecho comparado europeo, consistente en señalar expresamente los supuestos culposos, (sistema de cláusula específica), junto aquéllos hechos típicos dolosos que deben sancionarse.

---

de una sola de las partes interesadas, aún cuando ello pueda redundar en perjuicio de las demás. Y tanto lo uno como lo otro resulta obviamente inadmisible. De un lado, la responsabilidad civil derivada de delito no es sino uno de los efectos del hecho delictivo, por lo que la legislación que la regula ha de ser necesariamente imperativa y formar parte del orden público, como todo el bloque de la legalidad penal. Por otra parte, conforme al art. 6.2° CC "la exclusión voluntaria de la Ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros". Por tanto, no es ya solamente que un acto unilateral del perjudicado carezca de eficacia en orden a modificar la Ley aplicable al caso: tampoco la tendría un convenio entre todas las partes implicadas orientado a dicha finalidad. Así, pues, -sigue- en el presente caso, tratándose de un hecho constitutivo de delito y como tal calificado y sancionado por sentencia firme penal, la responsabilidad civil derivada del mismo, tanto la directa del responsable criminal como la subsidiaria de terceros, sólo puede regularse por el CP."

[52]Cándido CONDE-PUMPIDO FERREIRO:"Derecho Penal Parte General" Editorial. Cólex. Madrid.1993.Pg.427.

[53]*Art.565 ACP"El que por imprudencia temeraria ejecutare un hecho que si mediara dolo constituiría delito, será castigado con la pena de prisión menor."*

[54]"Derecho Penal Parte General" Ed. PPU.Barcelona 1996 Pg. 268 y Sg.

Como consecuencia de la eliminación de la falta de daños por imprudencia[55], los daños imprudentemente causados, tan sólo son penalmente relevantes cuando superen la cuantía de DÍEZ millones de pesetas[56], siendo relevante penalmente tan sólo la imprudencia grave. En los supuestos en que se produzcan daños por imprudencia no integrantes del tipo penal, con ocasión de una actividad delictiva, no nos vamos a encontrar con un concurso de delitos, y de Responsabilidades Civiles, decretadas en la Sentencia, sino que deberemos entender siguiendo y desarrollando la tesis de Eduardo FONT SERRA[57] que **existe competencia adhesiva de la Jurisdicción Penal, ya en base a criterios de eficacia práctica ya en base a criterios de conexidad, para conocer de la indemnización de las consecuencias no sólo de los hechos delictivos, sino de todos los daños causados con ocasión la comisión de un delito, aunque dichos daños no integren el tipo penal**. 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 en 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 delictivos o no, y ello porque con ocasión de la comisión de actos delictivos normalmente se ocasionan daños que con la nueva regulación difícilmente podrían enmarcarse 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 la acción integrante del tipo. Ambas soluciones son inaceptables a no ser que perdamos de vista la búsqueda de la eficacia practica[58].

---

[55]Ya desde la reforma del Código Penal de 1989, fueron despenalizados los daños por imprudencia simple sin infracción de reglamentos por cuantía inferior a la del seguro obligatorio, según (GONÁLEZ RUS: "Derecho Penal Parte Especial" EDERSA. Madrid. 1992. Pg.400), en tal figura la referencia al seguro obligatorio tenía una función instrumental, no definitoria del tipo de daños que se contemplaban.

[56]Dice el artículo 267 del CP, que además se configura como delito semipúblico que *"los daños causados por imprudencia **grave** en cuantía superior a DÍEZ millones de pesetas, serán castigados con la pena de multa de tres a nueve meses"*.

[57]"La acción Civil en el Proceso Penal". La Ley. Madrid, 1991, Pg.17 y sg.

[58]La posición que nosotros defendemos es criticada abiertamente por Josep Oriol RUSCA I NADAL, (en "El delito del alcoholemia y la responsabilidad civil ex delicto: una propuesta interpretativa" La Ley 1998, Tomo I, Pg. 1991), no obstante el propio autor reconoce que es una práctica habitual, el imponer condena en materia de responsabilidad civil, sobre resultados lesivos que no integran la estricta acción típica. ¿Qué sentido tiene en tales ocasiones remitir a la víctima a un ulterior proceso civil, cuando la reparación por todos los perjuicios sufridos con ocasión de un delito puede tener lugar en el proceso penal?.

En correlación con lo anterior debemos destacar que la Responsabilidad Civil va estrictamente ligada al daño o perjuicio que pueda aparecer en el obrar delictivo, y no es posible realizar afirmaciones categóricas sobre la posibilidad o no de su existencia en las resoluciones judiciales que resuelvan sobre cada una de las modalidades delictivas. Por ello la procedencia o no de declaración sobre Responsabilidad Civil dependerá de que a lo largo de toda la secuencia delictiva o "iter criminis" se haya producido un menoscabo patrimonial, el cual será presupuesto para declarar la existencia de Responsabilidad Civil si se dan los restantes requisitos que nuestro Ordenamiento Jurídico exige para ello[59]. Profundizaremos más sobre el tema en el Capítulo II haciendo referencia al Delito Fiscal.

El haber reflejado la discusión Doctrinal originada sobre las relaciones entre los conceptos y el ámbito de las ilicitudes civiles y penales, y su superación, (o quizás pérdida de actualidad del problema, dada su falta de utilidad), nos permitirá prescindir de efectuar referencia al problema de las correlaciones concordancias y discordancias entre las ilicitudes fiscales y penales y civiles[60], centrando en los Capítulos sucesivos nuestros esfuerzos, (al igual que se ha acabado haciendo en materia de Responsabilidad Civil derivada de Delito), en la posible existencia de competencia de la Jurisdicción Penal para conocer de cuestiones fiscales.

3.-El Delito Fiscal en Derecho Penal Español.

3.1.-Introducción del Delito Fiscal en España: su aplicación práctica.

---

[59]Antijuricidad, culpabilidad, imputabilidad y relación de causalidad. Además y como veremos más adelante, evidentemente si de lo que hablamos es de Responsabilidad Extracontractual, los daños y perjuicios, deberán implicar el incumplimiento de una norma que opera "erga omnes" cual es el principio "neminem laedere". Por ello, en los supuestos en los que se infrinja una obligación "inter partes" ya sea de origen contractual o legal no podrá hablarse en sentido técnico de Responsabilidad Civil.

[60]Si bien en Derecho de Responsabilidad Civil el ámbito de la ilicitud se señala de un modo mucho más abierto y amplio que en Derecho Penal y en Derecho Tributario, ya que todo detrimento patrimonial no justificado supone una infracción de la regla "neminem laedere", tampoco puede destacarse, que la tipicidad penal y de Derecho Administrativo Tributario Sancionador, supongan en realidad una mayor precisión en la delimitación entre el ámbito de lo lícito y de lo ilícito, dado la necesidad de acudir a la técnica de las leyes penales en blanco, que exige la toma en consideración de un complejo haz de normas de rango reglamentario. Aun así insistimos en que el problema del ámbito de la ilicitud, en los distintos órdenes es absolutamente inútil, porque precisamente las repercusiones de una actuación antijurídica son distintas en cada rama del Derecho, y las mismas dependen de los distintos principios que operan en cada una de ellas.

Una vez estudiados algunos de los problemas que plantea la Responsabilidad Civil en el Delito, y expuesta la solución que consideramos como más acertada sobre las relaciones entre el ilícito civil y penal, deberemos introducir en la discusión el estudio de la estructura de la figura del Delito Fiscal, en vistas a determinar en sucesivos apartados la aplicabilidad en ella de las normas sobre Responsabilidad Civil en el Delito.

De las modalidades delictivas reguladas en el Título XIV del Libro II del CP[61], entre las que también se encuentran, el fraude a los presupuestos de las Comunidades Europeas (Art.306 y 309), el fraude a la Seguridad Social (Art.307), el fraude de subvenciones (Art. 308) así como el delito contable tributario (Art.310), hemos decidido centrarnos en el estudio del Delito Fiscal dado que nos ha parecido que el tratamiento de la Responsabilidad Civil en dicha figura delictiva, presentaba de por si la suficiente enjundia jurídica como para realizar una tesis doctoral. Además desde el punto de vista técnico y al abordar el concreto el problema de la Responsabilidad Civil tanto en algunas modalidades comisivas del delito de fraude a los presupuestos de las Comunidades, como en el fraude de subvenciones y sobre todo en el delito contable tributario regulado en el artículo 310 CP, (que de acuerdo con la posición Jurisprudencial mayoritaria se configura como una infracción de una serie de deberes formales, y cuyo desvalor en su caso queda consumido por el Delito Fiscal[62]), presentan unos problemas en gran medida distintos a los aquí abordados, por lo que el estudio autónomo de este "Delito contra la Hacienda Pública" queda, creemos, plenamente justificado[63]. No

---

[61]"De los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.". Se encuentra ubicado el Título XIV, a continuación de la regulación de los "Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico", aunque eso si, de modo independiente lo que como veremos al hablar del problema del bien jurídico protegido, no deja de tener su significado.

[62] Así se pone de manifiesto en la STS 2ª de 31 de octubre de 1992, núm. 2401/1992. rec. 3824/1990. Pte.Ruiz Vadillo, Enrique Red. E.D 92/10697 *"La Sentencia de instancia condena por un delito del Art. 350 bis a), que algunos llaman contable y cuya denominación acaso más expresiva pudiera ser la de grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables, y, por otro, contra la Hacienda Pública, ambos referidos al año 1985, lo que no es correcto hacer, desde el punto de vista técnico-penal, pues, como señala la S 27 diciembre 1990, este delito contable va dirigido a tipificar unos determinados comportamientos,* ***actos formales****, en definitiva, que ofrecen la característica de poder servir de medio para la realización o posibilitación maliciosa de los Delitos contra la Hacienda Pública y que, por consiguiente y en realidad, son actos preparatorios que por mandato legal adquieren la categoría de figura penal propia y específica cuando se ofrecen autónomos, pero que sustancialmente no pasa de ser una modalidad, una forma imperfecta, en el "iter criminis" del Delito Fiscal o contra la Hacienda Pública, de tal manera que, la relación concursa entre el Art. 350 bis y el 349 es de normas y no de delitos. Si una conducta es subsumible, primero en el delito contable y, después, en el Delito contra la Hacienda Pública, se da una clara relación de* ***consunción****".*

[63]De este modo en el supuesto del delito de defraudación a los presupuestos de las Comunidades, y el fraude de subvenciones, en los que la conducta delictiva consiste en el desvío esencial de las cantidades obtenidas para fines distintos de los legalmente previstos, o el falsear las condiciones de obtención de la subvención, la solución al problema de la Responsabilidad Civil sería semejante salvando las distancias a la que veremos al hacer referencia a los delitos de estafa y apropiación indebida. Virginia SÁNCHEZ

obstante ello, como es lógico algunas de las soluciones en este trabajo defendidas en relación con el Delito Fiscal, podrán ser extrapolables a otras modalidades delictivas.

Por más que hayan pasado 20 años desde que entrara en vigor la primera regulación del Delito Fiscal "como tal figura" en España, en virtud de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, "de medidas urgentes para la reforma fiscal" que lo introdujo en el artículo 319 del Código Penal, lo que impide en cierta manera hablar de una figura delictiva novedosa, y prescindiendo de los precedentes de la regulación existentes desde el CP de 1870[64], que casi nunca llegaron a tener aplicación, si a lo que queremos hacer referencia es al asentamiento y relevancia práctica de la figura delictiva en nuestro Ordenamiento, la situación, como pone de manifiesto SERRANO GÓMEZ[65], cambia sustancialmente. La falta de precisión de la regulación introducida por la Ley 50/1977, según la cual cometía Delito Fiscal " *el que defraudara a la Hacienda Estatal o Local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas*", en donde no se establecía cada una de las modalidades de actuación a través de las cuales se podía cumplimentar el tipo, junto con el establecimiento como requisito de procedibilidad de la **denuncia previa de la Administración afectada**, (quien anteriormente a acudir a la vía penal debía haber agotado la vía administrativa), y la escasa **concienciación social**,

---

LÓPEZ("El delito de fraude de subvenciones en el Nuevo Código Penal" Ed. Cólex Madrid 1997 Pg.313), entiende que en el supuesto en que un sujeto cometa las dos modalidades delictivas previstas en el artículo 308 CP, la Responsabilidad Civil queda limitada a la subvención de que se trate ya que existe un único perjuicio para la Hacienda Pública. Más semejanza con el Delito Fiscal guardan las consecuencias en lo referente a la Responsabilidad Civil, en el delito de defraudación a la Seguridad Social, aunque debería estudiarse la naturaleza de la relación jurídica existente entre la Administración defraudada y el autor del delito, tema en el que no entraremos aquí por no ser objeto de este estudio. Asimismo, y desde el punto de vista práctico, las razones de eficacia pueden hacer que la solución que se adopte en el supuesto del fraude fiscal, no sea adecuada en supuesto del fraude a la Seguridad Social. Completamente distinto es el problema de la Responsabilidad Civil en el delito contable tributario, en el que simplemente nacerá la misma si de las irregularidades contables se ha derivado un daño a la Administración Tributaria, y ello a pesar de la exigencia en el último párrafo del artículo 310 de una cuantía de 30 millones de pesetas, que hace referencia no a un perjuicio o falta de pago de ninguna obligación a cualquier Administración, sino a la discordancia entre los libros contables y la realidad.

[64]En donde se regulaba la modalidad delictiva que nos ocupa dentro de las falsedades, en el artículo 331 con el rótulo "De la ocultación fraudulenta de bienes o industria" y que decía textualmente: *"El que requerido por el competente funcionario Administrativo, ocultase el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas."* La referida regulación que a penas tuvo repercusión práctica, (tan sólo se pueden citar en su aplicación las Sentencias de 5 de febrero de 1898 y la de 17 de junio de 1899), se mantuvo en el CP de 1928 en el artículo 390. El Código Penal de 1944 contemplaba la figura en el Capítulo VI de del Título III del Libro II, (Art. 319), con la misma denominación, y regulación y que estuvo en vigente hasta que fue modificado por la Ley 50/1977 de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

[65]Alfonso SERRANO GÓMEZ: "Fraude Tributario". Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1977. Pg.56.

convirtieron como dice PÉREZ ROYO[66], al Delito Fiscal en una figura poco habitual en la práctica, sobre la cual además la Doctrina mantenía acaloradas discusiones desde posiciones contrapuestas sobre todos sus elementos esenciales. Por ello pronto se planteó la necesidad de una nueva regulación[67].

Como pone de manifiesto APARICIO PÉREZ[68]junto a problemas de orden técnico, motivos de eficacia práctica, y de necesidad de coordinación de la actividad penal con la administrativa, hicieron que se plantease la necesidad de establecer una Ley especial sobre fraude fiscal al igual que se venía haciendo con el contrabando[69]. No obstante, la solución que acabó prevaleciendo fue la reformar el Código Penal.

De este modo, la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública[70]introdujo una nueva regulación en la que de un modo más genérico se hablaba en el Título VI del Libro II "De los Delitos contra la Hacienda Pública", en cuyo artículo 349, se regula el Delito Fiscal. Asimismo se reguló en el artículo 350 el fraude de

---

[66]"Los delitos y las infracciones en materia tributaria" IEF. Madrid. 1986. Pg.45. Según este autor, si bien fueron 503 los Expedientes remitidos por las Delegaciones de Hacienda al Ministerio Fiscal, (de los cuales 214 fueron devueltos), luego el número de Sentencias condenatorias ha sido muy reducido.

[67]Tal situación era reconocida por el propio legislador en la propia exposición de motivos de la Ley Orgánica 2/85 según la cual y en referencia a la Ley 50/77 se establecía que "La previsión legislativa no ha tenido, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía no pocas situaciones fraudulentas en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad del art. 31 de la Constitución. La redacción del art. 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal."

[68]José APARICIO PÉREZ:"El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia".Ed. Aranzadi. Pamplona 1997, Pg.38.

[69]La de la Ley especial, es la técnica legislativa utilizada en Francia y Alemania en donde en el "Códe General des Impôts" y en la "Abgabenordnung", se regula de modo conjunto y fuera del Código Penal, (a pesar de las oportunas remisiones), las infracciones y los Delitos Tributarios. En lo referente a la conveniencia de adoptar una Ley especial sobre fraude fiscal en España, dado lo poco habituado que se encuentra nuestro Legislador a regular las interconexiones normativas existentes entre las distintas leyes que va aprobando, posiblemente la referida técnica hubiese repercutido en una solución más satisfactoria que la actual al problema que estudiamos en el presente trabajo.

[70]BOE103/1985 de 30-4-1985. Pg.11985.

subvenciones y en el artículo 350 bis el delito contable. En primer lugar y como pone de manifiesto SIMON ACOSTA[71], en lo referente a las novedades introducidas debemos destacar las de orden sistemático, dado que el anterior artículo 319 CP se encontraba ubicado entre las "falsedades", lo cual ha sido interpretado como un cambio en la concepción del delito hacia una posición más patrimonialista. En segundo lugar se convirtió el Delito Fiscal en delito perseguible de oficio, y se suprimió la prejudicialidad administrativa, lo que supuso la eliminación de la principal traba que hacía inviable desde el punto de vista práctico la figura delictiva. En tercer lugar debemos destacar la adaptación de la figura a la nueva estructura del Estado establecida por la Constitución, introduciendo como nuevos sujetos pasivos del delito a las Comunidades Autónomas que no existían en 1977. En cuarto lugar debe destacarse la ampliación del ámbito material u objetivo del tipo delictivo, ya que si bien el antiguo artículo 319 hacía referencia a la defraudación de impuestos, en la nueva normativa se hace referencia a los tributos, con lo cual se tipificaba la defraudación en las tasas y en las contribuciones especiales. Asimismo es de destacar la elevación de la desde entonces "cuota defraudada o beneficio fiscal obtenido" a la suma de cinco millones de pesetas, con claro ánimo de reservar el Derecho Penal para aquéllas infracciones de mayor gravedad. Por último queremos destacar que la regulación introducida a través de la reforma de 1985 debe ser especialmente tenida en cuenta, toda vez que la mayor parte de resoluciones judiciales en las cuales nos basamos en este trabajo han sido dictadas en base a la misma.

La Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio por la que por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los de "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social"[72], intentó zanjar algunas cuestiones de tipo técnico que habían suscitado controversias doctrinales y jurisprudenciales acerca de si podían integrar el tipo penal como ocurre con la falta de ingreso de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener, la obtención indebida de devoluciones, que en la antigua regulación eran consideradas como apropiación indebida, y la admisión de la omisión (dolosa) como modalidad delictiva. Asimismo y en la línea de la anterior reforma es de señalar la elevación de la cuantía delictiva a quince millones de pesetas, (en cuya determinación ha contribuido tanto la aplicación del principio de intervención mínima como al parecer la voluntad de relegar en lo posible la actuación de la vía penal, toda vez que esta solución se ha mostrado como poco eficiente en la práctica, reservándola para situaciones realmente graves), la inclusión de las Haciendas Locales de modo expreso como perjudicadas y la creación de dos subtipos agravados para los supuestos de utilización de persona interpuesta y para aquéllos supuestos en que

[71]Eugenio SIMÓN ACOSTA: "El Delito de Defraudación Tributaria" Cuadernos de Jurisprudencia Aranzadi nº 8. Ed. Aranzadi. Pamplona. 1998. Pg.17.

[72]BOE 155/1995 de 30-6-1995 Pg.19782.

la cuantía defraudada tuviese especial trascendencia o gravedad[73]. Por último es de resaltar la inclusión de una excusa absolutoria para los supuestos de regularización espontánea de la situación tributaria por el defraudador[74], acabando con la discusión doctrinal, sobre la aplicabilidad o no al delito fiscal, del beneficio que en los supuestos de infracciones administrativas se contenía en la LGT.

El Código Penal de 1995 (L.O.10/1995 de 23 de abril), asume básicamente la reforma de 1995, situando la regulación en el Título XIV del Libro II "De los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", (Arts.305 a 310), introduciendo como novedad típica la defraudación a las Comunidades Europeas, a quien se convierte en consecuencia en sujeto pasivo del delito, y adaptando la regulación al principio general del carácter doloso de los delitos en el nuevo Código Penal, toda vez que de acuerdo con el artículo 12 CP las acciones u omisiones imprudentes sólo se penarán cuando expresamente lo disponga la Ley, dando por sentado que ante un delito doloso nos encontramos. Por último debemos destacar que se ha adaptado la pena (de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo para el tipo básico), al nuevo sistema del CP.

En lo referente a la aplicación práctica y arraigo de la figura delictiva tanto en el Ordenamiento Jurídico como en la sociedad, debemos resaltar que a partir de la reforma introducida por la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, (fecha en la que en primer lugar contamos en nuestro Ordenamiento Jurídico con una regulación lo suficientemente coherente para permitir su generalizada aplicación práctica), en ambos aspectos se ha ido progresando de forma paralela. Solucionados los principales problemas de articulación procesal de la figura delictiva (procedibilidad y prejudicialidad), a medida que se ha atribuido a los Inspectores Fiscales y Jueces mayores medios materiales para la investigación, se han conseguido mayores éxitos que han redundado en un mayor número de Sentencias condenatorias. La efectividad de las sanciones indudablemente implicará a la larga, un

---

[73]Es de destacar la sustitución de la pena accesoria de la pérdida de la posibilidad de obtener crédito oficial, por la más extensa "perdida de la posibilidad de obtener ayudas públicas", así como la incorporación como accesoria de la pena de pérdida de beneficios o incentivos de la Seguridad Social.

[74]Según la exposición de motivos de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio era "absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico. Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código."

auténtico rechazo social de la figura delictiva, rechazo que como mínimo hasta hace poco, no era generalizado.

El Artículo 14 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal recientemente reformado[75], atribuye competencia a los Jueces de lo Penal para en conocimiento de los delitos cuya cuantía no supere los cinco años de prisión y pena de multa cualquiera que sea su cuantía (entre ellos el Delito Fiscal que tiene señalada en su tipo básico pena de prisión de uno a cuatro años y multa de tanto al séxtuplo), redundará en la agilización de la tramitación de los procedimientos, y como veremos, la reforma no supone la total restricción del acceso al recurso casación en esta modalidad delictiva, toda vez que en algunas ocasiones, (por razón de aforamiento) el TS será competente para conocer de las causas por Delito Fiscal en primera instancia, y otras veces, el Delito Fiscal aparecerá ligado a otras figuras delictivas para cuyo conocimiento sí será competente la Audiencia Provincial, cabiendo en tales Casos Recurso de Casación ante el Tribunal Supremo. En definitiva en los supuestos de conexidad delictiva y personas aforadas, el T.S. podrá continuar pronunciándose sobre el Delito Fiscal, por lo que no le queda totalmente vedada en esta materia la actuación como unificador de la Jurisprudencia. (Sobre las cuestiones de orden procesal que afectan al Delito Fiscal, tendremos ocasión de profundizar en el Capítulo Quinto).

3.2.-Bien jurídico protegido.

No obstante el no tener el presente trabajo ninguna especial ambición en el estudio de cuestiones de naturaleza dogmático penal, entendemos oportuno en aras a una a una mejor comprensión de la figura delictiva, y sobre todo para abordar con mayor conocimiento de causa el concreto problema que nos atañe, clarificar en la medida de lo posible que es lo que con el Delito Fiscal se pretende proteger en nuestro Ordenamiento Jurídico. En efecto, teniendo como fin último la reacción penal, la protección de aquéllos valores más relevantes en el Ordenamiento Constitucional, el conocer y determinar cual es la función que cumple una determinada figura delictiva nos ayudará a resolver todos los problemas prácticos que deriven de su aplicación. No obstante debemos tener presente que como ponen de manifiesto COBO DEL ROSAL y VIVES ANTON[76], a pesar de que un delito puede lesionar varios bienes jurídicos para determinar la naturaleza del tipo respectivo hay que atender al que o a los que resulten específicamente protegidos por él. En tal sentido debe entenderse la exposición realizada en el presente capítulo.

[75]Por la Ley 36/1998 de 10 de noviembre.

[76]"Derecho Penal Parte General", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 1999.

Según José APARICIO PÉREZ[77], varias han sido las posiciones doctrinales adoptadas en la materia: a) En primer lugar se ha sostenido que el Delito Fiscal era un delito contra el **"orden económico"**, de tal modo que a través del mismo se protegía las facultades y potestades que se irroga el Estado y que le permiten la intervención en la economía. Esta posición fue criticada porque supone el configurar el Delito Fiscal como un instrumento de política financiera, lo cual es inaceptable vista la finalidad que el Derecho Penal debe cumplir en nuestra sociedad, tomando en consideración los principios de "intervención mínima" y "ultima ratio". No obstante lo dicho, creemos que no es posible negar que la posición que se adopte en la tipificación del Delito Fiscal tenga una cierta repercusión en el orden económico, aunque por supuesto dicha repercusión no es su razón de ser. b) También se ha entendido tomando en consideración la ubicación de la figura delictiva en el antiguo Código Penal en el artículo 319 de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, (Título Tercero del Libro Segundo "de las falsedades"), que el bien jurídico protegido era la **"fe pública"**. No obstante ello al exigirse una defraudación por cuantía determinada de ningún modo podemos entender que la citada figura delictiva tenga un carácter formal, dado que ante un delito de resultado lesivo, nos encontramos, (según la posición mayoritaria), siendo de destacar además que desde la reforma llevada a cabo por la LO 2/1985, en la que se introdujo un importante cambio sistemático regulando el Delito Fiscal en el Título VI del libro II (De los Delitos contra la Hacienda Pública), el legislador parece haber abandonado toda posibilidad de concebir el Delito Fiscal como un delito formal. c) Como consecuencia de los anteriores cambios legislativos y sobre todo con la finalidad de dar solución a algunos problemas de tipo técnico que planteaba la figura delictiva, acabó por imponerse en las decisiones de nuestro TS, (entre ellas la STS de 12 de marzo de 1986[78], Pte. Luis Vivas Marzal, RJ 1986,1462 y 12 de mayo de

---

[77]"El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia.."Obra citada pg.45.

[78]Dice así la STS 2ª de 12 de marzo de 1986," *PRIMERO.– El Delito Fiscal, que algunos prefieren denominar Delito Tributario, no fue considerado o reputado como tal hasta el Código Penal de 1870, de cuyo texto paso a los posteriores, hasta que, en el Código Penal de 1944, se le dedicó al Art. 319 en el Cap. VI del Tit. III del Libro II, bajo el epígrafe "De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria", cuyo precepto rara vez se aplicó, habiéndolo estimado inoperante diversas Memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo. Sustituido, el epígrafe mencionado, mediante la L 14 noviembre 1977, por el de "Delito Fiscal", la antigua redacción del citado precepto, fue reemplazada por otra totalmente renovada y a la que, ciertos sectores Doctrinales, le atribuyen génesis demagógica. Y, finalmente, y ante la virtual inaplicación de la normativa dicha, la LO 29 abril 1985, ha derogado tanto el Cap. VI mencionado como el Art. 319, trasladando la Infracción, y remodelándola, al Tit. VI del Libro II del Código Penal bajo la rúbrica de "Delitos contra la Hacienda Pública", cuyo título, en un sólo Capítulo, comprende los arts. 349, 350 y 350.bis. En lo que respecta a la "naturaleza jurídica" de la Infracción estudiada, con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del título dedicado a las falsedades; mas con posterioridad a la referida Ley, se entiende que se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas. La acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adecuadas, pero, habida cuenta de que "fraude", equivale semánticamente a "engaño" o a "acción contraria a la*

1986 del mismo ponente RJ 1986 2449) la concepción patrimonialista[79], según la cual y tomando en consideración la exigencia de una defraudación a la Hacienda Pública por cuantía determinada el bien jurídico protegido era el **"patrimonio de la Administración Pública"**. Esta posición tampoco ha estado exenta de críticas, por el hecho de que no parece que el tipo penal del Delito Fiscal tenga como finalidad última el proteger el patrimonio de la Hacienda Pública, utilizando este concepto en sentido estricto, como conjunto de bienes y derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado y sus Organismos Autónomos. La protección del patrimonio del Estado en el referido sentido tiene lugar generalmente[80] a través de las figuras delictivas previstas en el Título XIII "De los Delitos contra el Patrimonio y contra el Orden Socioeconómico", es decir, de las mismas figuras penales con las que se protege el patrimonio de los particulares. No obstante lo anterior, entendemos que no puede negarse la repercusión patrimonial de las conductas constitutivas de delito fiscal, ya que la acción delictiva acaba suponiendo una disminución en los ingresos previstos por vía tributaria, a pesar de los mecanismos de reacción ante la defraudación. d) PÉREZ ROYO[81] entiende que lo que es objeto de protección es la **"Hacienda Pública en sentido dinámico"** o lo que es lo mismo la función recaudatoria del Estado en vistas a la suficiencia de medios para la realización de los fines que constitucionalmente tiene encomendados".

---

verdad o a la rectitud", "defraudación", a "acción o efecto de defraudar", y "defraudar", siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a "cometer un fraude en perjuicio de alguno", y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, cuya intención de defraudar, la presume el legislador, en el pfo. 1° Art. 319, mediante una interpretación autentica que no parece excluir hipótesis distintas a las expresamente previstas "en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción de la acción investigadora de la Administración Tributaria". A lo que cabe agregar que es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta, que, la elusión del pago de impuestos conseguida ascienda a una cantidad igual o superior a "2.000.000 pts ".

[79]Esta posición es también defendida por algunos autores como Carlos MARTÍNEZ PÉREZ en "El Delito Fiscal". Ed. Montecorvo Madrid. 1981 Pg.155-156.

[80]Aunque también existen preceptos penales específicos que cumplen dicha función para los supuestos de defraudaciones cometidas por funcionarios públicos, como el tipo de la malversación, del Art.432 y Sg. del CP.

[81]"Los delitos y las infracciones en materia tributaria". IEF, Madrid. 1986 Pg.76 a 78. A decir de este autor, el bien jurídico protegido en los Delitos contras la Hacienda Pública y que encontraría su base en los artículos 31.1 y 2 de la Constitución sería la Hacienda Pública tanto desde el punto de los ingresos públicos, (el interés de que el reparto de la carga tributaria se realice de acuerdo con los modos y formas fijados por la Ley, conforme al principio de capacidad económica contenido en el artículo 31.1 CE) como desde el punto de vista del gasto público, (así la asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía Art. 31.2). De este modo el Delito Fiscal (Art. 305 CP) tendría como fin la protección de los ingresos de la Hacienda Pública, con el fraude de subvenciones (Art. 308 CP), se protegería a la Hacienda desde el punto de vista del gasto público.

Esta última posición parece ser la predominante entre los autores[82], siendo compatible como veremos con la configuración del Delito Fiscal como delito de resultado. En tal sentido podemos destacar la opinión de Eugenio SIMÓN ACOSTA quien entiende [83], que *"El bien jurídico abstracto protegido por el artículo 305 del CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Sólo indirectamente se protege el patrimonio público en este tipo penal."* Algunos autores como BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FERRE OLIVE[84], todavía van más lejos y llegan a afirmar que el legislador en el CP, ha utilizado una técnica inadecuada, la de los delitos contra la propiedad, para proteger un bien jurídico de carácter macro social como es la Hacienda Pública.

De acuerdo con lo expuesto, entendemos sin negar la repercusión patrimonial de la figura que nos ocupa, que su fin último no es el de ser un sistema enérgico de protección al patrimonio del Estado, sino que el objeto de protección es mucho más amplio y vendría a coincidir con todas las funciones que el tributo cumple en nuestro Ordenamiento Jurídico Constitucional, las cuales no son únicamente la obtención de recursos por parte del Estado, sino que también se toma en consideración otros aspectos como la función redistributiva de la riqueza que cumple el sistema tributario, la suficiencia de recursos de las distintas Administraciones Públicas para la realización de las competencias constitucionales, la disuasión del consumo de determinados productos, y los efectos del tributo en la economía[85]. Evidentemente y de modo indirecto también se protege el Erario Público como conjunto de bienes y derechos de carácter económico cuya titularidad es ostentada por una Administración Pública[86].

---

[82]En tal sentido se pronuncian Francisco MUÑOZ CONDE en "Derecho Penal Parte Especial" Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 1996. Pg.893, Mª Asunción RANCAÑO MARTÍN, (En el Delito de Defraudación Tributaria Ed. Marcial Pons Madrid 1997 Pg.42), y también parece hacerlo Severino MARTÍNEZ IZQUIERDO en "El Delito Fiscal"Ediciones Rialp. Madrid 1988 Pg. 17, en relación con el antiguo artículo 319 CP.

[83]"El Delito de Defraudación Tributaria" Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Nº 8. Ed Aranzadi. Pamplona 1998. Pg.24.

[84]"Estimación indirecta y delito fiscal", Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales. 1990, Pg. 801.

[85]En dicho sentido establece el artículo 31 de la Constitución que *" 1.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 alcance confiscatorio.2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley."*

[86]No obstante lo expuesto, y todo y ser relevante el problema del objeto de protección para el estudio de la estructura delictiva y para la determinación de las consecuencias de todo orden que se pueden derivar del delito, en el supuesto concreto del Delito Fiscal, veremos que la misma sólo tiene una influencia relativa en la solución al problema de la Responsabilidad Civil que veremos en los Capítulos sucesivos.

3.3.-Estructura delictiva.

Consideramos imprescindible en nuestro estudio el hacer referencia a algunos de los aspectos fundamentales del tipo básico del Delito Fiscal tal y como se encuentra regulado en el artículo 305 del Código Penal, por la razón de que se va a partir de los mismos para tratar el problema de la Responsabilidad Civil o de las consecuencias extrapenales de dicha figura delictiva en los Capítulos posteriores[87]. Además el estudio de la estructura delictiva es muy importante, porque de la misma se puede observar la necesaria correlación existente entre las características del sistema tributario de cada Estado, y los mecanismos utilizados para la represión del fraude fiscal. En el caso de España es

---

toda vez que disminución de ingresos y Responsabilidad Extracontractual, no son conceptos que en nuestro Ordenamiento Jurídico vayan indefectiblemente unidos.

[87] Dice así el artículo 305 CP, situado en el título XIV (De los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social): "*1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años. 2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. 3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este Art. se cometan contra la Hacienda de las Comunidades siempre que la cuantía defraudada excediere de 50.000 ecus. 4.Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, ó cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el misma pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.*"

de destacar una auténtica falta de coordinación y visión de conjunto entre las soluciones que aporta el Derecho Penal y el Administrativo sancionador[88].

a) Los sujetos del delito.

Lo primero que debemos preguntarnos en este apartado es quien puede ser "el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública", es decir, si puede serlo cualquier persona ("delito común"), o si por el contrario únicamente puede cometer el delito el sujeto pasivo de la relación tributaria, (hablaríamos entonces de "delito especial o de propia mano"). Según esta posición quien fuese "extraneus" únicamente podría responder a título de partícipe. Javier BOIX REIG[89] entiende que de la propia estructura y redacción del tipo en donde no se exige que el responsable penal defraude "SUS" tributos, se desprende que nos encontramos ante un delito común, por lo que cualquier persona, que se encontrase en situación de poder defraudar a la Administración Tributaria, podría responder a título de autor por un delito contra la Hacienda Pública. Dicha posición que en la actualidad quizás es la más extendida en nuestra Doctrina también, es compartida entre otros por PÉREZ ROYO[90], APARICIO PÉREZ y SIMÓN ACOSTA[91]. No obstante ello otros autores como MUÑOZ CONDE[92], y el propio Tribunal Supremo, en las Sentencias 25 de septiembre de 1990 (RJ. 1990,7238, Pte. García Ancos), de 24 de Febrero de 1993 (RJ.1993,1530 Pte. Díaz Palos) y de 20 de mayo de 1992 (RJ 1996, 3838 Ponente Bacigalupo Zapater), han sostenido que nos encontramos ante un "delito de propia mano", y por lo tanto tal es la solución que debe considerarse como predominante, aunque no venga estrictamente impuesta por el propio tenor literal del tipo penal[93].

---

[88]En vistas a abordarlo con mayor precisión evitando reiteraciones, omitimos en este apartado hacer referencia al problema de la prescripción delictiva, y al actual problema de la incidencia del establecimiento del plazo de 4 años de prescripción de la deuda en el artículo 64 LGT, en la prescripción delictiva. Trataremos dichos problemas en el Capítulo V de este trabajo, a pesar de que no puedan considerarse cuestiones procesales.

[89]"Aspectos de la nueva regulación del Delito Fiscal".Cuadernos de Derecho Judicial. CGPJ, Madrid.1996.Pg.267.

[90]"Los delitos y las infracciones...".Obra citada. Pg.179.

[91]Obra citada Pg.33 y Sg.

[92]Obra citada Pg.895.

[93]En el indicado sentido se pronuncia la STS 2ª de 24-2-1993, núm. 374/1993, rec. 1902/1991. Pte: Díaz Palos, Fernando. Ref.ED.93/1761. *"Cuarto.– El motivo 4º, por igual vía casacional que las anteriores, aduce la Infracción del Art. 319 CP aplicado en la instancia porque según los arts. 31 y 32 LGT, el obligado a retener y a ingresar el impuesto, no es el contribuyente, sino el "sustituto" del contribuyente. En nuestro caso, dice, los contribuyentes son los empleados obligados a pagar a Hacienda, aunque el sujeto pasivo sea el "sustituto", es decir, la empresa obligada a retener las cantidades. Finalmente aduce a su favor la S 25-9-90. Sin embargo, si en el caso de examen el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos,* ***sujeto activo del delito sólo podría serlo quien está obligado al pago, que***

Por supuesto las conductas defraudatorias llevadas a cabo por un "extraneus"[94] por ejemplo un asesor fiscal, serán en todo caso relevantes penalmente según pone de manifiesto SIMON ACOSTA[95] en base a los artículos 27 a 29 CP, ya sea a título de cooperador necesario, o de simple cómplice, según haya sido su grado de participación. Profundizaremos más en este tema al en el Capítulo IV de este trabajo al hablar de la imputación de responsabilidades. No obstante ello, debemos aclarar que a pesar de que los retenedores no pueden considerarse como sujetos pasivos del tributo[96], dado que en tipo del artículo 305 CP se hace referencia expresa como actividad delictiva la defraudación de cantidades retenidas, obviamente el retenedor podrá ser considerado responsable criminal a título de autor[97].

El segundo de los problemas que debemos plantearnos es el de la imputación de responsabilidad criminal en los casos de actuación a través de **personas jurídicas**, supuesto en que la Doctrina discutió si era de aplicar el antiguo artículo 15 BIS CP (actual 31), o bien se debía hacer responder

---

según el Art. 35 LGT, corresponde al sujeto pasivo de la obligación Tributaria. Y según el Art. 40 propia Ley habrá de entenderse como sujeto pasivo de la obligación Tributaria a 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. En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el Delito Fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano. *De lo expuesto deduce la Sentencia recurrida que el Gerente de la sociedad "KIO -FLEX, S.L.", es decir el procesado, era la persona obligada al pago del impuesto en su condición de tal y que por tanto lo eludió siendo por ello sujeto activo del delito"*

[94]Así se desprende de la SAP Asturias de 27 de mayo 1999. Pte: Barrio Bernardo-Rua, Mª Luisa Ref. ED 114/199 que dice textualmente que "dado que el delito fiscal está considerado como de primera mano *"sólo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente obligado tributario o deudor del impuesto, que cuando se trata de personas jurídicas la responsabilidad penal se polariza en personas individuales, concretamente en directores, gerentes, o en quienes obstenten funciones directamente ejecutivas y a la vez tengan concedidas amplias facultades respecto de la disponibilidad de medios económicos y de administración de la entidad. Por ello es perfectamente admisible que junto al sujeto activo pueda ser condenado o penalmente responsable tercero o "extraneus" al admitirse por la jurisprudencia de modo unánime las diversas formas de participación, de modo que el delito puede ser cometido por más personas que el obligado tributario como ocurre en este supuesto."*

[95]Obra citada. Pg.42.

[96]Dado que el artículo 30 de la LGT reserva dicha condición a los contribuyentes y los sustitutos, figura en la que de acuerdo con la posición doctrinal mayoritaria no debe incluirse a los retenedores, puesto que el retenedor no "sustituye" totalmente al contribuyente, sino que este último continua manteniendo su relación directa con la Administración.

[97]A pesar de que de la lectura de las Sentencias de nuestro Tribunal Supremo, no se desprenda de modo muy claro cuales son aquéllas razones que le llevan a insistir en la configuración del Delito Fiscal como delito especial o propio, bien podría entenderse que lo que se realiza en realidad es coordinar, la solución otorgada al Delito Fiscal con la que se establece en materia de infracciones administrativas, en la LGT, en cuyo artículo 77.3, se configura como autores de las infracciones Tributarias que implican defraudación de cuota tributaria, a los sujetos pasivos, (contribuyentes y sustitutos, y a los retenedores).

según las normas ordinarias sobre autoría y participación a aquéllas personas integrantes de las personas jurídicas que realizasen las actuaciones delictivas[98]. De no haber optado el TS, por la consideración del Delito Fiscal como delito propio, no existiría ningún inconveniente a la hora de imputar responsabilidad criminal a los administradores, (en concepto de autor, cooperador necesario o cómplice), en función de su actuación. No obstante en la actualidad, y al ser entendida en nuestro sistema la subjetividad pasiva en el tributo como un requisito para la responsabilidad en concepto de autor, es necesario acudir a la técnica del "obrar por cuenta de otro", es decir a la aplicación del artículo 31 Código Penal para hacer responder al administrador como autor[99]. En alguna ocasión como ocurre en la STS de 20 de Mayo de 1996 ha llegado incluso a incriminar al socio no administrador de la sociedad mediante la aplicación de la doctrina del "levantamiento del velo", sin que ello haya supuesto que el Tribunal Supremo prescindiese de la consideración del Delito Fiscal como delito especial, toda vez que en tal caso se castiga a quien realmente se considera como deudor tributario[100].

En lo referente a los sujetos pasivos del Delito Fiscal, lo serán los titulares de los distintos tributos existentes es decir, el Estado, las Autonomías, la Administración Local, e incluso las Comunidades

---

[98] Dice el artículo 31 CP *"El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre."* A través del mismo se establece un mecanismo: "el obrar por cuenta de", que permite imputar a los administradores que hayan actuado en representación de sus sociedades, (las cuales son irresponsables criminalmente, de acuerdo con la tan recurrida máxima "societas delinquire non potest"), aquéllas conductas delictivas que formalmente serían imputables las mismas.

[99] SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, y MERINO JARA ("Responsabilidad Penal por delito fiscal en el seno de sociedades I." Quincena Fiscal, Julio de 1998. Pg 11 y Sg.), subrayan el carácter antiformalista de la regulación contenida en el artículo 31 CP, el cual permite, considerar como autor a aquella persona que ostente o desempeñe materialmente la representación de la sociedad. independientemente de que formalmente sea administrador, y al socio mayoritario, y ello sin necesidad de acudir a la doctrina del levantamiento del velo.

[100]Dice la STS 2ª, S 20-5-1996, núm. 274/1996, rec. 1728/1994. Pte: Bacigalupo Zapater, Enrique. Ref.ED.96/2682 *"b) La impugnación de la "teoría del levantamiento del velo", por otra parte, no puede ser compartida por la Sala. En efecto, esta teoría no establece nada respecto de la prueba; su función es la de establecer qué hechos son relevantes para comprobar la tipicidad y en este sentido viene a sostener que las formas del Derecho de Sociedades, de las que se valga el autor, no son decisivas y que la significación típica de las acciones individuales no puede ser neutralizada por ellas. Por lo tanto, no estamos en presencia de un Juicio de valor que reemplace la prueba de los hechos, como sostiene la Defensa, sino de un criterio de verificación de la tipicidad. Por tales razones el levantamiento del velo no roza siquiera el problema de la presunción de inocencia, en contra de lo postulado por la Defensa (ver pág. 15 del escrito del recurso). Por lo demás, el Art. 15 bis CP tampoco es un medio de soslayar ninguna investigación de las diversas sociedades implicadas. Esta disposición, como lo ha sostenido reiteradamente la Jurisprudencia de esta Sala, sólo pretende resolver los problemas de la autoría del extraneus que actúa en representación de un intraneus en un delito especial propio."*

Europeas, en las concretas figuras delictivas en las que se ve afectada su Hacienda. En el supuesto de impuestos parcialmente cedidos deberá entenderse que como existe unidad de deuda, será sujeto pasivo del delito, la Administración titular "primario" del impuesto, que originariamente recibe la recaudación y desarrolla las competencias relativas a la gestión, aun cuando el producto sea posteriormente objeto de reparto con otras Haciendas[101]. No obstante ello, creemos que de darse por buena la configuración de la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil, debería reconocerse que las Administraciones cesionarias de parte de la cuota tributaria, también se ven perjudicadas, por lo que debería en principio otorgárseles la posibilidad de intervenir en el proceso penal en tal concepto.

b) Conductas típicas.

Para que tenga lugar el Delito Fiscal de acuerdo con el artículo 305 CP deberá quedar acreditada una "defraudación" a la Hacienda Publica, ya sea a la Estatal, Autonómica o Local: "*eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones, o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma.*" Pasamos a ver en que consiste cada una de estas tres modalidades delictivas:

1.-La elusión del pago de tributos cantidades retenidas o debidas retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Como pone de manifiesto PÉREZ ROYO, el término "elusión", (a diferencia del término "evasión"), significa en realidad y en sentido técnico no la evitación del pago del tributo, sino la de un hecho anterior desde el punto de vista lógico como es la producción del hecho imponible. No obstante el citado autor y haciendo referencia al antiguo artículo 349 del Código Penal[102], entendió que el significado de la expresión "elusión" del tipo penal hace referencia en realidad a lo que la Doctrina entiende como **"evasión"**[103], y la utilización de aquélla expresión deriva del apego a la tradición. Por tributos deberá entenderse tanto los impuestos como las tasas y contribuciones especiales[104]. No integraría el tipo del delito fiscal, (sin perjuicio de que la conducta

[101] Así lo entiende PÉREZ ROYO, en "Los delitos e infracciones ..."Obra citada. Pg. 83.

[102]En base a la redacción que le dio la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril.

[103]"Los delitos y las infracciones...", Obra citada Pg.89.

[104] Respecto a los conceptos de cada uno de los referidos conceptos tributarios incluidos en el tipo delictivo consideramos oportuno recurrir a la definición legal contenida en el artículo 26 de la LGT según el cual " 1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: Primera.- Que los servicios

se pudiese subsumir en otra figura delictiva), la defraudación en los ingresos que la Administración le correspondiese percibir en concepto de Precios Públicos, como consecuencia del suministro de determinados bienes o servicios[105].

Respecto de las modalidades delictivas se admite tanto la acción como la omisión, ahora bien la omisión debe dejar traslucir un ánimo defraudatorio, dado que ante delitos **eminentemente dolosos nos encontramos**, aunque algunos autores como RUIZ VADILLO admiten el dolo eventual ante la dificultad de probar el dolo directo respecto de la totalidad de la cuantía defraudada[106]. No se exige por la Doctrina mayoritaria la concurrencia de otro "elemento subjetivo del injusto" distinto al dolo. Estos aspectos quedan perfectamente reflejados en la STS de 29 de noviembre de 1991[107].

---

o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias. Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. Segunda.- Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente. b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo."

[105]En palabras de FERREIRO (Curso de Derecho Financiero Español, Ed. Marcial Pons Madrid 1995 Pg. 293), los precios públicos se diferencian de las tasas porque aquellas se configuran como obligaciones "ex lege" de Derecho Público, mientras que estos son ingresos de derecho privado voluntarios que los particulares pagan a la administración por alguno de sus servicios. La obligación de parar un precio público tiene naturaleza "ex contracto" y el acreedor, el Estado, se halla en una situación jurídica semejante a la de un particular.

[106]"Delitos contra la Hacienda Pública, (El Delito Fiscal desde la Perspectiva Judicial)", Crónica Tributaria 1989. T. 60. Pg. 49.

[107]Dice así la STS 2º, S 20-11-1991, rec. 4739/1989. Pte: Ruiz Vadillo, Enrique Ref.ED.91/10991 *"El verbo nuclear del tipo penal, que se recoge en el citado Art. 349 CP, es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado. El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar.* ***Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad, no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración.*** *Esto es evidente y así se dijo de manera expresa y pormenorizada en la S 27-12-90. Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio -cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito- haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (S 2-3-88) habrá delito, no cuando este "animus" no esté presente pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas.* ***De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el Juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de***

Con la redacción del nuevo Código Penal[108] se ha zanjado la polémica existente sobre la naturaleza del impago de cantidades retenidas, en donde tradicionalmente se había entendido, sobre todo en aquéllos casos en que la retención había sido realizada por el retenedor al contribuyente, y posteriormente la misma no había sido ingresada a Hacienda, que se trataba de una apropiación indebida[109]. Como pone de manifiesto SINÓN ACOSTA[110] la retención y el ingreso a cuenta no son obligaciones tributarias en sentido estricto, mediante las cuales el obligado tributario contribuye al levantamiento de las cargas públicas, sino que se trata de una técnica jurídica para asegurar el cobro de un tributo debido por un tercero[111]. En la nueva regulación queda claro que dichas conductas constituyen Delito Fiscal y en el supuesto en que la cuantía sea inferior a quince millones de pesetas, la conducta será atípica penalmente hablando, constituyendo ilícito administrativo.

2.-El disfrute indebido de beneficios fiscales. Se entiende por tales según Javier BOIX REIG[112] toda clase de deducciones, bonificaciones, desgravaciones y exenciones, debiendo excluirse las

---

defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe "animus defraudandi" *o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional."*

[108]Que incorpora la regulación introducida por la L.O. 6/1995 de 29 de junio, en la materia.

[109]En tal sentido se pronuncia la TS 2ª, S 3-12-1991, rec. 4627/1988. Pte: Moyna Menguez, José Hermenegildo Ref ED. 91/11453. *"Segundo.– El correlativo impugna la aplicación del Art. 535 CP suscitando el tema de las conexiones del delito de apropiación indebida con el Delito Fiscal a propósito de las retenciones de las cuotas del Impuesto de Rendimientos de la Persona Física; y sobre este punto la Doctrina Jurisprudencial, a partir de la S 24-12-86 y, particularmente, en la S 25-9-90, adoptó la solución jurídica seguida en los casos similares de apropiación de las cuotas obreras de la Seguridad Social; la resolución última, con extensa aportación argumental, rechazaba la hipótesis del Delito Fiscal (la Sentencia de instancia había calificado de apropiación indebida como medio para cometer un Delito contra la Hacienda Pública), porque el sujeto activo o retenedor no era deudor "directo" del Erario Público, ya que su obligación nacía de un mecanismo obligacional "indirecto", igual al que correspondía a los gestores de negocios ajenos o a los administradores al servicio de otro. Un sector de la Doctrina Penal, con criterio compartido por la Fiscalía general del Estado en la Memoria de 1988, entendía que el bien jurídico afectado era el mismo que el subyacente en el Delito de Defraudación Tributaria, sin que pudiera incluirse la obligación surgida entre el retenedor-sustituto y la Hacienda Pública -so pena de forzar el dictado del Art. 535 del Código- en uno de los títulos innominados del tipo objetivo de la apropiación indebida."*

[110]Obra citada Pg.56.

[111]Caso distinto es el del sustituto, (utilizando este concepto en el sentido estricto y técnico), quien si es deudor Tributario principal frente la Administración, dado que pasa a ocupar el lugar del contribuyente en las relaciones frente a la Administración, el cual queda en un segundo plano, y sólo interviene cuando el deudor no ha cumplido la obligación de efectuar la retención de modo semejante al responsable subsidiario. A diferencia de la técnica de la retención, la sustitución es una figura muy marginal en nuestro sistema tributario.

[112]"Aspectos de la nueva regulación del Delito Fiscal" CGPJ Madrid. 1996 nº XX Pg.270.

subvenciones y ayudas, que ya constituyen el objeto específico del delito de fraude de subvenciones del artículo 308 CP. Se ha cuestionado el sentido de la figura toda vez que el disfrute indebido de beneficios fiscales no redunda sino en el impago de tributos, por lo que dicha conducta es perfectamente subsumible en esta modalidad delictiva.

3.-La obtención indebida de devoluciones. Se trata de una modalidad delictiva introducida como defraudación tributaria por la L.O. 6/1995 de 20 de junio, aunque con anterioridad dicha modalidad comisiva, fuese subsumible en otros tipos delictivos. En el actual sistema queda claro que nos encontramos ante un Delito Fiscal. Se trata de una modalidad comisiva que al igual que en los supuestos anteriores requiere el dolo. SIMÓN ACOSTA[113] pone de manifiesto que la obtención indebida de devoluciones no precisa que el tributo cuya devolución se obtiene haya sido previamente ingresado, sino que basta con que se obtenga una suma de dinero en concepto de devoluciones tributarias.

c) El resultado.

Dice el tipo penal del artículo 305 que el Delito Fiscal tiene lugar "siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos en cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados **exceda de quince millones de pesetas**", por cada impuesto y por período impositivo salvo en lo supuestos en que este sea inferior a 12 meses donde se tomará en consideración el año natural, de acuerdo con las reglas del apartado 2° del artículo 305. En el cómputo de la cuota defraudada, como ya ponía de manifiesto CÓRDOBA RODA en relación a la legislación precedente[114], **no deberá incluirse ni las sanciones pecuniarias, ni los intereses de demora, ni los recargos de apremio, aplazamiento o prórroga**, téngase en cuenta que el CP habla de "cuota" y no de "deuda".

Como ya adelantamos la elevación de la cuota tributaria defraudada a quince millones de pesetas, más que una aplicación del principio de intervención mínima operante en Derecho Penal, supone una descriminalización parcial de la defraudación tributaria, que cualquiera que sea el motivo que la ha ocasionado: ya sea la desconfianza del Estado en la eficiencia y el funcionamiento de la Administración de Justicia en una cuestión que afecta a su capacidad recaudatoria, ya sea por la simple voluntad de limitar la aplicación de penas privativas de libertad a los que realizan

---

[113]Obra citada Pg.63.

[114]"El nuevo delito fiscal", Revista Jurídica de Cataluña, 1985, Tomo IV Pg. 70.

defraudaciones fiscales realmente importantes en el ámbito de la gran empresa, o en conexión a otros delitos en los que existe mayor rechazo social, debería ser objeto de seria reflexión por la doctrina[115].

Al estudio de la relevancia civil o extrapenal de la cuantía defraudada, y al cómputo y determinación de la misma, dedicaremos el Capítulo III de este trabajo, y ya insistiremos allí en explicar que a pesar de que autores como RANCAÑO MARTÍN[116] entienden que **el resultado delictivo es el perjuicio sufrido por la Administración Tributaria**, posición esta con la que estamos de acuerdo[117], no hay equivalencia cuantitativa entre la cuantía defraudada que debe integrar el tipo penal y el perjuicio efectivamente sufrido por la Administración. En el momento presente debemos limitarnos al estudio de la trascendencia penal de la exigencia de la referida cuantía típica, cuestión esta que se encuentra del todo controvertida entre la Doctrina. Si bien algunos autores como MUÑOZ CONDE[118] y BACIGALUPO ZAPATER[119], entienden que se trata de una condición objetiva de punibilidad, la cual no necesita ser abarcada por el dolo, **la posición mayoritaria en nuestra Jurisprudencia es la que entiende que la cuantía defraudada es el resultado del delito**, toda vez que la misma no se encuentra desvinculada de la acción delictiva y **debe ser abarcada por el dolo**[120]. En tal sentido

---

[115]No disponemos de datos referentes a los ingresos que percibe la Hacienda Pública como consecuencia de su actuación derivada de la persecución de infracciones tributarias, pero salta a la vista el trato privilegiado que se da al delincuente económico y en concreto al defraudador fiscal, si lo comparamos con otras modalidades delictivas que afectan al patrimonio. Por ello creemos totalmente errónea la decisión de política legislativa que ha orientado la reforma. Como pondremos de manifiesto a lo largo del presente trabajo, lo más preocupante de la cuestión deriva de la puesta en correlación del régimen del CP, con el régimen de imputación de responsabilidades por infracciones administrativas tributarias en las sociedades, en donde se establece igualmente un régimen de responsabilidad injustificadamente privilegiado para los administradores. A diferencia de la posición que parece inspirar al legislador creemos que la reacción penal, en la modalidad delictiva que nos ocupa, sirve tanto para dar al defraudador su justo merecido, como para hacerle desistir de nuevas defraudaciones, como para hacer desistir a terceras personas, y asimismo no esta reñida con la recuperación del importe defraudado. Dudamos que las anteriores ventajas queden superadas por la el importe de lo ejecutado en vía administrativa, a aquellas personas que conocedoras de su situación habrán tenido tiempo más que suficiente para colocarse en situación de insolvencia.

[116]" El delito de defraudación..." Obra citada Pg.77.

[117]Otros autores como AGULLÓ AGÜERO, por el contrario entienden que el Delito Fiscal no implica ningún perjuicio patrimonial para la administración y que su patrimonio permanece inalterado.("La Responsabilidad Civil derivada de Delito". Comentarios a la Legislación Penal EDERSA. Madrid.1984.Pg.382).

[118]" Derecho Penal....."Obra citada Pg.896.

[119]"El nuevo delito Fiscal"Actualidad Penal nº 45/4-10, Diciembre de 1995.

[120]El Error sobre la cuantía defraudada, constituiría error de tipo. Por lo que de acuerdo con el Artículo 14 CP, tanto en el supuesto en que fuese vencible como invencible implicaría la ausencia

cabe citar las STS, de 2 de marzo de 1988[121] y 3 de Diciembre de 1991. También en nuestra Doctrina es mayoritaria la posición que configura la cuantía típica como resultado delictivo[122].

En lo referente al momento en que debe entenderse consumado el delito, entiende JORDANA DE POZAS[123] que en los supuestos en que, el pago del impuesto exige un acto previo de liquidación por parte de la Administración, la consumación delictiva tendrá lugar cuando finalice el último día del periodo para el pago de la deuda liquidada por la Administración, y en los casos en que no se haya realizado declaración, cuando transcurran los términos señalados para declarar, liquidar y pagar el tributo correspondiente. Por el contrario a decir del citado autor en los supuestos en que el impuesto se gestiona a través del sistema de la autoliquidación por parte del contribuyente, la consumación tendrá lugar, cuando transcurrido el último día de plazo ordinario señalado para satisfacer la deuda tributaria, la administración pueda proceder a liquidar la deuda, (cuando no se haya hecho o se haya hecho incorrectamente), o a exigir su pago, (cuando no se haya pagado pero si liquidado). De este modo coincidirían prácticamente en el tiempo la acción defraudatoria con la producción del perjuicio para la Administración.

d) La excusa absolutoria.

De acuerdo con el apartado 4. del artículo 305 CP *"Quedará exento de Responsabilidad Penal el que regularice su situación Tributaria, en relación a las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubiesen producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de*

---

de responsabilidad criminal, dado que no se habría cumplido el elemento subjetivo del tipo y porque no existe Delito Fiscal por imprudencia.

[121]Dice así la STS 2º de 2 de marzo de 1988 RJ 1988,1520 *"Cuarto.-El delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el tesoro de la suma debida a título de tributo, pero es imprescindible que el perjuicio alcance determinado nivel -dos millones de pesetas en la Ley aplicable- para provocar la reacción penal y este límite -variable según demuestra la realidad por estar inspirado en razones de prudencia político fiscal- es característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última."*

[122]En tal sentido se pronuncian entre otros PÉREZ ROYO, APARICIO PÉREZ y SIMÓN ACOSTA, en las obras anteriormente citadas.

[123]"El Ministerio fiscal en los Delitos contra la Hacienda Pública". Crónica Tributaria 1989. T. 60 Pg. 55 y sg.

que se trate interpongan querella o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias."

El citado precepto viene a zanjar en sentido afirmativo la discusión sobre la extensión al Delito Fiscal de la relevancia de la regularización espontanea como supuesto de exclusión de la sanción[124]. Se trata de una medida de carácter político criminal que tiene como finalidad el favorecer que las personas que han cometido una defraudación se pongan al día con la Hacienda Pública, sin temor a ser procesados, ya que de lo contrario una vez llevada a cabo la defraudación, cualquier intento de regularizar la situación fiscal redundaría en perjuicio del defraudador. Para que sea válida la regularización, deberá llevarse a cabo de forma **espontanea** es decir antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria las actuaciones de comprobación[125], antes de que el Fiscal o el Abogado del Estado formulen querella o denuncia contra el defraudador, o de que se le comunique el inicio de las actuaciones penales[126].

José APARICIO PÉREZ considera como válida a efectos de excluir la pena la regularización, (a través de la formulación de la correspondiente declaración), aun cuando esta **no vaya acompañada del ingreso** de la cuota defraudada debida[127], así como la **regularización parcial**, en el supuesto en que a través de una declaración complementaria se reduzca la defraudación hasta una cuantía inferior a los quince millones de pesetas, teniendo como efecto que la conducta dejaría de ser

---

[124]En el anterior sentido Juan Felipe HIGUERA GUIMERA, ("Las excusas absolutorias" Ed. Marcial Pons, Madrid 1993, Pg.163), previamente a la admisión expresa de la excusa absolutoria en el Código Penal, defendía la eficacia en el ámbito penal, de la regularización espontanea en vistas a la exclusión de la responsabilidad penal por delito fiscal, de modo paralelo a lo que ocurría en Derecho Administrativo Tributario Sancionador, atendiendo a la continuidad del Derecho Penal Tributario, comprensivo tanto de las infracciones administrativas como de los delitos.

[125]Con posterioridad a dicho momento únicamente podría operar la atenuante prevista en el artículo 21 5° CP, que establece la atenuación de la pena en aquellos supuestos en los que el culpable haya procedido a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento, y con anterioridad a la celebración del acto del Juicio Oral.

[126]La Audiencia Provincial de Barcelona en el Auto de 7 de septiembre de 1995,(RJ.1995,970) estableció un **criterio antiformalista** respecto del limite temporal de la aplicación de la excusa absolutoria que dependía de que el afectado tuviese conocimiento real o efectivo del inicio de las actuaciones penales o de la incoación del expediente administrativo sancionador. A partir de dicho momento la regularización no sería considerada como espontánea y por tanto no tendría ninguna relevancia penal. En idéntico sentido se pronuncian las sentencias de dicho órgano jurisdiccional de 30 de mayo, 27 de septiembre 21 de noviembre de 1996. Citadas por J.J. QUERALT, obra citada Pg.205.

[127]" El delito fiscal a través de la jurisprudencia..." Obra citada Pg.330.

relevante penalmente para pasar a ser **ilícito administrativo**[128]. En tal sentido Joan J. QUERALT[129] entiende que "cuando la regularización, mediando pago o no, sea inexacta o incompleta, pero aflore la **integridad** de las bases imponibles que derivan de los hechos imponibles hasta ese momento total o parcialmente ocultos, no podrá hablarse de improcedencia de la regularización, salvo que esta a su vez resulte defraudatoria, por mendaz; pero en tal caso, la afloración no sería total y la defraudación aunque menor que la inicial se mantiene"[130].

3.4.-Importancia de la concepción sobre los elementos estructurales del delito para el estudio de la de responsabilidad civil.

Hemos prestado atención a la estructura delictiva, puesto que la concepción que del Delito Fiscal se adopte, tiene transcendencia a la hora de admitir, o no la existencia de Responsabilidad Civil, integrando en la misma el importe de la cuota tributaria. En efecto tan sólo en el supuesto en el que sostengamos una concepción patrimonialista del Delito Fiscal tendrá sentido hablar de la existencia de daños o perjuicios, que es el presupuesto básico para que en todo caso pueda hablarse de la existencia de Responsabilidad Civil, y ello tanto de acuerdo con el artículo 109 CP, como con el artículo 1902 CC del que aquél, no es sino una aplicación específica. Como tendremos ocasión de explicar más adelante, entendemos que si bien de ningún modo puede negarse que **el Delito Fiscal es un delito de resultado lesivo, el cual no es otro que el perjuicio que se deriva para la Administración Tributaria, como consecuencia de la defraudación típica**, la referida cuantía típica, puede no corresponderse necesariamente con el daño o perjuicio que efectivamente sufre la Administración en su patrimonio. Además la existencia de daño o perjuicio como veremos es condición necesaria pero no suficiente para poder hablar de Responsabilidad Civil.

El haber hecho referencia a los aspectos más esenciales del Delito Fiscal (sin perjuicio de poder profundizar en los Capítulos sucesivos en aspectos concretos de dicha figura delictiva), nos ha

---

[128]Obra citada Pg.334.

[129]"El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social". Empresa y Derecho Penal. Cuadernos de Derecho Judicial CGPJ. Madrid.1999.Pg.184.

[130]Si bien nos parece lógico el dar relevancia a la regularización parcial y quizás inevitable también el admitir la regularización cuando esta no va acompañada del ingreso de la cuota tributaria adeudada, no nos resistimos a poner de manifiesto que en este segundo caso las razones de política criminal basadas en el fomento del cumplimiento aunque sea tardío de las obligaciones fiscales, se encuentran mucho menos justificadas. De este modo es posible que un sujeto planee una defraudación que incluso puede tener lugar a través de la obtención indebida de devoluciones, a continuación se coloque en situación de insolvencia y seguidamente proceda a regularizar su situación fiscal, con lo cual evita la posibilidad de que le sea impuesta la pena, ya que incluso ha podido tener tiempo de justificar una disminución de su patrimonio, de tal modo que evite que su conducta pueda da ser constitutiva de otros delitos como el de alzamiento de bienes.

ilustrado sobre las disyuntivas de orden técnico que se han planteado a la hora de tipificar el Delito Fiscal, las cuales en ocasiones trascienden a las consecuencias extrapenales de esta figura delictiva. De este modo cada una de las opiniones sostenidas por el TS, en el análisis de la estructura del delito, van a su vez a otorgarnos argumentos al hablar de las cuestiones de carácter extrapenal que se presentan en la modalidad delictiva que nos ocupa.

4.-Aspectos generales del tratamiento Legislativo, Jurisprudencial y Doctrinal del problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal.

Como colofón a este Capítulo, vamos a exponer cual es el estado actual de la discusión sobre el problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal. En primer lugar debemos tomar en consideración la solución dada por el derecho positivo, luego estudiaremos la posición mantenida por la Jurisprudencia y por último haremos lo propio con la Doctrina.

4.1.-Tratamiento legislativo

El Código Penal en su artículo 109 cuando establece que *"La ejecución de un hecho descrito en la Ley como delito o falta obliga a reparar, en los términos previstos en las Leyes, los daños y perjuicios por él causados"*, de entrada nada prejuzga puesto que dicha norma liga la aparición de Responsabilidad Civil a la existencia de daños o perjuicios. Tampoco en los artículos 305 y siguientes del citado cuerpo legal, la controversia queda resuelta puesto que a diferencia de lo que ocurre con otras figuras delictivas en donde se establecen normas sobre las consecuencias extrapenales de las actividades delictivas[131], ninguna referencia al problema que nos ocupa se contiene. También es de destacar que en ninguno de los precedentes legislativos se ha zanjado la cuestión. Por lo demás nada establece la Ley General Tributaria, sobre la cuestión que nos interesa sino que el artículo 77.6 se limita a ordenar la paralización del expediente mientras se dilucide la causa penal por Delito Fiscal, desentendiéndose de lo que pueda ocurrir con la deuda tributaria defraudada en la Jurisdicción Penal. En base a los citados preceptos no puede descartares la posibilidad de que una vez concluido el proceso penal, pueda ser la Administración Tributaria la encargada de ejecutar la deuda impagada[132].

---

[131] Así ocurre por ejemplo en los delitos de Injuria y calumnia cometidas con publicidad (Art.212 CP), y en materia de delitos contra la libertad sexual.

[132] Esta posibilidad también fue defendida en base a lo preceptuado por algunas normas de rango reglamentario como el artículo 66.2 del RD. 939/86 de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de Tributos, y el artículo 10.5 del RD. 2.631/85 de 18 de diciembre sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, según el cual: *"Si la*

Como único antecedente legislativo aunque no en materia de Delito Fiscal sino de delito de contrabando, podemos citar el artículo 4 de la Ley 12/95 de 12 de diciembre de contrabando que dice textualmente que *" La Responsabilidad Civil que proceda declarar a favor del Estado derivada de los delitos contrabando se extenderá en su caso a la deuda tributaria defraudada"*. Ahora bien, tendremos ocasión de estudiar en el Capítulo II de este trabajo, las diferencias existentes entre el Delito Fiscal y el delito de contrabando las cuales pueden implicar una solución diferente al problema de la Responsabilidad Civil.

En definitiva, vemos que en la normativa vigente ni se afirma ni se niega de modo expreso, sino que simplemente se ignora el problema de la existencia de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, por lo que la solución que otorguemos al problema dependerá de la interpretación que demos a las distintas normas que entran en juego[133].

4.2.-Solución aportada por la Jurisprudencia.

Originariamente algunos pronunciamientos judiciales dictados básicamente en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cataluña, (SAP de Barcelona de 25 de julio y 26 de septiembre de 1988), negaron la procedencia de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal. De este modo la primera de las Sentencias citadas[134] en un supuesto de defraudación en el IRPF se expresaba en los siguientes términos en referencia a la trascendencia extrapenal de los delitos contra la Hacienda Pública: *"claro queda en la realidad social de los hechos que* ***la deuda tributaria es siempre anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública****, en cuanto esta nace, precisamente de la omisión o el falseamiento de aquélla; es decir, la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza o independiente en su sustantividad al hecho criminal; de ahí que el delito de carácter estrictamente formal, sólo atente contra el tráfico jurídico-fiscal, y por lo tanto* ***carece de contenido patrimonial.***" Prescindiendo de la concepción estrictamente formalista, que de acuerdo con lo que hemos visto no se corresponde con la posición mayoritaria actualmente, en la que el Delito Fiscal se

---

autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas."

[133]Sin pretender adelantar las conclusiones de nuestro estudio remitimos al apartado 1.1.2 y 3 del Capitulo II de este trabajo, en donde exponemos, la interpretación que creemos procede de la puesta en correlación del conjunto de normas que de un modo u otro inciden en la regulación del problema de la Responsabilidad Civil, en la modalidad delictiva que nos ocupa.

configura como patrimonial y de resultado, su posicionamiento desde el estricto punto de vista técnico civil, nos parece mucho más coherente que la Doctrina mayoritaria del TS que pasamos a ver a continuación.

En efecto, no obstante los pronunciamientos a los que hemos hecho referencia más arriba la posición que acabó adoptando nuestro TS es la contraria. En tal sentido la STS 2ª 30 de enero de 1991 Pte. Vivas Marzal, (RJ 1991,469) en un supuesto de defraudación en el impuesto de sociedades penalmente relevante resuelve la *"anulación de la Sentencia de la Audiencia y con condena en segunda instancia contra el procesado en calidad de responsable penal y responsable civil directo por lo dispuesto en el artículo 19 del Código Penal, y contra la citada sociedad como responsable civil subsidiaria conforme a lo mandado en el artículo 22 del mismo código"*. En idéntico sentido se pronuncia la STS 2ª 9-2-91[135] Pte. Barbero Santos, (Red Ed.91/1339), en un supuesto de defraudación del impuesto sobre el lujo, la STS 2ª 3-12-91 (Pte.Moyna Menguez) Ref. Ed. 91/11453 y la más reciente, STS 2ª 28-10-97 Pte, De Vega Ruiz. "Caso Filesa"Ref.ED. 97/8154, en donde se establece textualmente que *"toda persona responsable penalmente lo es también civilmente y de las costas procesales, de acuerdo con lo dispuesto en los Arts. 101 al 105 Código de 1973, Responsabilidad Civil que habrá que ajustarse a estrictos términos de legalidad a la hora de señalar su procedencia y su cuantía, para lo cual, además de excluir los tipos penales de ahora no afectados en tal cuestión como son la asociación ilícita o las falsedades, se tendrá en cuenta el valor material del daño causado y de los perjuicios también ocasionados o ganancia dejada de obtener, lo que en la Doctrina se denominaba daño emergente y lucro cesante (ver la S 17 julio 1995). En el supuesto aquí enjuiciado la determinación del "quantum" no ofrece grandes dificultades, no sólo porque no cabe hablar de daño moral sino porque al venir definido el daño por concretas partidas dinerarias es fácil aquélla cuantificación, ya en la apropiación indebida, ya en la cuota fiscal defraudada. Finalmente el perjuicio propiamente dicho vendría cubierto con la señalización de los intereses legales correspondientes desde la fecha igualmente procedente, Art. 921 LEC. Cúmplese así con la*

---

[134]Parcialmente reproducida en la STS 2ª de 3 de diciembre de 1991, Pte. Moyna Menguez , Ref. El Derecho 91/11453, que la revoca.

[135]Dice así la referida Sentencia:*"Los motivos Séptimo, octavo y noveno se apoyan en el artículo 849.1 de la LECRIM, y consideran infringido , por aplicación indebida el artículo 19 en relación con el 101, ambos del Código Penal. La argumentación del motivo séptimo es que al encontrarse el delito en estadio de tentativa no procede hacer declaración de Responsabilidad Civil, por no haberse consumado los perjuicios patrimoniales; del octavo, que la obligación del pago del impuesto no nace del delito sino de una relación jurídicoTributaria, y del noveno, que el sujeto pasivo del impuesto es "Bodegas Lan", y no el acusado.* ***El delito se consumó, como se ha expuesto en el fundamento jurídico tercero al que se remite, lo que lleva aparejada Responsabilidad Civil, (Art.19,101 y 104 del Código Penal), la que corresponde al procesado y presidente del consejo de Administración..]"***

regla general a estos problemas atinente. Para que pueda establecerse la correspondiente Responsabilidad Civil procedente de la infracción penal, es absolutamente indispensable que se pruebe que el daño y el perjuicio existieron y que fueron consecuencia directa de aquélla, de ahí que haya delitos que no lleven aparejada tal Responsabilidad (ver por todas la S 24 abril 1991)[136]. La anterior posición también es la prevalente en los pronunciamientos de las Audiencias Provinciales[137]. Entre los últimos pronunciamientos podemos citar la STS 2ª de 25 de febrero de 1998, Pte: Moner Muñoz, Eduardo Ref. ED. 98/663 que insiste en que *"En el actual estatus jurídico del delito fiscal, se ha dicho por esta Sala, que la cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del delito que es, debe ser fijada dentro del proceso penal, sin que el procedimiento administrativo impida existir tal cuantía defraudatoria como Responsabilidad civil, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio non bis in idem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título (judicial) para hacer efectiva la deuda tributaria (sentencias 21 enero, 5 noviembre y 3 diciembre 1991 entre otras)."*

De la Jurisprudencia del TS, si tenemos que destacar alguna característica común, es quizás la parquedad de los fundamentos jurídicos destinados a resolver sobre la Responsabilidad Civil, lo cual entendemos es síntoma de que tampoco por el máximo Órgano Jurisdiccional de nuestro País, se ha efectuado un riguroso estudio de la cuestión. La excepción quizás la constituiría la citada Sentencia de 3 de diciembre de 1991[138], (que revoca la de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 1988, en un supuesto de defraudación del IRPF, en la que se negaba la procedencia de pronunciamiento sobre Responsabilidad Civil), justificando la admisión de Responsabilidad Civil, en base a una concepción estrictamente patrimonialista de la figura delictiva. De este modo se estima el recurso interpuesto por el Abogado del Estado en los siguientes términos: *"Quinto. – El motivo único*

---

[136]No obstante el haberse explayado el TS en las cuestiones referentes a la Responsabilidad Civil en el Delito, lo cierto es que en este caso se absolvió a los imputados del delito fiscal aunque fueron condenados por otros delitos.(Apropiación indebida y falsedad en documento mercantil).

[137]En tal sentido se han pronunciado SAP de Valencia, de 13-12-1994, RJ. 1994,83: que dice lo siguente:*"Cuarto.-Por último tampoco puede prosperar el último motivo expuesto en el recurso, en cuanto a que la Sentencia de instancia hace una aplicación indebida de los arts. 19,101, y 104 del Código Penal pues sin desconocer las posturas doctrinales que pugnan por la no inclusión de tal Responsabilidad Civil, existe por contra un cuerpo ya consolidado de Doctrina que entiende que en los Delitos contra la Hacienda Publica la cuantía de la Cuota defraudada es un elemento del delito, que se examina por el Juzgador debiendo establecer su importe. Y ya en cuanto al criterio Jurisprudencial, el Tribunal Supremo de forma implícita ha venido reconociendo que dentro de la Responsabilidad Civil, generada por los delitos contra la Hacienda Pública se debe incluir como indemnización a favor del patrimonio público la obligación de abonar el importe de las Cuotas defraudadas y sus intereses. Así de forma expresa se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1991 (RJ 1991,5210) y la de 3 de diciembre de 1991".*

[138] Pte.Moyna Menguez, Ref. Ed. 91/11453.

*de la representación del Estado impugna la resolución denegatoria de Responsabilidad Civil fundada en que la deuda tributaria no arranca del delito, era anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública, y ésta disponía del procedimiento administrativo para hacerla efectiva. Con los propios argumentos de la Sentencia, acotados para el Delito Fiscal, tenía que haber procedido el Tribunal Sentenciador a establecer la Responsabilidad Civil por las cuotas del IRPF retenidas y apropiadas que han sido extraídas del ámbito del delito expresado; pero también procede declararla por el Delito contra la Hacienda Pública al tratarse de un delito patrimonial, de resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del proceso penal: la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la Sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los Arts. 19, 101 y S.S. CP, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio "non bis in idem", **sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria.** Estas razones, implícitamente aceptadas por reiteradas Sentencias de esta Sala y, paladinamente, en las S.S. 21-1-91 y 5-11-91, conducen a la estimación del motivo interpuesto."* Desde que la anterior Sentencia fuese pronunciada ninguna reflexión en profundidad, desde el punto de vista técnico ha tenido ocasión de realizar nuestro TS en la materia que estamos estudiando.

4.3.-Tratamiento doctrinal de la cuestión.

Respecto del tratamiento Doctrinal de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, debemos decir que los estudios que se han llevado a cabo, son pocos, relativamente breves, o tratan la materia de forma marginal al estudiar el Delito Fiscal en general u otros delitos.

.-De este modo el artículo que abordó por primera vez en nuestro País el problema es el realizado por Mª Antonia AGULLÓ AGÜERO, en la obra "Comentarios a la Legislación Penal", "Delitos en Infracciones en materia de contrabando"[139]. Si bien dicho artículo tenía como objeto principal el estudio de la "Responsabilidad Civil en los Delitos e Infracciones de Contrabando", (según la Ley Orgánica 7/1982 de 13 de julio), se dedica gran extensión al tratamiento del tema que nos ocupa, a

---

[139]" Tomo III.EDERSA, Tomo III Madrid 1984.

pesar de que la tesis en él defendida no sea la que ha acabado admitiendo la Jurisprudencia. En efecto, sostiene la citada autora que a diferencia de lo que ocurre en el delito de contrabando, (supuesto en el que por no tener lugar la realización del hecho imponible, por impedirlo la acción delictiva, la obligación tributaria en sentido técnico no llega a nacer, y es posible que aparezca responsabilidad civil), en el Delito Fiscal, toda vez que la figura delictiva "SE CONFIGURA COMO UN INCUMPLIMIENTO CUALIFICADO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"[140], la Administración no ve mermado su patrimonio en el estricto sentido civil, dado que la misma continua en posesión de un crédito privilegiado que está obligada a ejecutar, sin necesidad de acudir a los tribunales, por la vía de apremio, por lo que la cuota tributaria impagada de ningún modo puede integrar la Responsabilidad Civil en el Delito.

.-Otro de los autores que muestra preocupación por el problema que nos ocupa, aunque sin ser ferviente defensora de una u otra posición, es María Teresa QUEROL GARCÍA. Dicha autora en la parte tercera de un artículo titulado "Cuestiones Procesales en la nueva regulación de los Delitos contra la Hacienda Pública"[141] aborda el problema de "la Responsabilidad Civil" y después de poner de manifiesto que la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal se encuentra sometida a los principios de legalidad, rogación, congruencia y disposición, dice asimismo que en la figura delictiva que nos ocupa la Responsabilidad Civil "va unida al ilícito penal sin ninguna especialidad relativa a la normativa que rige esta materia en nuestro Ordenamiento Jurídico." Asimismo la cuantificación del perjuicio derivado de los Delitos contra la Hacienda Pública viene determinado por la cuota defraudada o el beneficio fiscal obtenido. No obstante lo expuesto, la referida autora también admitía como válida una forma específica de exigir la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados, que era la liquidación tributaria, con inclusión de intereses de demora, una vez concluido el procedimiento penal. Por supuesto el ejercicio de la deuda tributaria de acuerdo con lo expuesto era incompatible con la constitución de la Administración Tributaria como parte perjudicada en el proceso penal. Esta segunda vía de resarcimiento según QUEROL GARCÍA se desprende de la lectura del artículo 66.2 del RD 939/85 de 25 de abril por el que se aprueba el Reglamento de General de Inspección de Tributos[142] y del tenor literal del artículo 10.5 del Real Decreto 2.631/85 de

---

[140] En referencia al antiguo artículo 319 establecía la citada autora que el delito fiscal se configuraba básicamente como "una defraudación fiscal, entendida bien como incumplimiento de la obligación de pago de un tributo, bien como un disfruta ilícito de beneficios fiscales" Obra citada. Pg.380.

[141] Carta Tributaria del día 1 de octubre de 1987.

[142] Según el cual: *"La sanción de la autoridad jurídica excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado como probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo*

18 de diciembre sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias según el cual: " *si la autoridad judicial estimara la existencia del Delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará una vez firme la Sentencia, las liquidaciones procedentes en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas*", en los que no parece configurarse la cuota tributaria defraudada como Responsabilidad Civil.

.-JORDANA DE POZAS, en un trabajo titulado "Los Delitos contra la Hacienda Publica", en la obra "Plan de formación de Jueces sobre la nueva delincuencia"[143], se muestra partidario de la configuración de la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil, porque "a pesar de que en el Delito Fiscal la deuda no nace del engaño, no es menos cierto que en la defraudación el engaño produce el impago de la deuda, y por ello, la resolución condenatoria al igual que se realiza en el delito de apropiación indebida debe restablecer el orden perturbado." Tendremos ocasión mas delante de poner de manifiesto las circunstancias estructurales que impiden equiparar las soluciones que al problema de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal y en el de apropiación indebida. Previamente el citado autor en los supuestos de tributación conjunta de unidades familiares, había defendido que mientras la responsabilidad criminal en los supuestos de defraudación únicamente podía exigirse a aquellos miembros de la unidad familiar que por sus acciones u omisiones conscientes o voluntarias hubiesen tenido participación en la producción del resultado lesivo para la Hacienda Pública, si es posible que la acción civil se dirija contra el patrimonio de los restantes miembros de la unidad familiar en base a lo preceptuado en los artículos 20 y siguientes del ACP[144].

.-PEREZ ROYO y AGULLÓ AVILES, en el Trabajo "Comentarios a la legislación tributaria[145]", hacen referencia al problema que abordamos, efectuando una somera descripción sobre el estado de la discusión, en los siguientes términos: "Si la sentencia fuese condenatoria, no procedería la imposición de sanciones. Aunque la Ley guarda silencio sobre este punto, parece que según ha venido estableciendo la jurisprudencia, tampoco corresponderá en estos casos a la Administración exigir la deuda tributaria sino que esta se hará efectiva en la propia ejecución de la sentencia, como responsabilidad derivada del delito. Existen autores que han sostenido que la deuda tributaria no nace del delito sino del hecho imponible y que en consecuencia, debería ser exigida por la Administración mediante el correspondiente procedimiento administrativo de reclamación. Sin embargo [...] las

---

transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el dia en que se practiquen las liquidaciones."

[143]Ed.. Consejo General del Poder Judicial.Madrid.1993.

[144] "El Ministerio fiscal en los Delitos contra la Hacienda Pública". Crónica Tributaria 1989. T. 60 Pg. 55 y sg.

sentencias condenatorias que han ido pronunciándose en relación con el delito fiscal han incluido la deuda tributaria como responsabilidad civil a incluir en la propia ejecución de la sentencia."

.-Por su parte Adolfo FERNÁNDEZ OUBIÑA, en un estudio publicado en la revista Crónica Tributaria[146], aboga por lo que el llama "la doble vía" es decir el admitir que la Administración pueda acudir a ejecutar el crédito por la vía de apremio, de manera contemporánea a la tramitación de las diligencias penales, toda vez que a decir de dicho autor tampoco se dan los requisitos para que en sentido técnico pueda hablarse de Responsabilidad Civil.

.-José APARICIO PÉREZ, en el Capítulo VIII de su libro "El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia"[147], íntegramente dedicado al tema de "La Responsabilidad Civil", aborda el problema que estudiamos en el presente trabajo siguiendo la posición mayoritaria del Tribunal Supremo, consistente en la admisión de la Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal. Ahora bien, si bien se realiza una rigurosa recopilación de Jurisprudencia, no se desprende un análisis crítico o dogmático de la solución de nuestro Alto Tribunal, por lo que la citada posición parece aceptarse como buena sin más.

.-Eugenio SIMÓN ACOSTA, que en su obra titulada,"El Delito de Defraudación Tributaria"[148], dedica el Capítulo XV al estudio de "La Responsabilidad Civil", justifica la exclusión de la cuota tributaria del pronunciamiento civil de la Sentencia Penal, en primer lugar en base a que la Administración conserva o detenta en los supuestos de defraudación tributaria de un crédito el cual puede ejecutar por si misma, si necesidad de acudir a los Tribunales para conseguir un título judicial. Por ello la Administración debe proceder al margen del procedimiento penal a resarcirse. Además, dice este autor que la Administración no puede por si misma y en base al artículo 112 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, (toda vez que no goza de la disponibilidad de sus créditos), ni efectuar la reserva de acciones, en beneficio de ninguna Jurisdicción, ni incluso por pasiva ceder la competencia al Juez Penal, toda vez que al no estar habilitada la Administración Tributaria para ceder sus facultades de gestión tiene lugar una reserva de acciones "Ope Legis", en su favor. Asimismo el citado Autor entiende que "existe otro argumento de enorme peso contra la conversión de la deuda tributaria en una indemnización de daños: el responsable del delito no coincide necesariamente con el sujeto obligado por el Derecho Tributario, por ello se produciría una violación del principio de

---

[145] Ed. Aranzadi, Pamplona 1995, pg.232.

[146]Núm.75/1995.

[147]Ed. Aranzadi Pamplona 1997.

capacidad económica que impera en la obligación tributaria. El único y grave problema del que parece adolecer el posicionamiento general de este autor es su incompatibilidad con lo dispuesto en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, dado que en los supuestos en que la Administración entienda que existe indicios delictivos deberá paralizar la tramitación del expediente, hasta que no haya recaído resolución definitiva en vía penal, por lo que puede incluso que tal paralización tenga lugar antes de que se haya dictado la Providencia de Apremio, por lo que carecería en tales supuestos la Administración de título ejecutivo.

.-El último de los trabajos que han aparecido publicados en la materia es el de Pablo CHICO DE LA CÁMARA, titulado " 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"[149].De la propia lectura del expresivo título del trabajo ya puede desprenderse una crítica a alguna de las consecuencias de la aplicación práctica de la que es Doctrina consolidada de nuestro Tribunal Supremo, (la cual es defendida en términos generales) y que parcialmente coincide, con la que en segundo lugar ya ponía de manifiesto SIMÓN ACOSTA, que es la disfunción existente en los supuestos de condena en base al artículo 31 del CP del administrador de la sociedad como responsable criminal, lo que indefectiblemente y de acuerdo con el artículo 116 del Código Penal implica su condena como responsable Civil al pago de la cuota tributaria. En tales supuestos y de acuerdo con el CP, la sociedad únicamente respondería como responsable civil subsidiaria. La anterior situación a decir del autor supondría una infracción del artículo 31 de la Constitución, dado que se acaba imponiendo el pago del tributo, prescindiendo de la capacidad tributaria del condenado. También tendría lugar un enriquecimiento injusto de la sociedad toda vez que, salvo derecho de repetición en vía civil, se ve liberada del pago de un tributo siendo el sujeto pasivo de la relación tributaria. La solución al problema a decir del autor sería la realización de una interpretación "correctiva" de la normativa del CP, de tal modo que en tales supuestos se hiciese responder directamente a la sociedad del pago de la cuota tributaria. Por último también justifica el citado Autor la inclusión de la cuota tributaria en la Responsabilidad Civil, en la necesidad de que en el proceso penal se adopten medidas cautelares en fase de instrucción, tendentes a asegurar el resarcimiento de la cuota tributaria toda vez que la Administración mientras dura la causa penal debe paralizar el expediente.

Del anterior análisis se desprende, que ante una situación en la que la legislación no aclara de modo expreso el problema que nos hemos planteado, la Jurisprudencia, si bien en un primer momento oscilaba, ha optado por la vía más práctica, aunque eso si, limitando al mínimo las explicaciones. La

[148]Cuadernos de Jurisprudencia Tributara Nº 8 Ed. Aranzadi Pamplona 1998.

Doctrina por el contrario se encuentra dividida entre los partidarios y los detractores de considerar la cuota tributaria como Responsabilidad. Ante esta situación nos parece muy oportuno realizar un análisis técnico, para ver si la posición mayoritaria en nuestra Jurisprudencia es respetuosa con las instituciones sedimentadas en nuestro Derecho Privado.

[149]Revista Quincena Fiscal Ed. Aranzadi. Junio de 1998. Nº 11.

CAPÍTULO II LA OBLIGACIÓN DE REINTEGRACION A LA ADMINISTRACIÓN DEFRAUDADA EN EL DELITO FISCAL: RESPONSABILIDAD "EX DAMNO" O RESPONSABILIDAD "EX LEGE". LA REALIZACIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN LAS DEFRAUDACIONES TÍPICAS.

1.-Responsabilidad Civil, Delito Fiscal y Sistema Español de fuentes de las obligaciones. Naturaleza Civil o Administrativa de la acción de reintegro de la suma defraudada en el Delito Fiscal. Posibilidad de que del incumplimiento "cualificado" de una obligación "ex lege", derive Responsabilidad Civil.

El primer problema que debemos abordar, es el de situar o enmarcar dentro de nuestro sistema de fuentes, la obligación de pago de la cuota tributaria defraudada que viene siendo impuesta por nuestros Tribunales en los supuestos de comisión de un Delito Fiscal, (o la solución que en su caso debería darse a la articulación de las consecuencias extrapenales de dicha modalidad delictiva).

De acuerdo con el artículo 1089 del Código Civil " *Las obligaciones nacen de la Ley, de los contratos y cuasicontratos y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier genero de culpa o negligencia*"[150]. Descartando por razones obvias la posibilidad de que las consecuencias que derivan de la defraudación en el pago de una deuda tributaria puedan tener su cauce de reparación a través de acciones de naturaleza contractual, las dos únicas posibilidades que debemos analizar aquí, son la de que en el supuesto de defraudación tributaria constitutiva de delito, la obligación de pago de la deuda encuentre su fuente en la **LEY**, o la posibilidad de considerar que del incumplimiento "cualificado"[151] de la obligación tributaria ha derivado un **"DAÑO"** o **"PERJUICIO"** y en definitiva, se ha originado Responsabilidad Extracontractual. Para una mejor comprensión de la materia, nos veremos obligados en primer lugar a estudiar la naturaleza jurídica de la obligación

[150]Si bien se ha cuestionado por los partidarios de la "doctrina de la unidad de la culpa", la insistencia en la disociación entre responsabilidad contractual y extracontractual, propugnándose que ambas en realidad son una misma cosa, existiendo una única fuente de las obligaciones que no es otra que la Ley, como pone de manifiesto Reinhard ZIMMERMAN (The Law of Obligations, Beck, Munich1993,Pg.11), las consecuencias prácticas de la calificación de una conducta como generadora de responsabilidad contractual o extracontractual en los distintos Ordenamientos Jurídicos son muy relevantes puesto que afectan a cuestiones de tanta trascendencia como los plazos de prescripción, o la posibilidad de exonerarse en el supuesto de que el hecho dañoso haya tenido lugar como consecuencia de la actuación de terceras personas, (posibilidad esta que tiene mayor cabida en el ámbito de la responsabilidad extracontractual que en la contractual), de un modo es posición mayoritaria la que diferencia entre ambos tipos de responsabilidad.

[151]Decimos que el delito fiscal supone un incumplimiento cualificado de la obligación tributaria, porque si bien el incumplimiento es presupuesto del delito, no es requisito suficiente toda vez que para que el mismo sea relevante penalmente deberá venir acompañado de los restantes requisitos

tributaria así como su estructura, para en su momento oportuno poder calificar mejor las consecuencias de las defraudaciones tributarias criminalmente relevantes.

1.1.-Naturaleza jurídica y estructura de la obligación tributaria.

Define FERREIRO la obligación tributaria como aquélla "establecida por la Ley de entregar a un Ente Público, a título de tributo una cantidad de dinero"[152]. En la referida definición aparecen tres de los elementos que configuran la relación jurídica tributaria como son su carácter "**Ex lege**", su naturaleza de **Derecho Público** y el **contenido pecuniario** de la misma.

Es la propia Ley la que determina el presupuesto del que nace la obligación tributaria a través de la definición del hecho imponible, y en relación a ese presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, según dice el artículo 28 de la LGT, quedan identificados los demás elementos de la estructura del tributo: los sujetos pasivos y la cuota tributaria que puede ser fija o variable, en función de que la misma venga determinada directamente por la Ley o que tan sólo se incorporen los criterios para su cuantificación[153].

Como consecuencia de lo expuesto, la obligación tributaria se configura como una relación entre dos sujetos: una Administración Pública, que se encuentra en el polo activo, es decir, es la acreedora, y un sujeto pasivo[154] (contribuyente[155] o sustituto[156]), que es quien se encuentra sometido al contenido

---

exigidos por el tipo, como son en carácter defraudatorio de la acción, el importe de la cuantía defraudada, o la modalidad de conducta defraudatoria.

[152]"Curso de Derecho Financiero...." Obra citada Pg.342.

[153]Paralelamente la obligación del **retenedor**, que es distinta a la de los sujetos pasivos del tributo, aunque guarde relación con ella, se origina cuando este realiza el presupuesto definido en la Ley para el nacimiento de tal obligación que es la satisfacción de retribuciones sujetas a retención.

[154]Dice el artículo 30 de la LGT que *"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"*.

[155]Dice el artículo 31 LGT que *"Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible"*.

[156]Según el artículo 32 LGT "*Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar de aquél esta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el tesoro.*" Caracterizan a la figura de la sustitución según pone de manifiesto PÉREZ ROYO (Derecho Financiero y Tributario . Ed. Cívitas Madrid. 1993. Pg.137), una serie de circunstancias algunas de las cuales impiden

de la obligación, que no consiste sino en hacer efectiva una prestación pecuniaria, y que queda identificado o determinado generalmente, por la realización del hecho imponible, ya sea de forma individual, ya sea actuando de forma colectiva, como se prevé en el articulo 34 de la LGT, (o por el presupuesto legal de la sustitución). Dado que la actividad de la Administración Pública tiene lugar en el ejercicio de sus potestades y envestida de sus prerrogativas, el vínculo jurídico que une a los dos polos de la obligación es de Derecho Público, y se da una situación de desigualdad ya que para hacer efectivo su contenido, (la prestación), la acreedora puede actuar por si misma en virtud de la potestad de autotutela, sin necesidad de acudir a una instancia tercera.

Devengado el impuesto y siendo exigible su importe, si la Administración acreedora no ve realizado su crédito, la relación jurídica tributaria permanece inalterada. Le basta al Fisco con declarar que el sujeto pasivo no ha cumplido mediante la oportuna providencia, para poder acudir a la vía de apremio y resarcirse por si misma en su patrimonio. No obstante si se da el presupuesto para ello, es posible que además el importe de la deuda pueda hacerse efectivo sobre el patrimonio de terceras personas "**responsables**", lo que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley General Tributaria requerirá un acto administrativo especial en que, previa audiencia del interesado se declare, la referida responsabilidad y se determine el alcance de la misma[157]. En todo caso el obligado tributario moroso

---

englobar en la misma la figura del retenedor. En primer lugar la posición del sustituto debe ser definida por la Ley la cual establece el presupuesto que da lugar a la sustitución. En segundo lugar el sustituto viene a ocupar en la relación tributaria la posición del contribuyente, desplazando a este y ocupando su lugar, "*en tanto la relación siga su desarrollo normal*", (a diferencia de lo que ocurre con la figura del retenedor, en la que continua la relación directa del contribuyente con la Administración Tributaria). Además se establece el Derecho del sustituto a resarcirse del contribuyente por quien ha satisfecho el tributo. A diferencia de la anterior posición que puede considerarse como mayoritaria FERREIRO (Curso de Derecho Financiero Español, Ed. Marcial Pons Madrid 1995, Pg.381), engloba la retención el IRPF y en el Impuesto de Sociedades como supuestos de sustitución.

[157] Dice el artículo 37 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 periodo 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 cía 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.*

deberá satisfacer los correspondientes intereses, recargos, y las sanciones en su caso, conceptos estos que de acuerdo con el artículo 58 de la Ley General Tributaria, integrarán la deuda tributaria junto con la cuota[158].

La naturaleza jurídica de los intereses de demora, se corresponde con la de una obligación de carácter accesorio a la del pago de la cuota tributaria en sentido estricto, que al igual que aquélla encuentra su fuente en la Ley. Más complejo es el determinar la naturaleza jurídica de los recargos, que se configuran como un incremento respecto de la cuota tributaria inicialmente debida en un determinado porcentaje, el cual tiene lugar cuando concurre el presupuesto previsto en la Ley para ello. A decir de M. ANDREOZZI[159], los distintos recargos operantes en Derecho Tributario, pueden ser de tres tipos: a) los de naturaleza tributaria, los cuales implican una sobrecarga tributaria[160] para el contribuyente, b) los recargos por mora[161], que poseen una naturaleza indemnizatoria, y c) los de naturaleza sancionadora, los cuales tienen carácter represivo y tienden a castigar una infracción por parte del sujeto pasivo. BALLARÍN ESPUÑA[162] incluye dentro de este grupo el recargo de apremio previsto en el artículo 127.1 de la LGT[163]. Excede totalmente a las pretensiones y sobre todo al objeto

---

[158]Dice así el artículo 58 de la LGT redactado conforme a la Ley 25/1995 de 20 de junio: *"1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el art. 55 de esta ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos) Los recargos previstos en el apartado 3. art. 61 de esta ley.c) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. d) El recargo de apremio; y e) Las sanciones pecuniarias."*

[159]ANDREOZI. M: "Derecho Tributario Argentino. I" Ed.Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires 1951, Pg.316 y Sg.

[160]De este modo entiende BALLARÍN ESPUÑA ("Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo"Ed. Marcial Pons. Madrid. 1997.Pg. 233), que "en ocasiones, de la realización de un hecho imponible surge por una parte la obligación de satisfacer la cuota inicial, y por otra parte, la obligación de satisfacer otra cantidad también a título de cuota, pero que se configura como un recargo exigible legalmente sobre la base o la cuota y que puede ser establecido a favor del Ente Público acreedor o bien a favor de otro. Tal sería el caso a decir de la citada autora de los recargos previstos en el artículo 58.2 a) de la LGT. La cantidad, resultante de este tipo de recargos tendría la naturaleza de cuota tributaria, debiendo ser respetado en su imposición el principio de legalidad tributaria y el de capacidad contributiva.

[161]Que son aquellos que pueden establecerse como vía para reparar el perjuicio, en aquellos supuestos en los que una prestación no ha sido realizada a su debido tiempo.

[162]Obra citada Pg.237.En tal sentido, es mayoritariamente admitida en la doctrina, la naturaleza sancionadora del recargo de apremio, en cuanto se desvincula del inicio del procedimiento de apremio y se compatibiliza con los intereses de demora.

[163]Dice el artículo 127.1 de la LGT que: *"1. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de*

de nuestro trabajo el determinar la naturaleza de cada uno de los recargos establecidos por nuestro Derecho Tributario, toda vez que existen posiciones muy enfrentadas entre la doctrina y jurisprudencia[164]. No obstante ello, por ser del máximo interés para nuestro estudio, debemos poner de manifiesto, que en el supuesto en que la deuda tributaria, deba ser resarcida o reintegrada en el proceso penal, aun en el supuesto en que la misma sea configurada como Responsabilidad Civil, por imperativo del principio "non bis in idem", no se computará como parte integrante de la misma el importe de los recargos de naturaleza sancionatoria, ya que de lo contrario, estaríamos sancionando en dos ocasiones unos mismos hechos. Como es obvio tampoco se tomarán en cuenta las restantes sanciones tributarias.

Por último, en el supuesto de que la **responsabilidad** en el pago de la deuda tributaria se imponga a una tercera persona[165], ya por haber participado en una infracción, ocupar una determinada posición en relación a la misma, o por haber constituido una garantía, la obligación de pago de estas terceras personas, que es distinta a la originaria obligación tributaria principal, pero que guarda relación de

---

demora correspondientes a ésta. Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo."

[164] En tal sentido el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/1995 de 13 de noviembre (Pte. Delgado Barrio,Ref.ED.95/6127),que resolvía de forma acumulada varias cuestiones de inconstitucionalidad se vio obligado a excluir el carácter de sanción del recargo mínimo del 10 por 100 en que quedó fijado el interés de demora tributario en el artículo 61.2 LGT ex Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de Estado para 1986, (vigente desde el 1 de enero de 1987 hasta el 1 de Enero de 1992): *"Sin embargo, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estímulo (lo que les da, como ha destacado alguna doctrina, un cierto matiz sancionatorio) no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas). La funcionalidad del recargo (como la de la cláusula penal en la contratación privada o en la contratación administrativa) no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento."*

[165]El supuesto que ahora contemplamos es distinto al previsto en el artículo 34 LGT según el 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 dispusiese lo contrario."* En aquél supuesto como pone de manifiesto FERNÁNDEZ JUNQUERA (Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario, Revista Española de Derecho Financiero. Nº 21, Julio Septiembre de 1996), no hay dos obligaciones sino una principal que deriva de la realización de un sólo hecho imponible, con la particularidad en dicho caso de que el hecho imponible ha sido realizado por varias personas que quedan todas ellas obligadas en forma solidaria frente la Hacienda Pública. Por ello de acuerdo con el artículo 37.1 de la LGT, el responsable no se considera un sujeto pasivo, dado que se habla de la posibilidad de considerar responsables junto a los sujetos pasivos a otras personas, mientras que si serán sujetos pasivos todos aquellos vinculados solidariamente ex artículo 34 LGT, por haber concurrido en la realización del hecho imponible.

accesoriedad con ella, encuentra también su origen en la Ley, dado que lo que satisfacen es una prestación equivalente a la que debía hacer frente originariamente el deudor principal[166], y en la propia Ley se determina el presupuesto de su nacimiento.

Con la iniciación del procedimiento penal, la obligación continua existiendo, y la exigibilidad de la misma continua siendo efectiva. Aunque el procedimiento queda en suspenso en base al artículo 77.6 de la LGT, no puede predicarse la suspensión de la obligación dado que ello no se encuentra previsto legalmente, pudiendo en cualquier momento el deudor hacer efectivo el importe de la deuda tributaria y liberarse.

Por ser especialmente relevante para nuestro estudio, en último lugar debemos referirnos al problema de la extinción de la obligación tributaria, la cual en primer lugar tendrá lugar, y como supuesto habitual, a través del pago de la deuda. Asimismo también se encuentra prevista como causa de extinción la prescripción de la obligación (de acuerdo con los artículos 64 a 67 de la LGT)[167]. La compensación tendrá lugar según establece el artículo 68 de la LGT si se dan los requisitos del artículo 1196 CC, siendo necesaria en consecuencia la existencia de deudas recíprocas vencidas líquidas y exigibles. La condonación tendrá lugar según el artículo 69 LGT, en los casos legalmente previstos en los que se autoriza por Ley a las Administraciones a perdonar la deuda. FERREIRO[168] excluye como causa de extinción la novación al no encontramos en una materia de derecho dispositivo, y limita la eficacia extintiva de la confusión, (por la razón de que una obligación no puede nacer teniendo como sujeto activo y pasivo a una misma persona), a aquéllos supuestos en los que la deuda tributaria es transmitida al titular del impuesto. No obstante ello, en los supuesto de transmisión "mortis causa", y dado que de acuerdo con el artículo 957 Código Civil, los bienes serían

---

[166]En función de los distintos supuestos en algunas ocasiones la obligación del responsable incluiría también el pago de las sanciones, (Ej. Responsabilidad ex Art. 38.1 y 40.1 de la LGT), mientras que en otros casos la obligación del responsable no incluiría el pago de la sanción. Serían aquellos en los que la responsabilidad no deriva de la participación en la infracción, y ello de acuerdo con la reforma del artículo 37.3 LGT introducida por la Ley 25/1995. Tendremos ocasión en el capítulo IV de exponer los problemas técnicos que presentan los referidos artículos.

[167]Dice el artículo 64 de la LGT de acuerdo con la redacción introducida por la disposición final 1ª 1 y 7ª de la Ley 1/1988 que "*Prescribirán a los 4 años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida en la letra a); y d) el derecho a la devolución de ingresos indebidos*". Deberemos hacer referencia en su momento oportuno, (Capítulo V), a la posible incidencia de la modificación del plazo de prescripción de la obligación tributaria sobre el plazo de prescripción delictiva.

[168]"Curso de Derecho Financiero.." Obra citada, pg.435.

aceptados a beneficio de inventario, lo que impide la inmediata intercomunicación entre la masa hereditaria y el patrimonio del causahabiente, tampoco tendría lugar la confusión[169]. Como consecuencia de lo anterior, únicamente sería admisible la extinción de la deuda por confusión en aquéllos supuestos en los que se transmitiese por Ley al titular del impuesto los bienes gravados por el mismo. El supuesto tendría muy poca relevancia práctica.

En el artículo 70 de la LGT, se contempla un modo específico de extinción de las obligaciones propio del Derecho Tributario, que opera cuando se prevé la imposibilidad de hacer efectivo el importe de la prestación dentro del expediente tributario. Dice el citado artículo que "*las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente en tanto no se rehabiliten dentro del plazo legal de prescripción.*" Sin dejar de poner de manifiesto la oscuridad del referido precepto ya que al parecer se alude a una extinción de obligaciones supuestamente rehabilitable, si la deuda no esta prescrita, lo cual poco sentido tiene en la lógica jurídica, entendemos que lo que en realidad dice es que en un momento dado y a la vista de que todo parezca indicar que los resultados a obtener van a ser escasos, la Administración puede manifestar que provisionalmente cesa en su actividad ejecutiva contra dicho deudor tributario, independientemente de que con posterioridad se pueda cambiar de opinión siempre que la deuda no se encuentre prescrita. En todo caso, esta posibilidad no cambia para nada lo dicho sobre la estructura de la obligación tributaria, dado que la "supuesta extinción provisional", ni va ligada al incumplimiento, ni a que los hechos sean objeto de un procedimiento penal, sino a que la deuda no pueda ser resarcida en el procedimiento de apremio por ser el deudor insolvente.

1.2.-Posibilidad de configurar las consecuencias del incumplimiento "cualificado"de la obligación tributaria como hecho generador de Responsabilidad Civil.

De lo que acabamos de exponer ha quedado claro que en todo caso la obligación tributaria encuentra su fuente en la Ley por lo que las consecuencias de su incumplimiento cualificado, difícilmente van a poder encontrar otra fuente distinta[170]. No obstante ello, debemos profundizar en el estudio aquellas

---

[169]Dice el artículo 957 CC que *"Los derechos y obligaciones del Estado, así como los de las instituciones o Entidades a quienes se asignen las dos terceras partes de los bienes en el caso del artículo 956, serán los mismos que los de los demás herederos, pero se entenderá siempre la herencia aceptada a beneficio de inventario, sin necesidad de declaración alguna sobre ello, a los efectos que enumera el artículo 1.023."*

[170]Debemos tener presente la relatividad de toda clasificación efectuada en materia de fuentes de las obligaciones, existiendo un importante sector doctrinal que reivindica la existencia de una única fuente que no es otra que la Ley. No obstante en la medida en que nuestro Ordenamiento Jurídico prevé regímenes distintos para el ejercicio de los derechos y obligaciones en función del

circunstancias que impiden hablar de Responsabilidad Civil en el delito fiscal, o en todo caso impiden la equiparación de esta Responsabilidad Civil con la cuota tributaria defraudada que se toma en consideración a la hora de integrar el tipo penal:

a) En primer lugar, y centrándonos en el problema del perjuicio patrimonial que es el presupuesto básico para poder hablar de responsabilidad civil, debemos sentar que discrepamos del argumento expuesto por AGULLÓ AGÜERO según quien, en el momento en que tiene lugar el incumplimiento de la obligación tributaria, la situación patrimonial de la Administración Tributaria permanece exactamente igual, ya que la misma continua detentando el crédito tributario, no añadiendo ni quitando nada al mismo el incumplimiento de la obligación tributaria, posición esta en la que de entrada ya se excluye el presupuesto de la Responsabilidad Civil que es el perjuicio patrimonial[171]. Entendemos que en los supuestos de defraudaciones típicas de una parte se priva a la Hacienda Pública de unos ingresos que deberían haber sido hechos efectivos en un momento dado y no lo han sido a su debido tiempo, y de otra parte el hecho de que la Administración continúe detentando el crédito tributario, y que pueda proceder a hacerlo efectivo en cualquier momento por ella misma, tampoco significa que la realización vaya a tener lugar, dado que ello dependerá de la solvencia del deudor tributario. Por lo demás el privilegio de la autotutela es una cuestión de carácter procesal y no de derecho material, y en consecuencia, por más que un particular deba acudir a una instancia Judicial para hacer efectivo su derecho de crédito y la Administración Tributaria pueda actuar por si misma, en realidad no existirá una gran diferencia entre la situación patrimonial de una Administración a quien no se paga un tributo, y la de un particular a quien no se le hace efectivo el importe de un crédito que detenta: en ambos casos la Administración y el particular deberán intentar hacer efectivo el importe del mismo. Entre ostentar un crédito insatisfecho (ya sea este de carácter tributario o privado), y ver realizado su contenido en tiempo y forma, hay una diferencia esencial, la cual no es otra que la existencia del **perjuicio derivado del incumplimiento**.

---

presupuesto que les ha dado origen, es una exigencia del derecho positivo el respetar la distinción entre tipos de responsabilidades en función del presupuesto que les da origen.

[171]Obra citada Pg. 380. A decir de esta autora, en Derecho Tributario, el cumplimiento de la obligación de pago del tributo, se encuadra dentro del procedimiento de recaudación lo que viene a significar que el incumplimiento de la obligación tributaria trae consigo la apertura del procedimiento de apremio, y en su caso la ejecución forzosa de la deuda tributaria, incrementada con los intereses y recargos correspondientes, que tienen naturaleza indemnizatoria, a diferencia de lo que ocurre en Derecho Civil, donde el incumplimiento de las obligaciones genera la acción de cumplimiento, (en especie o por equivalente) más la acción de indemnizar. Continua diciendo la citada autora (Obra citada Pg. 385), que "El incumplimiento de la obligación tributaria, por tanto, no produce siquiera esa ausencia de prestación que veíamos en las obligaciones civiles –que se caracteriza por una imposibilidad del acreedor para obtenerla salvo recurso a los Tribunales, y que a primera vista, desde un punto de vista no jurídico podría ser considerada como un daño, sino un mero retraso."

No obstante lo expuesto lo que si negamos es la equiparación entre el concepto de cuota tributaria defraudada y el perjuicio que sufre la Administración, (y que a decir del T.S es el que daría origen a Responsabilidad Civil), en primer lugar porque el concepto de cuota tributaria, que figura en el tipo penal, tan sólo integra una parte de la deuda tributaria, y en segundo lugar porque no existe, correspondencia, o correlación entre los criterios y sistemas de cuantificación de la cuota y deuda tributaria y el los de valoración de daños y perjuicios, que se realiza el Derecho Civil[172]. El aceptar que tiene lugar en los supuestos de defraudación típica un perjuicio para la Administración no implica necesariamente el admitir que del mismo deriva responsabilidad civil, ya que como veremos a continuación, para poder hablar de responsabilidad civil el daño debe suponer la infracción del genérico deber que impide hacer daño a los demás y no debe quedar circunscrito a un vínculo existente entre las partes.

b) Como pone de manifiesto Ricardo DE ANGEL YAGÜEZ[173], en nuestro Ordenamiento la Responsabilidad Civil o Extracontractual, entra en juego cuando una persona causa un daño ilícito a otra con la que no esta ligada con una relación jurídica previa. La configuración del incumplimiento voluntario de una obligación tributaria como una infracción del genérico principio "*alterum non laedere*" no encaja en Ordenamientos Jurídicos como el Español o el Francés en donde la relación entre la Responsabilidad Contractual y la Extracontractual se rige por la regla del "non cumul des responsabilités". En efecto a diferencia de lo que ocurre en Alemania en donde no se protege por vía de acciones extracontractuales en toda su extensión el derecho de propiedad, por lo que a veces es la vía contractual el medio a través del cual las perdidas puramente económicas negligentemente causadas pueden ser perseguidas, lo que en ocasiones lleva a que se permita elegir entre acciones contractuales y extracontractuales para reparar determinados hechos dañosos, en sistemas como el Francés o el Español en donde existe una cláusula general de Responsabilidad Extracontractual, (Art.1902 C.c.), la situación es distinta. El ámbito de este tipo de cláusulas es tan amplio que cualquier incumplimiento contractual podría ser reclamado al mismo tiempo por vía extracontractual. Por ello en Francia se elaboró la doctrina del "Non cumul des responsabilités" según la cual cuando existe una relación contractual entre las partes, debe darse preferencia a la "lex specialis", y prescindirse de la acción extracontractual. En tal sentido y en nuestra doctrina GARNICA MARTÍN[174] establece que para que exista responsabilidad contractual no basta con que exista una

[172]Al tratar sobre el problema de la cuantificación de la Cuota Tributaria defraudada profundizaremos más sobre esta cuestión.

[173]"La responsabilidad Civil Ed. Cívitas Madrid.1993. Pg.25.

[174]Juan F. GARNICA MARTÍN."La concurrencia de Responsabilidad Contractual y extracontractual.

relación obligacional previa sino que es preciso que el daño nazca precisamente del incumplimiento contractual o lo que es lo mismo tal y como se recoge en la Doctrina reiterada de la Sala 1° de nuestro Tribunal Supremo y en concreto en la Sentencia de 9 de enero de 1985 citada por DE ÁNGEL[175] *"para que opere la responsabilidad contractual con exclusión de la extracontractual aquiliana no basta con que haya un contrato entre las partes , **sino que se requiere la realización de un hecho dentro de la rigurosa órbita de lo pactado y como desarrollo del contenido negocial".***[176] Si bien la anterior doctrina se establece para la delimitación entre la responsabilidad contractual y la extracontractual en el estricto sentido civil de la palabra, entendemos que nos puede servir también cuando la relación jurídica que vincula a las partes no ha nacido de un contrato sino de la Ley, como sucede en el caso de la obligación tributaria. El carácter de Derecho Público de la obligación tributaria no impide que cuando se exige el pago de la cuota ya dentro de plazo ya fuera de él, se esta tratando de una cuestión "dentro de la rigurosa órbita" de lo legalmente impuesto y como desarrollo del contenido de la obligación surgida, aunque la misma se encuentre regida por el Derecho Público. Tal es la posición que parece desprenderse implícitamente de la lectura de la STS de 26 de Enero de 1984 también recogida por DE ANGEL[177] según la cual ***"la culpa contractual puede ir precedida de una relación jurídica que no sea un contrato, sino de otra clase como la comunidad de bienes o una relación de derecho público similar a un contrato de derecho privado añadiendo que si hay una relación jurídica que concede un medio específico para el***

Problemas de derecho sustantivo y procesal. Poder Judicial.1998 n° 50 Pg.333.

[175]Obra citada Pg.31-32. Pte. Santos Briz. Ref. Aranzadi. 85/167.

[176]Mas recientemente el TS ha continuado insistiendo en la misma idea en la STS 1ª de 5 de julio de 1994, núm. 675/1994, rec. 2379/1991. (Pte: Santos Briz, Jaime) Ref.ED.94/5816 *"Por otro lado, interesa destacar en orden a la desestimación del motivo los siguientes extremos: a) Que tal como se planteó la litis cabe sostener que hubo una doble infracción cometida por una misma persona, infracción al mismo tiempo contractual y extracontractual, en cuanto no se atuvo, por los daños causados, al estricto marco del arrendamiento de servicios concertado para la fumigación agrícola efectuada por el recurrente; que puede exigir el resarcimiento de daños al causante de ellos, pero sin que pueda obtener dos veces la reparación del mismo daño. b) No hay unanimidad en la Doctrina científica ni en las legislaciones acerca de la disciplina jurídica de estos supuestos, pero la opinión predominante es que en la conjunción de Responsabilidades se excluye la culpa contractual si la negligencia es grave y causa daños considerables, o bien se admite el concurso de responsabilidades siempre que el mismo hecho pueda considerarse incumplimiento de obligación contractual y acto ilícito extracontractual. c) La Jurisprudencia de esta Sala consideró de aplicación preferente los preceptos acerca de la responsabilidad contractual (SS 3 mayo 1924 y 12 mayo 1969); pero esta doctrina ha admitido excepciones reiteradas, sin dejar de diferenciar los respectivos regímenes de Responsabilidad contractual y extracontractual (S 19 junio 1984), y en casos como el ahora debatido, sin que haya obstáculos en la aplicación de los arts. 1101 a 1107 a los derivados de culpa extracontractual, **y se ha declarado que si surgen daños en el marco contractual (por ejemplo, compraventa, transporte, arrendamiento de servicios), pero fuera de su contenido obligacional, no dentro de la rigurosa órbita de lo pactado, no opera entonces la Responsabilidad contractual, sino la surgida fuera de contrato** (SS entre otras, de 8 noviembre 1982, 9 marzo 1983, 10 mayo 1984, 9 enero 1985 y 16 diciembre 1986)."*

[177]Obra citada Pg.28.Pte. Santos Briz, Ref. Aranzadi, 84/385.

resarcimiento, ello excluye la aplicación del artículo 1902 del CC; pues la regla es la aplicación de los preceptos acerca de la responsabilidad contractual: existiendo obligación derivada de contrato o de relación jurídica precedente no hay que acudir a los artículos 1902 y 1903, que rigen las obligaciones que nacen de culpa o negligencia sin existir pacto contravenido". En definitiva que llamar Responsabilidad Extracontractual al resultado del incumplimiento de una relación jurídica de Derecho Público que además no da lugar a su resolución en el supuesto de incumplimiento casi suena mal al oído, a no ser que se pretenda reducir las instituciones a una situación de flexibilización tal, que prácticamente les privaría de toda utilidad, puesto que cualquier circunstancia o situación podría subsumirse en la que más nos interesase. Por ello debemos recordar que en nuestro Sistema Jurídico, la Responsabilidad Civil implica la infracción de una norma que opera **"erga omnes"**, cual es la que nos impone el deber de **"neminem laedere"**, y por ello, la infracción de una obligación "inter partes", dará lugar en función de la naturaleza de esta obligación a responsabilidad contractual o legal[178].

c) En tercer lugar continua sin tener sentido y resulta cuando menos artificioso el entender que cuando se ha producido una defraudación penalmente relevante, es decir de las que encajan en los artículos 305 y siguientes del CP, inmediatamente al expirar el período voluntario de cumplimiento de la obligación se produce un perjuicio a la Administración el cual origina Responsabilidad Civil, mientras que si una defraudación tributaria si no es constitutiva de delito sino de infracción administrativa tal Responsabilidad Civil ni siquiera llega a aparecer. A nuestro parecer se encuentra totalmente justificado que la delimitación entre la infracción administrativa y el Delito Fiscal se realice única y exclusivamente en función de la cuantía defraudada. El Derecho Penal que no es sino una solución de "última ratio" debe ser reservado sólo para aquéllas conductas que lesionen gravemente aquéllos bienes jurídicos más importantes. No obstante lo anterior entendemos que lo que es valido para la delimitación entre delito e infracción no lo es a la hora de determinar las supuestas consecuencias civiles y administrativas de un incumplimiento. **No es admisible en muestro sistema, que la Responsabilidad Civil tenga que ver con la cuantía de un daño, sino con que dicho daño exista**, de que sea antijurídico y objetivamente imputable a su causante, y no exista un específico cauce para su reparación que derive de una relación "inter partes". Si bien la

---

[178] El Propio TS, en la Sentencia de 3 de Diciembre de 1991, (Pte Moya Menguez, Ref. ED, 91/11453). cuando dice que la sentencia *"provee a la Hacienda pública de un nuevo y único título-judicial-para hacer efectiva la deuda tributaria"*, no pasa de dar una solución de carácter formal, al problema que se le plantea. Es decir, se nos dice que el título en virtud del cual deberá procederse a la ejecución del importe defraudado, pero no se nos explica la razón en virtud de la cual lo que originariamente era una obligación legal "desaparece", y la prestación integrante de la misma se convierte en una indemnización de daños y perjuicios. Siendo evidente que ni la defraudación, ni el pronunciamiento de la Sentencia producen la extinción de la obligación, no sabemos en realidad que es lo que acaba pasando con ella.

cuantía del daño influirá como es lógico en la determinación de la indemnización, de la misma no puede depender la existencia o no de Responsabilidad Civil. En ningún momento la Ley General Tributaria establece que de las infracciones tributarias derive Responsabilidad Civil, sino el pago de los intereses de demora, recargos, y/o sanciones que deberán añadirse a la cuota tributaria que en todo caso continuará debiéndose. ¿Que sentido tiene en anterior artificio jurídico?.

d) En cuarto lugar, ¿Que ocurre cuando por la concurrencia de la **excusa absolutoria** prevista en el artículo 305.4 del CP se dicta Sentencia absolutoria como consecuencia de la regularización espontanea por parte del defraudador de su situación Fiscal?. ¿No habíamos quedado en que la Responsabilidad Civil surgía como consecuencia de la no percepción por el Estado de la cuota tributaria dentro del plazo legal?. ¿Debería en este caso el Tribunal proceder a dictar Sentencia condenatoria en materia de Responsabilidad Civil?. Montserrat BALLARÍN ESPUÑA afirma que dicha solución no es válida "habida cuenta de que los especiales privilegios y garantías que rodean al crédito tributario frente a los créditos privados obligan a que la Hacienda Pública deba proceder a la ejecución forzosa de la correspondiente deuda tributaria y no al ejercicio de ninguna acción de tipo resarcitorio"[179]. ¿Que ocurriría en aquéllos supuestos en que tuviese lugar una **regularización parcial** (la cual es admitida por la Doctrina[180]), en la que se redujese la deuda tributaria impagada hasta una cuantía inferior a los quince millones de pesetas?. En tales casos ¿podríamos decir que la cuota tributaria con el incumplimiento habría devenido Responsabilidad Civil y con la regularización total o parcial habría devenido nuevamente cuota tributaria, y por ello volvería a ser competente la Administración Tributaria para su ejecución?. Lo anterior podría tener lugar en el supuesto en que admitiésemos la conversión directa e inversa del contenido de la cuota tributaria en Responsabilidad Civil en función de las circunstancias de cada caso, lo que vendría a suponer un disparate[181].

e) En quinto lugar nos debemos preguntar, como es posible la equiparación de la cuota tributaria defraudada con el daño o perjuicio sufrido por la administración, si el importe de la misma varía en

---

[179]"Los ingresos tributarios efectuados fuera de plazo sin requerimiento previo". Ed. Marcial Pons. Madrid 1997. Pg.196.

[180]A favor de dicha admisión se pronuncia APARICIO PÉREZ, obra citada Pg.334, teniendo como efecto la conversión de la infracción penal en ilícito administrativo.

[181]Además es de tomar en consideración que los artículos 10.4 y 10.5 del "Reglamento para Sancionar las Infracciones Tributarias" y el artículo 66.2 del "Reglamento General de Inspección de Tributos", consideran que tanto en los supuestos de Sentencia condenatoria como absolutoria, subsiste el derecho de la Administración para liquidar y cobrar la deuda inicial, incrementada con los intereses de demora. En definitiva que tampoco parece ser admisibles en las referidas normas fundamentales alteraciones en la naturaleza jurídica de la deuda tributaria por el simple hecho de que la misma se encuentre incardinada en un Procedimiento Penal.

ocasiones en función de una opción por un régimen noramativo u otro realizada por el propio contribuyente al margen de la actividad delictiva. ¿Es realmente posible desvincular el perjuicio de la obligación tributaria?.

f) Por último queremos acudir para fundamentar nuestra posición al argumento literal, que nos lo proporciona el propio tenor del artículo 305 del Código Penal, en donde en ningún momento se habla de cuantía del daño o perjuicio causado a la Administración sino de *"cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados"*. Si lo que se declara como probado es una defraudación por un determinado importe de cuota tributaria, en base a que se equipara el referido importe con el perjuicio originador de responsabilidad civil.

Por las razones que hemos expuesto entendemos que en los supuestos de Delito Fiscal **la cuota tributaria impagada, no puede, configurar ni originar Responsabilidad Civil**. (Problema distinto y que estudiaremos a continuación es el de los si con ocasión de la comisión de un Delito Fiscal y más allá del importe de la deuda puede existir alguna suerte de Responsabilidad Civil).

1.3.-Posibilidad de que excluyendo la configuración de la deuda tributaria defraudada como Responsabilidad Civil, existan otros elementos que den lugar a su aparición.

Teniendo en cuenta la posición que hemos defendido en materia de Responsabilidad Civil derivada de hecho delictivo, debemos dejar de centrar la atención en el estudio de la dependencia entre las ilicitudes civiles y criminales, para estudiar el problema de la atribución a la Jurisdicción Penal de competencia para conocer de cuestiones civiles conexas a los delitos. En base al anterior razonamiento, no puede de entrada descartarse totalmente que en las causas por una determinada modalidad delictiva pueda existir pronunciamiento sobre Responsabilidad Civil[182]. De acuerdo con la exposición que hemos realizado, lo que si podemos hacer en el supuesto del Delito Fiscal, es determinar que todo aquello que se encuentre dentro de la órbita de la relación tributaria y sea desarrollo de aquélla, (como ocurre con la deuda tributaria defraudada, los intereses de demora o

[182]Aunque como es lógico existen figuras delictivas donde cuesta trabajo el imaginar la citada posibilidad, Así en el delito tipificado en el artículo 543 CP "De los ultrajes a España". A pesar de ello, tampoco debe ser descartada de modo categórico dicha posibilidad. En contra de la posición que sostenemos parece encontrarse el TS, por ejemplo en la S. de 9 de octubre 1990. Pte: Cotta Márquez de Prado, (Ref. ED.90/12207), que pone de manifiesto la existencia de modalidades delictivas que no llevan aparejada Responsabilidad civil, como la tenencia ilícita de armas. No obstante ello, creemos que si del plano de las afirmaciones categóricas, pasamos al estudio de la labor realizada por los Tribunales, la posición predominante sería la contraria es decir la de que incluso en algunos delitos de tipo formal puede existir pronunciamiento sobre responsabilidad civil.

recargos), de ningún modo podrá integrar el pronunciamiento sobre Responsabilidad Civil. Tampoco podrán dar base a Responsabilidad Civil todos los gastos que se ocasionen a la Administración Tributaria o a la de Justicia, tendentes a la averiguación y determinación de la cuota tributaria defraudada, toda vez que los mismos serían costas procesales.

Con lo anterior no negamos totalmente que con ocasión de la comisión de un Delito Fiscal pueda incurrirse en Responsabilidad Civil ahora bien, en ninguno de los pronunciamientos que ha tenido ocasión de realizar nuestro TS se ha incluido en la Responsabilidad Civil ninguna cantidad que no derivase de la cuota tributaria. No obstante ello si podemos imaginar la causación de daños materiales por imprudencia simple que resultarían atípicos, al evitar ser descubierto o para intentar eludir la acción de la justicia, en el propio contexto de la acción delictiva, los cuales por razones de conexidad podrían ser depurados en el proceso penal. De tener lugar la referida conexidad entre unos daños imprudentemente causados y atípicos, y la infracción penal, posiblemente los perjudicados optarían por personarse en las actuaciones penales como perjudicados y ejercer allí la acción resarcitoria. La competencia adhesiva de la Jurisdicción Penal no se limita al resarcimiento de los daños cometidos en el estricto momento en que tiene lugar la consumación del delito, sino a los que tienen lugar en el contexto de toda la actuación delictiva[183].

2.-La solución al problema en otros supuestos delictivos que presentan problemas conexos a los del Delito Fiscal.

Para el estudio que estamos realizando creemos que resulta de especial interés la toma en consideración de la solución que se adopta en el problema de la responsabilidad civil, en otras modalidades delictivas en las que existe una relación jurídica entre las partes, o en los que se plantea el nacimiento o no de dicha relación jurídica, y en los que el TS, de modo habitual también efectúa pronunciamiento en dicha materia. Hablaremos en primer lugar del delito de apropiación indebida, y a continuación estudiaremos los delitos de alzamiento de bienes y la estafa, (figura en la que en la actualidad queda encuadrado el tradicional delito de cheque en descubierto). Seguidamente hablaremos del delito de contrabando, y por último tipificado fuera del ámbito de los delitos contra el patrimonio hablaremos del delito de impago de prestaciones económicas acordadas judicialmente, en el que igualmente, puede cuestionarse la naturaleza de la obligación que viene imponiéndose al condenado.

---

[183]A pesar de lo anterior, lo que creemos que ocurrirá en el supuesto del Delito Fiscal es que en el mayor número de casos los daños guardarán mayor relación con otros posibles delitos conexos que con el propio Delito Fiscal.

2.1.-La apropiación indebida.

Se encuentra regulado el delito de apropiación indebida en la Sección Segunda del Capítulo VI "De las defraudaciones", del Título XIII, "Delitos contra el patrimonio del CP, Artículos 252 a 254. Dice el artículo 252 que, "*Serán castigados con las penas de los artículos 249 o 250, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por cualquier otro título que produzca obligación de devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la cuantía de lo apropiado exceda de cincuenta mil pesetas.*"

A diferencia de lo que ocurre en el supuesto del Delito Fiscal, en ningún momento ha sido cuestionado ni por la Doctrina ni por la Jurisprudencia la procedencia de la Responsabilidad Civil en este delito. La Jurisprudencia mayoritaria en los supuestos de apropiación indebida[184], admite si ningún titubeo dentro del pronunciamiento de Responsabilidad Civil la devolución de la cosa o bien objeto de la apropiación. No obstante, la anterior solución, a diferencia de lo que opina JORDANA DE POZAS[185] entendemos que la misma no es extrapolable al problema del Delito Fiscal, dado que lo que se realiza en el pronunciamiento Civil de las Sentencias condenatorias por apropiación indebida no es el dar cumplimiento al contenido la relación jurídica, (de depósito, comisión o administración, o por cualquier título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos), existente entre las partes, la cual tiene en la apropiación indebida un carácter circunstancial en la comisión del delito[186], sino que lo único que tiene lugar es una restitución, del bien previamente sustraído.

---

[184]Véanse en tal sentido las: STS de 20-1-1999, Ponente Sr. Adolfo Prego de Oliver y Tolivar. Ref. el Derecho 99/195, STS.2ª de 27-11-1998.Pte. José Antonio Martín Pallín, Ref el Derecho 98/24854, STS 2ª de 25-11-1998. Pte Sr. Diego Antonio Ramos Gancedo.Ref.El Derecho.98/28236. STS 2ª 17-10-1998. Ponente Enrique Bacigalupo Zapater. Ref. El Derecho 98/19693. STS de 20-7-1998. Pte José Jiménez Villarejo. Ref El Derecho 98/9916. STS 2ª de 30-4-1998.Pte Sr.Eduardo Moner Muñoz. Ref El Derecho 98/5160. STS 2ª, STS 2ª de 20-2-1998. Ponente Sr. Roberto García Calvo y Montiel. Ref. El Derecho 98/790. STS 2ªde 15-10-1993. Pte Francisco Soto Nieto. Ref.El Derecho 93/9122, el idéntico sentido se pronuncian todas las Sentencias que hemos citado así como todas las demás existentes, en cuya exposición de contenido no entramos por ser irrelevante para nuestro estudio.

[185]"Los Delitos contra la Hacienda Pública":"Plan de formación de Jueces sobre la nueva delincuencia".Consejo General del Poder Judicial, (Madrid.1993).Pg.83.

[186]Según tuvimos ocasión de ver, de acuerdo con la posición mayoritaria, en el delito fiscal el eje central de la figura delictiva lo constituye el incumplimiento "cualificado", de la obligación tributaria.

Para cometer apropiación indebida no basta con negarse a devolver de modo voluntario el bien previamente recibido en depósito comisión o administración u otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos. Como pone de manifiesto MUÑOZ CONDE[187]"la acción en la apropiación indebida consiste en actos de apropiación de las cosas, en disponer de ellas "como si fueran propias", transmutando la posesión lícita originaria en una posesión ilícita o antijurídica. Esta acción se puede llevar a cabo bien por actos positivos de disposición de las cosas o bien negando haberlas recibido." La distracción, apropiación o negativa de la recepción independientemente de que se haya celebrado un contrato entre las partes exceden al contenido de la relación que las vincula, por lo que como es posible que de las mismas derive daño o perjuicio en el sentido civil patrimonial de la palabra y en su consecuencia puede que aparezca Responsabilidad Civil. Además, como consecuencia de la actuación delictiva, es posible que el bien apropiado haya ido a parar a manos de un tercero con el cual ni siquiera estaba el perjudicado ligado por ningún tipo de relación jurídica. En tales supuestos (salvo que tuviese lugar la irreivindicabilidad prevista en el artículo 111 del Código Penal y respetando el correspondiente derecho de repetición de la persona que se viese desposeída), tendría igualmente lugar la restitución del bien, la cual no puede encontrar su fundamento sino en los artículo 109 y siguientes del CP[188].

El carácter circunstancial de la relación jurídico-privada existente entre las partes se observa de modo muy claro en aquellos supuestos en los que, como pone de manifiesto José A. SAINZ-PARDO CASANOVA[189], la obligación de devolver el bien deriva de otras relaciones distintas a la del

---

[187]Francisco MUÑOZ CONDE:"Derecho Penal (Parte Especial).Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia 1996. Pg.380.

[188]Interesante para nuestro estudio resulta el pronunciamiento efectuado por la S. de la AP de AP Granada, de 3 de marzo de 1999, Pte: Segura Torres. Pedro Isidoro Ref. ED. 99/8789, en el referido pronunciamiento, se acuerda la absolución por el delito de apropiación indebida de cuotas de la seguridad social, por no llegar la defraudación a la cuantía típica: *"SEXTO.- En el presente caso por la T. General de la Seguridad Social, como acusación particular, se fija la cuota obrera defraudada en 1.329, 183 ptas. por los cuatro meses del año 1.991 y en 1.096.973 para los tres meses de 1.992 y la cuota empresarial para los cuatro mencionados meses de 1996 en 7.902.168 y por los tres citados meses de 1992 en 6.928.807 ptas.; de ello se desprende que la defraudación no alcanzó por cada año 15.000.000 de ptas., lo que le convierte en atípica de acuerdo con el número 2 del artículo 349 bis del C. P. de 1973, hoy número 2 del artículo 307 del nuevo Código Penal, independientemente de que no se le acusa por este delito, y tampoco constituye el impago de la cuota obrera apropiación indebida por las razones indicadas, por lo que procede absolver al acusado de este delito que se le imputa."* No obstante se condena por un delito continuado de falsedad en documento privado y se absuelve al condenado del pago de las cuotas defraudadas, en base al siguiente razonamiento: *"SEPTIMO.- No procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto a la responsabilidad civil dimanaste del delito continuado de falsedad, pues la obligación de pagar las cuotas -empresarial y obrera- no tiene por causa dicho delito, sino que le viene impuesta por la normativa que regula la Seguridad Social, la cual establece el procedimiento adecuado para su cobro en la vía correspondiente, pero no en la penal."*

[189] "El Delito de Apropiación Indebida" Ed. Bosch. Barcelona 1977. Pg.109.124.

depósito comisión o administración EJ: arrendamientos de cosas, contrato de obra, prenda, sociedad, usufructo, compraventa, cobro de lo indebido y contratos parciarios.

2.2.-El alzamiento de bienes y las insolvencias punibles.

El Código Penal de 1995, regula en el Capítulo VII del Título XIII (De los Delitos Contra el Patrimonio), las insolvencias punibles entre las que se encuentra el ya clásico en nuestra tradición jurídico penal (pues figura en nuestro Código Penal desde 1848), delito de alzamiento de bienes. Es de destacar en la nueva regulación la introducción en el artículo 258 de una novedosa figura, que posee especial relevancia para el problema de la Responsabilidad Civil en el Delito, la cual se configura como un tipo específico de alzamiento de bienes, y que castiga al *"responsable de cualquier hecho delictivo, que con posterioridad a su comisión, y con la finalidad de eludir las responsabilidades dimanantes del mismo, realizare actos de disposición o contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio haciéndose total o parcialmente insolvente"*. La introducción de esta modalidad delictiva supone una mayor preocupación por parte del Legislador respecto del problema de la Responsabilidad Civil en el Delito. El Capítulo concluye con la regulación en los artículos 260 y 261 de los delitos relativos a las quiebras, concursos y suspensiones de pagos, los cuales se configuran como tipos exclusivamente dolosos en la nueva redacción. También novedosa es la figura del artículo 259, que contempla un supuesto específico de alzamiento de bienes, para cuando la disposición patrimonial tenga lugar una vez admitida a trámite la solicitud de quiebra, concurso o suspensión de pagos[190].

Entrando ya a estudiar el tipo básico del alzamiento de bienes, ninguna duda cabe del carácter estrictamente patrimonial de la figura. En efecto como pone de manifiesto MUÑOZ CONDE[191], a pesar de que la figura proteja de modo indirecto valores de orden socioeconómico, el bien jurídico directamente protegido es el patrimonio de los acreedores. Las conductas tipificadas en el apartado 1° y 2° del artículo 257 consisten en *"alzarse con sus bienes en perjuicio de sus acreedores"* o con el mismo fin realizar *"cualquier acto de disposición patrimonial que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo de apremio, judicial o administrativo,*

[190]Dice así el artículo 259 CP *"Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses, el deudor que una vez admitida a trámite la solicitud de quiebra, concurso o suspensión de pagos, sin estar autorizado para ello ni judicialmente ni por por órganos concúrsales y fuera de los casos permitidos por la Ley, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones, destinado a pagar a uno o varios acreedores preferentes o no con posposición del resto."*

[191]Obra citada Pg.392.

iniciado o de previsible iniciación". Existe una nutrida Jurisprudencia en la que de una manera muy fundamentada, quizás más que en cualquier otra modalidad delictiva, hace referencia a cuestiones tan relevantes civilmente, como la posibilidad de que la Jurisdicción Penal declare la nulidad de actos jurídicos dispositivos en vistas a la reintegración del bien que ilícitamente ha salido del patrimonio del deudor, (EJ. STS 2ª de 6-3-1990 Pte, Ruiz Vadillo Ref. E.D.90/2500)[192] e incluso la posibilidad de que los pronunciamientos civiles de la Sentencia Penal afecten a terceros, lo que implica según MAZA MARTÍN[193] su necesaria concurrencia al proceso penal[194]. En igual sentido se pronuncia la STS 2ª de 27 junio de 1990 Pte. Joaquín Delgado García, (Ref. E.D 90/6862[195]). La profusión de las exposiciones de la Sala 2ª, contrastan con la parquedad, o mejor dicho inexistencia de argumentación en las Sentencias de los razonamientos sobre Responsabilidad Civil en el Delito

---

[192]Dice así la referida Sentencia de 6-3-1990 en su fundamento jurídico tercero: *"Los efectos civiles de la condena por delito de alzamiento de bienes, como toda acción resarcitoria, tiende prioritariamente a reponer las cosas al estado que existía antes de la comisión del delito, por eso procede la declaración de nulidad absoluta de los contratos fraudulentos que de subsistir privarían al acreedor o acreedores de poderse dirigir contra los correspondientes bienes del deudor. El delito de alzamiento de bienes es un delito de peligro y como todas las infracciones en relación con las insolvencias punibles, protege el bien jurídico de los derechos de los acreedores a la satisfacción de sus créditos con el patrimonio del deudor, conforme al principio general contenido en el artículo 1911 CC.* "

[193]"Las insolvencias punibles", Empresa y Derecho Penal. Cuadernos de Derecho Judicial del CGPJ, Madrid. 1999, Pg 307.

[194] En tal sentido, y a decir del citado autor (Obra y Pg. citadas), si nos hallamos ante un tercero adquirente de buena fe, habrá que recordar la ireivindicabilidad que le protege cuando de bienes muebles se trate, en los casos que contemplan los artículos 464 del Código Civil y 85,86, 324 y 545 del Código de Comercio, según lo también previsto al efecto por el artículo 111 del Código Penal, así como por lo dispuesto en cuanto a los inmuebles, respecto del tercero hipotecario en el artículo 34 LH. En otro caso ese tercero no partícipe en la comisión del delito deberá ser también traído al procedimiento penal como eventual responsable civil subsidiario, si el negocio jurídico fue gratuito, según el artículo 122 del Código Penal, y si oneroso de acuerdo con el 615 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

[195]Dice así la STS.de 27-6-1990:*"Una aplicación concreta de esta norma fundamenta (Art. 24.1 CE) es lo que en el proceso civil se conoce con el nombre de litisconsorcio pasivo necesario, que existe cuando varias personas se encuentran ligadas a una relación jurídica de forma tan próxima e indisoluble que cualquier resolución judicial dictada contra una forzosamente a de afectar a la otra u otras, por ello y para que en tales supuestos quede correctamente constituida la relación jurídica procesal es obligado llamar al litigio a todas las personas conjuntamente de modo que todas y cada una puedan actuar como partes en el Procedimiento. Si no se cumple esta norma hay que apreciar, incluso de oficio, la existencia de este defecto procesal y dictar Sentencia absolutoria en la instancia sin entrar a resolver del fondo del pleito. Este planteamiento es aplicable a los supuestos de proceso penal por delito de alzamiento de bienes cuando este se ha producido por medio de un contrato y se pretende la nulidad del mismo. Si en tal contrato intervinieron varias personas, todas ellas han de ser traídas al proceso porque contra todas ellas ha de ejercitarse la correspondiente acción civil de nulidad, bien exclusivamente tal acción civil figurando sólo como demandados civiles en el seno del proceso penal (..) bien acumulada a la acción penal porque el procedimiento se dirija contra todos los intervinientes en el contrato al haber sido todos ellos como partícipes en el delito y consiguientemente como responsables civiles (Art.19 CP)."*

Fiscal. Todo parece indicar que en es supuesto del alzamiento de bienes el Tribunal Supremo está plenamente convencido de la coherencia de sus argumentos.

La comparación de la solución dada al problema de la Responsabilidad Civil en el alzamiento de bienes y en el Delito Fiscal resulta del máximo interés para nuestro estudio. De este modo y dado que para su consumación no se exige resultado lesivo, el delito de alzamiento se configura como delito de peligro, mientras que el Delito Fiscal es concebido por la Doctrina mayoritaria como delito de resultado. Además del carácter más o menos patrimonial de ambas figuras, aunque como ya pusimos de manifiesto el patrimonio que se protege en el Delito Fiscal es el de la Hacienda Pública contemplado en un sentido dinámico, existe otra coincidencia que deriva de la existencia de una relación jurídica previa entre el autor del delito y el perjudicado. En efecto tal y como pone de manifiesto MUÑOZ CONDE[196] "El tipo objetivo de los delitos [..] de alzamiento de bienes descansa en la existencia de una relación jurídica obligacional que debe ser preexistente a la comisión del Delito, **aunque no es necesario que este vencida**".

Existe otra diferencia esencial que debemos destacar entre ambas figuras delictivas, que deriva de la naturaleza de la relación jurídica obligatoria existente entre las partes. Al implicar el Delito Fiscal un incumplimiento cualificado de una obligación que liga a un sujeto con una Administración Pública en el ejercicio de sus funciones, la cual se encuentra investida de sus prerrogativas de autotulela y acción de oficio, y tener esta obligación origen legal, la misma se encuentra regida por el Derecho Público, mientras que en el alzamiento de bienes la relación que une a las partes tiene en muchos casos naturaleza jurídica privada.

En conclusión en el alzamiento de bienes la obligación que vincula a autor del delito y perjudicado tiene un carácter circunstancial al delito, y en todo caso no deriva de ella la Responsabilidad Civil. Ni por el incumplimiento de esta obligación aparece necesariamente el delito, ni es imprescindible el efectivo incumplimiento para que haya delito. Tampoco el hecho dañoso del que derivaría el nacimiento de la obligación resarcitoria en el alzamiento de bienes sería el incumplimiento de la obligación aunque si podría haber relación entre las conductas. Como consecuencia de lo anterior, la Responsabilidad Civil no se equipara tampoco con la prestación de la obligación que ligaba a las partes ya que de lo contrario no podríamos hablar de Responsabilidad Extracontractual. Tal es la posición de nuestro TS que queda perfectamente reflejada en la STS 2ª de 11-6-84, (Pte.D. Mariano Gómez de Liaño y Cobaleda E.D.84/3539), que dice así en su fundamento jurídico: *"Segundo.-Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 y SS CP la Responsabilidad Civil derivada del Delito,*

[196]Obra citada Pg.401.

comprende la restitución, la reparación de daños, y la indemnización de perjuicios la restitución deberá hacerse de la misma cosa, aunque se halle en poder de un tercero, y este la haga suya por medio legal, salvo que este la haya adquirido en la forma y con los requisitos establecidos por las Leyes para hacerla irreivindicable, en cuyo caso puede surgir la reparación si es susceptible de valorarse el daño producido por la desaparición de la misma, o la indemnización de perjuicios materiales y morales si estos quedan concretados a través del Procedimiento, habiéndose establecido por esta Sala, últimamente -S30 de diciembre de 1983-, que la Responsabilidad Civil derivada del Delito de alzamiento de ***bienes no debe comprender el montante de la obligación que el deudor quería eludir****, debido a que esta obligación no nace del delito y por que la consumación de esta figura delictiva no va unida a la existencia de lesión o perjuicio patrimonial, sino a la colocación de un estado de insolvencia en perjuicio de los acreedores a través del alzamiento de bienes".*

En el supuesto de las quiebras, concursos y suspensiones[197] de pagos, relevantes criminalmente, la solución es paralela a la que acabamos de ver. En tal sentido la A.P. de Alicante en su Sentencia de 6-10-1998 (Pte José de Madraza Rumiar Ref. E.D. 98/32208), condena al acusado por un delito de quiebra fraudulenta a *"indemnizar vía Responsabilidad Civil, a los acreedores de la quiebra en el importe de los bienes y dinero que indebidamente salieron del patrimonio de la mercantil quebrada*". Según José Francisco CERES MONTES[198] de la nueva regulación contenida en el artículo 260.3 del CP, se desprende la compatibilidad del proceso civil de quiebra y el ejercicio de la acción civil y penal dentro del proceso penal[199]. Ahora bien, en el supuesto en que se logre hacer efectivas las responsabilidades civiles, el importe de las mismas no debe entregarse a los perjudicados sino que de acuerdo con el citado artículo del nuevo Código Penal, debe incoporarse a la masa activa del correspondiente proceso civil de quiebra o suspensión de pagos, encontrándose sometida en consecuencia a la ley del dividendo, la distribución de la cantidad obtenida.

---

[197] Establece el artículo 260 del CP que "*1. El que fuere declarado en quiebra, concurso o suspensión de pagos será castigado con las penas de prisión de dos a seis años y multa de ocho a veinticuatro meses, cuando la situación de crisis económica o la insolvencia sea causada o agravada dolosamente por el deudor o persona que actúe en su nombre. 2. Se tendrá en cuenta para graduar la pena la cuantía del perjuicio inferido a los acreedores, su número y condición económica. 3. Este delito y los delitos singulares relacionados con él, cometidos por el deudor o persona que haya actuado en su nombre, podrán perseguirse sin esperar a la conclusión del proceso civil y sin perjuicio de la continuación de éste. El importe de la responsabilidad civil derivada de dichos delitos deberá incorporarse, en su caso, a la masa. 4. En ningún caso, la calificación de la insolvencia en el proceso civil vincula a la jurisdicción penal.*"

[198]"La insolvencia punible en el nuevo Código Penal" Actualidad Jurídica Aranzadi, 27 de Marzo de 1997. Pg.6.

2.3.-La estafa.

Comparten los delitos de estafa y el fiscal, las afinidades de ser delitos de carácter patrimonial, de resultado y dolosos de defraudación. A pesar de lo anterior y como a continuación veremos, existen entre ambos tipos delictivos diferencias estructurales que nos obligan a extraer consecuencias contrapuestas en lo relativo al problema de la Responsabilidad Civil, cuyo estudio resulta esclarecedor para el trabajo que estamos llevando a cabo.

Tipifica el Código Penal el delito de estafa en la Sección 1ª del Capítulo VI del Título XIII (Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico). Al igual que ocurre con el delito de apropiación indebida, (que se encuentra regulado en la sección segunda del mismo Capítulo y que nosotros hemos tratado en primer lugar por contar con una solución paralela a la del alzamiento de bienes en el problema de la Responsabilidad Civil), según pone de manifiesto MUÑOZ CONDE[200], se configura como elemento fundamental en ambas figuras el engaño, bien ocupando el papel rector de la acción como ocurre en la estafa, o bien siendo algo derivado de la acción y no esencial en ella como ocurre en el alzamiento de bienes.

El tipo básico delictivo se encuentra en el artículo 248.1 según el cual *"Cometen estafa los que con ánimo de lucro, utilizaren engaño suficiente para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno."* En el artículo 250.1 se contienen varias circunstancias cualificadoras del tipo básico de las cuales conviene únicamente hacer referencia a la contenida en el punto 3° que alude al supuesto en que la estafa "se realice mediante cheque, pagaré, letra de cambio en blanco o negocio cambiario ficticio", y que ha supuesto una de las novedades del nuevo Código Penal, y que ha implicado que el cheque en descubierto[201] haya dejado de ser un delito autónomo, para constituir la utilización de cheque en un elemento cualificador específico del delito de estafa.

---

[199]Tal posición ya se sostuvo en la consulta 2/74 de la fiscalía del TS y venía siendo habitual en la práctica.

[200]Obra citada Pg.359.

[201]Figura delictiva respecto de la cual tradicionalmente el TS había venido diciendo que *"no genera responsabilidad civil, al no ser un delito contra el patrimonio (la deuda para cuyo pago el cheque se entrega existe con anterioridad a la comisión del delito), sino contra la seguridad del tráfico mercantil."*(STS de 14 de junio de 1994 Pte. Joaquín Delgado García Ref.ED 94/5336). Esta sentencia resulta especialmente interesante puesto la argumentación en ella contenida es perfectamente extrapolable al delito fiscal, dado que la obligación tributaria como hemos visto también existe con anterioridad al delito.

Ningún inconveniente ha mostrado ni la Doctrina ni la Jurisprudencia para admitir la Responsabilidad Civil en el delito de estafa[202], y ello a pesar de que el *"engaño bastante para producir error que induce a la realización de un negocio de disposición en perjuicio propio o ajeno"*, se materialice en la realización de un contrato. Toda vez que como "Quod nullum est nullum habet efectum", no se derivarán obligaciones del mismo y en consecuencia la obligación de restitución de los bienes objeto del contrato que ha sido declarado nulo no deriva en realidad del contrato, sino de la ley[203], y del perjuicio producido[204]. No obstante ello como es lógico se deberán

---

[202]Citamos por todas la STS 2ª 12 de mayo de 1997, núm. 697/1997, rec. 323/1996. Pte: Puerta Román (Ref. E.D. 97/4150) que aborda el interesante problema de los límites de la Jurisdicción Penal para declarar la nulidad de actos jurídicos. Dice así en su fundamento jurídico *"TERCERO.-[....]. De acuerdo con los anteriores preceptos, (Arts. 19,101 y 102 CP), tiene declarado esta Sala que las cosas objeto de restitución -muebles sustraídos o inmuebles usurpados- pueden ser irreivindicables, atendiendo a determinados preceptos extrapenales. Como ha declarado la S 20 noviembre 1972, el único límite que a la restitución le viene impuesto dentro del Ordenamiento Penal, lo está por el último párrafo del Art. 102 CP, y en los arts. 85, 86, 324 y 545 CCo. para determinar la irreivindicabilidad, y tratándose de bienes inmuebles habrá que atender a lo que dispone el arts. 34 Ley Hipotecaria, que mantiene en su adquisición al tercero de buena fé que adquiera a título oneroso algún derecho de persona que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, una vez que haya inscrito su derecho. En el presente caso, la Sala de instancia, al examinar esta cuestión, dice que "el responsable criminalmente de un hecho punible lo es también civilmente sin que la Sala considere viables las nulidades interesadas por las acusaciones dadas las sucesivas operaciones realizadas sobre el inmueble, bajo garantía notarial y la fé pública registral" (f. j. 4º). Llegados a este punto, debe reconocerse que el relato de hechos probados de la Sentencia recurrida no es lo suficientemente explícito, en orden a recoger todas las vicisitudes de las sucesivas transmisiones llevadas a cabo respecto del apartamento de la hoy recurrente, como sería preciso para poder estimar las pretensiones de la acusación particular (v. S 12 febrero 1992); pero, con independencia de ello, hay que poner de manifiesto que, en cualquier caso, la declaración de nulidad de las operaciones de transmisión efectuadas sobre dicho inmueble afectarían directamente a los derechos e intereses legítimos de personas a las que no consta se les haya dado la posibilidad de defenderlos en la presente causa penal, y ello impide cualquier pronunciamiento en el sentido pretendido por la recurrente (v. Art. 24,1 CE)."*

[203]El carácter "ex lege" y no contractual de la obligación de reintegración en los supuestos de estafa, se recoge claramente en la STS 1º de 24 de febrero de 1992 Pte González Poveda, Ref.ED 92/1700. *"Tercero: El motivo cuarto, con amparo procesal en el núm. 5 del art. 1.692 LEC, denuncia infracción de los arts. 1.303 y 1.304 CC y de la jurisprudencia aplicable a los mismos, si bien no se cita sentencia alguna de esta Sala cuya doctrina sea la vulnerada a juicio de la recurrente. Si bien resulta inaplicable al caso el art. 1.304 CC ya que, como expresamente se recoge en el f. j. 4º de la sentencia de primera instancia aceptado por la aquí recurrida, se declara la nulidad de la compraventa "por infracción de los preceptos legales y estatutarios", si es de acoger el motivo en cuanto a la vulneración del art. 1.303 CC. Es doctrina reiterada de esta Sala -SS de 7-10-57, 7-1-64, 23-10-73, 22-11-83, 17-6-86 y 22-9-89- que declarada la nulidad de un contrato procede la restitución recíproca de las cosas que hubieren sido materia del contrato, con sus frutos, y el precio con los intereses, a tenor del art. 1.303 CC, habiendo declarado la sentencia de 18-1-04 que "corrobora este criterio la jurisprudencia de esta Sala, referida a la nulidad absoluta o inexistencia, que ha declarado que las restituciones a que se refiere el art. 1.303 sólo proceden, incluso tratándose de contrato nulo o inexistente, cuando ha sido declarada la nulidad", **obligación de devolver que no nace del contrato anulado, sino de la Ley que la establece** en este contrato -sentencia de 10-6-1952-, por lo cual no necesita de petición expresa de la parte pudiendo ser declarada por el Juez en cumplimiento del principio "iura novit curia", sin que ello suponga alterar la armonía entre lo pedido y lo concedido, y con la finalidad de evitar, sin necesidad de acudir a un nuevo pleito, el enriquecimiento injusto de una de las partes a costa de la otra -sentencia de 22-11-83."* Debe tenerse presente que la obligación de reintegración que establece el artículo 1303 CC, no

respetar aquéllas adquisiciones realizadas por terceros de buena fe, una vez que los bienes adquiridos por los mismos hayan devenido irreivindicables. En definitiva tampoco en la estafa a diferencia de lo que ocurre en el Delito Fiscal lo que se hace efectivo en el pronunciamiento sobre responsabilidad civil de la Sentencia, es una relación obligatoria preexistente entre las partes, toda vez que esta ni siquiera llega a nacer, sino que lo que aparece únicamente es una obligación de restitución[205] en el momento en que tiene lugar el acto de disposición patrimonial, y la indemnización de daños y perjuicios en el momento en que los mismos se producen.

2.4.-El contrabando.

Según puso de manifiesto AGULLÓ AGÜERO[206] en relación a la antigua Ley (L.O. 7/82 de 13 de julio), en el delito de **contrabando**, a diferencia de lo que ocurre en el Delito Fiscal, el hecho delictivo, no implica el incumplimiento de una obligación tributaria previa en sentido estricto, sino que estamos ante una conducta que es atentatoria a los intereses de la Hacienda Pública, ya se concrete dicho interés en el cumplimiento de una obligación tributaria, ya en la obtención de ingresos derivados de un monopolio, ya en el cumplimiento de los fines políticos o económicos que se intentan conseguir a través de las barreras arancelarias. Bajo la denominación de contrabando aparecen tipificadas en nuestro Ordenamiento Jurídico una serie de actividades delictivas que en realidad presentan una diferente naturaleza, lo que implicará tener en cuenta los diferentes matices de cada modalidad delictiva a la hora de determinar y valorar los daños originadores de la Responsabilidad Civil.

---

es preexistente al negocio viciado, sino que aparece en el mismo momento en que tiene lugar la disposición patrimonial como consecuencia del acto nulo.

[204]Toda vez que como consecuencia de la actuación delictiva el perjuicio patrimonial producido, puede exceder a "las cosas objeto del contrato, con sus frutos y el precio de los intereses", y además el pronunciamiento de la sentencia penal puede afectar e terceros que no tuvieron intervención en el negocio viciado la jurisprudencia penal admite la reparación integral del menoscabo producido, (daño emergente y lucro cesante), en base a los artículos 109 y Sg. del CP. Así lo expresa la STS 2ª de 6 de mayo de 1999, Pte. De Vega Ruiz, Ref ED. 99/7979.

[205] De este modo el artículo 1303 CC establece que *"Declarada la nulidad de una obligación, los contratantes deben restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus frutos, y el precio con los intereses, salvo lo que se dispone en los artículos siguientes."*El artículo 1305 por su parte establece que *"Cuando la nulidad provenga de ser ilícita la causa u objeto del contrato, si el hecho constituye un delito o falta común a ambos contratantes, carecerán de toda acción entre sí, y se procederá contra ellos, dándose, además, a las cosas o precio que hubiesen sido materia del contrato, la aplicación prevenida en el Código Penal respecto a los efectos o instrumentos del delito o falta.Esta disposición es aplicable al caso en que sólo hubiere delito o falta de parte de uno de los contratantes; pero el no culpado podrá reclamar lo que hubiese dado, y no estará obligado a cumplir lo que hubiera prometido."*

[206] Obra citada Pg.409.

De este modo, y según la citada autora, y haciendo referencia a la anterior Ley de Contrabando, en el supuesto de tráfico ilegal de efectos o géneros estancados, el perjuicio para la Hacienda Pública consistiría en la pérdida de los ingresos del monopolio, así como en la pérdida de los ingresos que generan los tributos que se recaudan a través de dichos monopolios, cantidades ambas de muy difícil determinación. En el supuesto de importación ilegal de géneros de lícito comercio, dado que la conducta delictiva impide el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que lo que en realidad no llegan a cumplimentarse los requisitos exigidos para ello en la legislación tributaria, se produce un perjuicio patrimonial a la Administración, ya que se le ha privado de un derecho de crédito que hubiere debido poseer y que no posee como consecuencia de la realización del delito.

A diferencia de lo que ocurre en el Delito Fiscal, la Hacienda Pública no puede acudir aquí en la mayoría de casos a la vía de apremio puesto que en realidad no posee ningún crédito para ello, siendo el único medio resarcitorio de que dispone el pronunciamiento que sobre daños y perjuicios contenga la Sentencia Penal. De acuerdo con lo anterior, el artículo 4 de la Ley de Represión del Contrabando, cuando establece que *"La Responsabilidad Civil que proceda declarar a favor del Estado derivada de los Delitos de contrabando se extenderá en su caso al importe de la deuda aduanera y Tributaria defraudada"*, **no hace referencia a una deuda tributaria en sentido técnico, sino a la deuda tributaria que supuestamente hubiese debido nacer de haber cumplido el defraudador con sus obligaciones fiscales**[207].

---

[207]Esta es la posición que se desprende además de la lectura de la STS 2ª, de 24 de septiembre de 1990. Pte: Puerta Luis, Luis Román Ref ED 90/8556: "*SEPTIMO.-- El séptimo motivo, por el cauce del núm. 1 Art. 849 LECr., denuncia infracción de Ley "por violación del Art. 4 Ley orgánica de contrabando, en relación con el Art. 9 de la citada Ley y reiterada Jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, dado que al no haber causado daño ni perjuicio alguno al Estado la acción realizada por mi representado, no ha lugar a decretar responsabilidad derivada del delito de contrabando cometido". Señala la parte recurrente, como fundamento de este motivo, que la Sentencia recurrida no dice nada de que la conducta del procesado hubiese causado daño o perjuicio alguno al Estado, ni declara que el mismo hubiese comerciado con el tabaco que poseía.Sobre la cuestión aquí debatida, la S 10 mayo 1988, de esta Sala, ha declarado que sobre el tema de la Responsabilidad Civil puede que sea forzado entender que el delito de contrabando, igualmente que el Delito Fiscal, supone el incumplimiento de una obligación tributaria declarada por la Administración, porque en puridad impide el nacimiento de esa obligación y precisamente por ello el Art. 4 Ley orgánica de contrabando se ha visto precisado a extender la Responsabilidad Civil a dicha deuda si ha existido perjuicio real para la Hacienda Pública. No cabe negar tal perjuicio ni tampoco compensarlo con el valor de los efectos que han caído en comiso, porque éste constituye una "pena accesoria" y, como tal absolutamente independiente de las Responsabilidades Civiles derivadas del Delito, sin que pueda darse entre ambos conceptos especie alguna de compensación.En el presente caso, es patente el perjuicio causado a los intereses de la Hacienda Pública porque existe realmente una deuda aduanera eludida al tratarse de una importación clandestina y no haberse satisfecho los derechos previstos en los aranceles de aduanas (vid. S 11 mayo 1989); sin que tal perjuicio pueda estimarse compensado con el valor de los efectos que han caído en comiso, por la razón anteriormente apuntada (vid. Art. 5 LO 7/1982 de 13 julio, y 27 CP), siendo, por consiguiente, independiente de las Responsabilidades Civiles derivadas del Delito. En*

Ana MUÑOZ MERINO[208], tomando como punto de partida la nueva legislación[209], discrepa de la anterior posición, en primer lugar porque a pesar de que en el esquema defendido por AGULLÓ AGÜERO, se habla de deuda tributaria "eludida" y no de deuda defraudada, al entenderse que la relación tributaria en sentido técnico no ha nacido, en realidad a lo que se hace referencia es a un derecho de la Administración que trae causa de la obligación tributaria, (la cual a decir de esta autora si llega a nacer[210]), ya que de lo contrario el crédito de la Administración Tributaria nunca llegaría a tener entidad. **En consecuencia el Crédito de la Administración no deriva de un daño, sino de la obligación tributaria.** Por la anterior razón, continua diciendo MUÑOZ MERINO, en el delito de contrabando, (y en relación la importación de géneros de lícito comercio), "la deuda tributaria

---

definitiva, el motivo carece de fundamento y debe ser desestimado, con independencia de la trascendencia que, respecto del "valor de la deuda tributaria defraudada", debe reconocerse a la estimación de los motivos tercero y quinto, ya analizados."

[208]"El delito de Contrabando"Ed. Aranzadi. Pamplona 1992. Pg.525 a 531.

[209]De acuerdo con el artículo 2 de la Ley Orgánica 12 /1995 de 12 de diciembre, la cual se ha esforzado al máximo en regular cada una de las conductas penalmente relevantes*"1. Cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas, los que: a) Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera. La ocultación o sustracción dolosa de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación. b) Realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación. c) Destinen al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero[...]. d) Realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las Leyes. e) Saquen del territorio español bienes que integren el Patrimonio Histórico Español, sin la autorización de la Administración del Estado cuando ésta sea necesaria. f) Realicen, sin cumplir con los requisitos legalmente establecidos, operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia o circulación de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos[...]. g) Obtengan, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el despacho aduanero de géneros estancados o prohibidos o mercancías de lícito comercio o la autorización para los actos a que se refieren los apartados anteriores. h) Conduzcan en buque de porte menor que el permitido por los reglamentos, salvo autorización para ello, mercancías no comunitarias o géneros estancados o prohibidos, en cualquier puerto o lugar de las costas no habilitado a efectos aduaneros o en cualquier punto de las aguas interiores o del mar territorial español. i) Alijen o transborden de un buque clandestinamente cualquier clase de mercancías, géneros o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español[...]. j) Exporten material de defensa o material de doble uso sin autorización o habiéndola obtenido mediante declaración falsa o incompleta en relación con la naturaleza o el destino último de los mismos o de cualquier otro modo ilícito."* Vemos que las conductas típicas son de lo más diverso, por lo que a la hora de dar una solución el problema de la procedencia o no de pronunciamiento en materia de responsabilidad civil, derá contemplarse cada una de las mismas por separado.

[210] Y ello tomando en consideración el Decreto 1299/1986 de 25 de junio que modifica el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas. Tras dicha modificación se establece expresamente que la introducción de mercancías en territorio aduanero sin cumplir los requisitos para hacerlo, no sólo constituye la realización del hecho imponible en todo caso, sino que el devengo se produce desde que aquéllas han traspasado la frontera. Con todo esta solución no es válida para todas las conductas subsumibles en el delito de contrabando.

defraudada será únicamente el contenido de una relación jurídica obligacional preexistente entre el sujeto activo de la importación y la Administración Tributaria". El daño que produce el ingreso extemporáneo a decir de esta autora viene compensado por los intereses de demora que están incluidos en la deuda tributaria.

Si a alguna conclusión podemos llegar de la anterior discusión doctrinal, cuyo punto esencial de discrepancia radica en la realización o no del hecho imponible por parte del sujeto activo del delito de contrabando, es que ambas autoras parecen estar de acuerdo en el hecho de que, de haber nacido la obligación tributaria, la prestación objeto de la misma no puede dar origen o integrar la Responsabilidad Civil derivada del delito, por lo que en realidad la tesis defendida por ambas no se contrapone frontalmente a la que defendemos nosotros.

2.5 El impago de prestaciones económicas acordadas judicialmente.

Aunque no pueda enmarcarse dentro de los delitos de naturaleza económica, sino en el ámbito de los delitos contra los deberes familiares, creemos interesante para nuestro trabajo el estudio del delito de impago de prestaciones acordadas judicialmente, en el que como veremos se presentan problemas conexos en cierto modo a los del delito fiscal, en la concreta cuestión que estamos estudiando. Apareciendo por primera vez en el Código Penal en la reforma de 1989, en la actualidad la referida figura delictiva se encuentra regulada en la Sección Segunda, (Del abandono de familia, menores e incapaces), del Capítulo III (De los delitos contra los derechos y los deberes familiares), del Título XII (De las relaciones familiares), del libro II del CP. Dice el artículo 227 CP que *" 1. El que dejare de pagar durante dos meses consecutivos o cuatro meses no consecutivos cualquier tipo de prestación económica en favor de su cónyuge o sus hijos establecida en convenio judicialmente aprobado o resolución judicial, en los supuestos de separación legal, divorcio, declaración de nulidad del matrimonio, proceso de filiación, o proceso de alimentos a favor de sus hijos, será castigado con la pena de arresto de ocho a veinte fines de semana. 2. Con la misma pena será castigado el que dejare de pagar cualquier otra prestación económica establecida de forma conjunta o única en los supuestos previstos en el apartado anterior. 3. La reparación del daño procedente del delito comportará siempre el pago de las cuantías adeudadas. "*[211]

---

[211] Se establece en el artículo 228 como requisito de procedibilidad la formulación de denuncia previa por la persona agraviada, por lo que ante un delito semipúblico nos encontramos: *"Los delitos previstos en los dos artículos anteriores, sólo se perseguirán previa denuncia de la persona agraviada o de su representante legal. Cuando aquélla sea menor de edad, incapaz o una persona desvalida, también podrá denunciar el Ministerio Fiscal."*

Como pone de manifiesto MUÑOZ CONDE[212], para que tenga lugar el delito la prestación a favor del cónyuge o de los hijos debe encontrarse establecida en convenio judicialmente aprobado o en resolución judicial, lo que implica que ante una forma específica de desobediencia nos encontramos, la cual solo es punible cuando el obligado al pago esté en situación hacerle frente, ya que de lo contrario estaríamos admitiendo la prisión por deudas[213]. En la figura delictiva que ahora nos ocupa, de modo paralelo a lo que ocurría en el supuesto del delito fiscal nos encontramos con que la obligación objeto de reparación civil nace con anterioridad a la acción delictiva[214], por lo tanto y a pesar de que en gran número de resoluciones, condenatorias se imponga el pago de las cantidades impagadas, en concepto de responsabilidad civil, la referencia a esta institución deberá entenderse como realizada en un sentido no técnico, dado que en realidad lo que se impone al condenado es la obligación de hacer efectivo en pago de una obligación que deriva de un convenio judicialmente aprobado, o en su caso del mandato judicial de la sentencia de nulidad separación o divorcio, y no de un daño producido en el marco de una relación "erga omes". Por ello la referida reparación establecida en el artículo 227.3 del Código Penal deberá concebirse como una consecuencia civil del delito distinta a la responsabilidad civil, o precisando más como una cuestión civil, que por razon de conexidad y eficacia se depura en la vía penal.

---

[212]"Derecho Penal, Parte Especial". Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 1996. Pg.267.

[213]Tal es la doctrina que se refleja en la SAP Córdoba , sec. 2ª , S 15-01-1999, núm. 4/1999, rec. 126/1998. Pte: Berdugo y Gómez de la Torre, Juan Ramón Ref ED. 992746 según la cual: *"si bien el tipo de este delito no exige ni que el obligado esté en situación económica que le permita cumplir con la obligación, ni que el beneficiario se encuentre en situación de necesidad, la falta de mención expresa del primer extremo, no significa que no se aplicable la doctrina general sobre incapacidad de conducta típica o exigibilidad a través del estado de necesidad, por lo que si el obligado no puede por carencia de medios abonar la pensión, se puede afirmar la ausencia de capacidad individual de realizar la conducta debida y, por tanto, la incapacidad para omitir típicamente. Como afirma la doctrina alemana "al tipo del delito de omisión pertenece... la capacidad individual de acción", por tanto, al tipo del delito de impago de pensión del artículo 487 bis pertenece la capacidad de pago del obligado. En otro caso si estaríamos reconociendo la prisión por deudas."*

[214]En tal sentido la AP de Soria en la S 22 de febrero de 1999, núm. 10/1999, rec. 8/1999. Pte: Torre Aparicio, Miguel Angel de la Ref. ED.99/6532 establece que *"En cuanto a la indemnización civil, el recurrente afirma que la misma debería limitarse a la cantidad de 1.929.000 pesetas correspondiente a los cuatro años transcurridos desde la fecha de la denuncia en abril de 1995, que es cuando se le practica el requerimiento, hasta la fecha de la calificación de los hechos en abril de 1998. Tal criterio no puede compartirse. Esta Sala viene manteniendo que para la existencia de dicho delito no es preciso el requerimiento previo de pago bastando con el conocimiento por parte del obligado de la existencia de dicha obligación. De ahí que el delito no viene vinculado por tal requerimiento. Y si ello es así en el aspecto penal, menos razón concurre para considerar el requerimiento de pago como el acto inicial de la extensión de la indemnización civil cuando el artículo 227.3 del Código Penal nos indica que la reparación del daño procedente de este delito comportará siempre el pago de las cuantías adeudadas, siendo evidente que la deuda surge desde el incumplimiento del título obligatorio y no desde el requerimiento para su pago puesto que éste es un mero acto procesal consecuente a la preexistencia de una deuda vencida y exigible que persigue su exacción forzosa en caso de no ser atendido voluntariamente."*

3.-Necesidad de encontrar un cauce procedimental adecuado para la realización de la deuda tributaria en aquéllos supuestos en los que las defraudaciones sean constitutivas de delito.

La primera consecuencia práctica de la posición que hemos sostenido en los apartados anteriores, en la que hemos excluido por las razones expuestas la vía por la que en la actualidad se dilucida la ejecución de la deuda tributaria en los supuestos de delito, (configurándola incorrectamente como Responsabilidad Civil, solución que si bien es acertada y valida para las consecuencias civiles de los delitos de apropiación indebida, alzamiento de bienes y estafa, no lo resulta para las consecuencias extrapenales del Delito Fiscal)[215], es que nos vemos obligados a buscar dentro de las posibilidades que ofrece la lógica de nuestro Ordenamiento Jurídico un nuevo cauce procedimental, para articular la ejecución de la deuda tributaria en los supuestos de defraudación delictiva[216].

Tomando en cuenta las soluciones que aporta el Derecho Comparado, así como el Derecho Positivo Español, y poniendo en correlación las distintas instituciones, varias son las posibilidades a estudiar:

.- Una de ellas sería la de entender que las Sentencias Penales sobre Delito Fiscal no deben incluir pronunciamiento alguno en lo referente al pago de la cuota tributaria, dejando que una vez concluya la vía penal (o incluso mientras se desarrolle esta), la Administración proceda por si misma a la ejecución de la deuda tributaria por los cauces ordinarios.

.-Otra posibilidad que debemos tener en cuenta la encontramos en el sistema del CGI (Código General de Impuestos), Francés y consiste en la atribución de competencia a la Jurisdicción Penal para declarar la solidaridad de todos los responsables criminales en la obligación del pago de la deuda tributaria defraudada, encomendando la ejecución de la misma contra todos los declarados responsables a la Administración y Jurisdicción Tributaria.

---

[215]Autores como PANTALEÓN PRIETO, ("Comentario al artículo 1902 del Cc." en Centenario del Código Civil. Ministerio de Justicia Tomo II. Madrid.1991 Pg.1988 y ss.), han tenido ocasión de abogar por la defensa de un concepto estricto de la responsabilidad civil. Por ello, no es admisible la práctica habitual llevada a cabo por nuestros tribunales jurisprudencia de efectuar "pronunciamiento sobre responsabilidad civil" sobre todas las materias no estrictamente penales que se resuelven en el proceso penal.

[216]La exclusión de la solución del TS que realizamos es tan sólo relativa puesto que coincidimos con la misma en el extremo de que la Jurisdicción Penal debe dar solución a todas las cuestiones de naturaleza extra penal, ya sean civiles o tributarias según se quiera entender que se plantean de modo conexo, al estudio de la concurrencia de los elementos típicos. También coincidimos con la posición mayoritaria en que en la actualidad no se ha otorgado de modo expreso ningún tipo de competencia en el orden fiscal a la jurisdicción penal, luego el TS ha tenido que optar entre aplicar rigurosamente el Ordenamiento Jurídico y dar una solución inviable desde el punto de vista práctico al problema, o forzar una interpretación que si bien no es viable desde el punto de vista técnico jurídico, si puede resultar eficaz desde la práctica.

.- Por último nosotros plantearemos otra alternativa consistente en buscar, respetando los principios y estructura de las instituciones afectadas en la medida de lo posible, la manera de que le ejecución de la deuda tributaria defraudada, pueda tener lugar en el proceso penal[217], sin necesidad de cambiar su naturaleza.

Pasamos a plantearnos y estudiar cada una de las posibilidades anunciadas.

3.1.-La atribución de competencia a la Administración Tributaria para la ejecución de la deuda tributaria en aquéllos supuestos en los que las defraudaciones sean constitutivas de delito.

De acuerdo con lo dicho hasta el momento, sobre la ausencia de cambio en la naturaleza de la obligación tributaria por el hecho del incumplimiento de la misma, (y una vez superada en nuestro Ordenamiento Jurídico la prejudicialidad administrativa en el Delito Fiscal desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/1985 de medidas urgentes para la reforma fiscal), deberemos plantearnos dos posibilidades distintas: la primera de ellas consistente en que la iniciación de actuaciones penales implique la paralización del expediente administrativo tributario, y la segunda, la posibilidad de que el procedimiento administrativo tributario y el penal coexistan en el tiempo. Pasamos a estudiarlas en epígrafes separados.

---

[217]Quedaría por aludir una cuarta posibilidad consistente en el establecimiento de la prejudicialidad administrativa en el orden penal, de tal modo que las actuaciones penales iniciasen una vez concluido el expediente administrativo, expediente este en el que se dilucidaría todo lo referente a la ejecución de la deuda tributaria. No obstante ello, como veremos más adelante esta posibilidad ha sido descartada en los Ordenamientos Jurídicos de nuestro entorno e incluso en España se abandonó a partir de la Ley Orgánica 2/85 de medidas urgentes para la reforma fiscal. Como se pone de manifiesto en la exposición de motivos de la referida Ley, dicha solución en la práctica viene a hacer inviable la persecución del delito fiscal, ya que la necesidad de agotar la vía administrativa o la contenciosa acaba suponiendo un obstáculo procesal. Decía así la referida exposición de motivos: *" la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en sustitución del delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria introdujo, en el art. 319 del Código Penal el tipo del delito fiscal, cuya regulación se completó con los arts. 36 y, sobre todo, 37 de la propia Ley 50/1977. La previsión legislativa no ha tenido, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía no pocas situaciones fraudulentas en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad del art. 31 de la Constitución. La redacción del art. 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal."*

a) La paralización del expediente administrativo, durante la substanciación de la causa penal.

Como es lógico, en el supuesto en que la Administración Tributaria constate una infracción por parte de algún contribuyente u otro obligado tributario, ya sea a través de la actuación de sus órganos en la gestión ordinaria, ya sea como consecuencia de una inspección ya sea a raíz de una denuncia de un tercero[218], deberá proceder a la incoación del correspondiente expediente administrativo, tendente a hacer efectivo el pago de la deuda así como a la imposición de las sanciones y recargos correspondientes. No obstante ello, de acuerdo con el artículo 77.6 de la LGT, en el supuesto en que de la tramitación del referido expediente *"La Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la Jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte Sentencia, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones se produzca la devolución del expediente 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 continuara el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales Penales hayan considerado probados"*. Este artículo además de otras importantes cosas viene a suponer la extensión al campo de las relaciones Derecho Penal-Derecho Administrativo de la regla *"le penal tien le civil en état"*, que en nuestro Ordenamiento Procesal Criminal se encuentra en el artículo 114 de la LECRCIM[219]. Pues bien, iniciadas las actuaciones

---

[218]Como pone de manifiesto CUADRADO RODRÍGUEZ, (La denuncia en el Derecho Tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid 1995, Pg.23), son denunciables por terceros aquellos hechos, que por traducirse en un perjuicio económico directo o indirecto para la Hacienda Pública son conceptuados como infracciones tributarias. No se trata de una colaboración que pueda producirse en relación con cualquier hecho , sino que la intervención del tercero ajeno a los hechos que se comunican está limitada por la Ley a aquellos hechos que el ordenamiento jurídico califica como infracción tributaria.

[219]Dice el artículo 114 de la LECRIM que *"Promovido un Juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole, si le hubiese en el estado en que se hallare , hasta que recaiga Sentencia firme en la causa criminal"*. El TC abordó el problema de la articulación de entre el procedimiento administrativo y el penal en la STC 2ª de 3 de octubre de 1983, núm. 77/1983, Fecha BOE 07-11-83. Pte: Díez-Picazo y Ponce de León, Luis Ref. ED 83/77, en los siguientes términos: *"CUARTO.- La S 30 enero 1981 de este Tribunal (BOE núm. 47 de 24 febrero) reconoce el principio llamado de "non bis in idem" íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el art. 25 CE. 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 puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos,*

penales cualquiera que haya sido la vía a través de la cual la "notitia criminis" haya llegado al Juez Instructor[220], queda en suspenso la tramitación del expediente administrativo en el estado en que se encuentre.

La competencia para la determinación y la confirmación o no de los indicios de criminalidad existentes corresponde a la Jurisdicción Penal ordinaria: Juzgados de Instrucción, y con posterioridad los Juzgados de lo Penal, según el artículo 14 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. La decisión que sobre la materia adoptase el Juzgado de lo Penal sería recurrible en Apelación ante la Audiencia Provincial. En el supuesto en que la Jurisdicción Penal entendiese que no existía delito las actuaciones se remitirían nuevamente a la Administración Tributaria, que continuaría con la tramitación del expediente con la única limitación de lo preceptuado en el último párrafo del artículo 77.6 de la LGT, en el sentido de que la Administración Tributaria debería tomar como base lo que los Tribunales hayan considerado como probado. Las resoluciones que a su vez adoptase la Administración Tributaria serían recurribles ante el Tribunal Superior de Justicia, y posteriormente cabría recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo. Las cosas sólo acabarían ahí en el mejor de los casos puesto que el contribuyente, (o su letrado), podría entender que en cualquiera de las dos vías se le había producido alguna violación en algún derecho fundamental, lo que a su vez podría dar lugar a que se intentasen dos Recursos de Amparo, (por supuesto uno detrás de otro), lo que como es lógico todavía contribuiría a hacer más interminable el cauce procesal.

De haber entendido la Jurisdicción Penal que existía delito, en buena técnica la solución al problema de la ejecución de la deuda tributaria, debería ser la misma que en caso contrario, es decir: una vez firme la Sentencia, se remitiría el expediente a la Administración Tributaria para que procediese a su ejecución, y ello tomando en consideración que en nuestro Ordenamiento Jurídico la Jurisdicción Penal se encuentra dotada de competencia para resolver sobre Responsabilidad Civil, pero no para ejecutar una cuota tributaria.

---

pues es claro que unos mismos 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 es que 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."

[220]Bien porque la Administración Tributaria le remitió el expediente administrativo en el que apreció indicios delictivos, o porque a través de los Servicios Jurídicos del Estado o de cualquier Administración se decidió formular denuncia o querella, o porque remitido que haya sido el expediente al Ministerio Público el mismo decide el ejercicio de la acción penal o incluso por denuncia de un particular o de querella a en ejercicio de la acción popular, puesto que ante un delito perseguible de oficio nos encontramos.

La anterior salida al problema, que supone la negativa de la inclusión de la ejecución de la cuota tributaria en el proceso penal, y que es la que en realidad creemos que deriva de la estricta interpretación de nuestro derecho positivo, nos llevaría de ser aplicada en la práctica a un interminable cauce procesal en el que se debería agotar dos vías jurisdiccionales. Dicha disfunción, a todas luces inaceptable es posiblemente lo que llevó a nuestro TS a admitir el resarcimiento de la cuota tributaria en sus pronunciamientos sobre Responsabilidad Civil en el Delito Fiscal, esto si con unos razonamientos jurídicos tan parcos, que nos llevan a pensar que a los propios Magistrados les "chirrían" los conceptos que utilizan. Por ello nos parece que lo que ha realizado la Jurisprudencia, es dar solución en base a los instrumentos jurídicos de que se disponía a la imperiosa necesidad práctica de que la Jurisdicción Penal zanjase todas las cuestiones relativas a la ejecución de la deuda tributaria, dejándose en un segundo plano el estudio de si tal solución era coherente con nuestro Ordenamiento Jurídico. No obstante, la eficacia práctica no tiene porque estar reñida con el respeto a la coherencia de cada institución. Por ello de un modo u otro, la solución al problema que hemos decidido abordar en este trabajo deberá pasar por la realización de la correspondiente reforma legislativa.

b) La tramitación coetánea del procedimiento administrativo y el penal.

Una de las soluciones que se han propuesto al problema de las excesivas dilaciones que ocasionaría la paralización del expediente administrativo tributario, en lo referente a la ejecución de la deuda defraudada, mientras se substanciase el proceso penal, ha sido la supresión de la prejudicialidad en materia de Delito Fiscal[221], de tal modo que se permitiese la tramitación conjunta de los expedientes administrativo tributario, tendente a la ejecución de la deuda tributaria, y el penal tendente a la depuración de las responsabilidades personales. Dicha solución, (que fue defendida en España por AGULLÓ AGÜERO[222] en base a los precedentes legislativos del actual artículo 77.6[223] de la Ley General Tributaria, en donde no quedaba claro el alcance de la suspensión y no se exigía

[221]Debemos tener presente que con anterioridad la reforma introducida por la Ley Orgánica 2/85 de 29 de abril. el artículo 37 de la Ley 50/77 de 14 de noviembre, establecía la prejudicialidad administrativa, en materia de Delito Fiscal. exigiendo el agotamiento de la vía administrativa antes de poder acudir a la vía penal.

[222]Obra citada.Pg.388.

[223]Que fue modificado por la Ley 25/1995 de 20 de junio. Con anterioridad a la citada reforma discutió la Doctrina si la paralización debía afectar no sólo al procedimiento sancionador o al de liquidación o gestión, en base a lo preceptuado en el artículo 66.2 del Reglamento General de Inspección de Tributos y del artículo 10.3 del RD.2631/1985 de 18 de diciembre sobre el Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias, dado que los citados artículos parecían imponer el deber de paralización en ambos supuestos. En la actualidad y después de la citada reforma, como veremos con mayor detalle esta es la posición que ha acabado por prevalecer.

expresamente la paralización del procedimiento administrativo de liquidación, por la iniciación de diligencias penales), es la que se implanto en el Ordenamiento Jurídico Italiano a raíz de la Ley Nº 516/82 que suprimió la cuestión prejudicial en materia tributaria, y favoreció la posibilidad del ejercicio simultaneo de la acción penal y la reclamación tributaria.

En efecto en Italia, como pone de manifiesto PEREZ ROYO[224] el artículo 12 de la Ley 516/82 (derogando lo dispuesto en el artículo 3 del Código de Procedimiento Penal), suprimió la posibilidad de suspender el procedimiento administrativo a la iniciación de las diligencias penales[225]. La coexistencia de procedimientos obligó a plantear de inmediato el problema de la intercomunicación entre ellos, dado que los dos versaban sobre unos mismos hechos, y cabría la posibilidad de realizar declaraciones de hechos probados contradictorias en varias Jurisdicciones sobre actuaciones delictivas, lo cual es del todo inadmisible. La solución que se adoptó es la de la vinculación del procedimiento penal sobre el tributario. En tal esquema, la separación entre procesos tan sólo se consigue parcialmente, dado que para que aquélla tuviese lugar realmente, no debería existir ninguna influencia entre lo actuado en vía penal y administrativa. Así en el intento de mediar entre el principio de autonomía y el de unidad de jurisdicción según los citados autores en Italia, se creó una norma contradictoria, de difícil coordinación la cual no ha tardó en crear dudas sobre su legitimidad constitucional. En ausencia de un precepto que establezca cual de los dos procesos anticipará al otro, el vínculo del pronunciamiento penal sobre el tributario, únicamente se sustenta en el peregrino argumento de la mayor celeridad de la Jurisdicción Penal que el procedimiento tributario. El Tribunal Constitucional en Sentencia de 15 de octubre de 1987, tuvo ocasión de pronunciarse avalando la constitucionalidad del sistema, al no infringir el artículo 12 de la Ley 516/82[226]. Por la Doctrina se ha

---

[224]Los Delitos Fiscales desde la perspectiva del Derecho Comparado": Crónica Tributaria 1989. T.60. Pg 134.

[225]Según ponen de manifiesto A. D'AVIRRO, E. DI NICOLA, G. FLORA, C.F. GROSSO y T. PADOVANI ("Responsabilità e Processo Penale Nei Reati Tributari."Ed. GUIFFRÈ. Milán. 1992. Pg.511 y Sg.), tres eran las posibles soluciones que se ofrecían al legislador a la hora de abordar el problema. La primera era la de asignar al Juez Penal llamado a decidir sobre el Delito Tributario una competencia general también en lo referente a la cuestión tributaria. La segunda solución era la que tradicionalmente se encontraba prevista en el artículo 3 del Código de Procedimiento Penal derogado que preveía la suspensión del proceso civil o administrativo a la espera de que el proceso penal concluyera por resolución definitiva. La tercera y última solución que es la que el legislador ha acabado adoptando es la que permite la substanciación de los dos procedimientos de forma paralela o coetánea. De este modo establece el artículo 12 de la referida Ley 516/82 derogando lo dispuesto en el artículo 3 del Código de Procedimiento Penal, que el procedimiento administrativo tributario no puede suspenderse durante la tramitación del penal. No obstante ello, La Sentencia Penal firme de condena en materia de impuestos directos e IVA, tiene autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario, en lo referente a los hechos materiales que han sido objeto del proceso penal.

[226]Dice así la Sentencia de la Corte Constituzionale 349 de 15 de octubre de 1987, confirma la imposibilidad de que el Juez Tributario en base al artículo 12 suspenda la tramitación del Expediente

insistido en que para dotar de coherencia al sistema debería establecerse una norma que determinase cual de los dos procedimientos se anticiparía a al otro, no bastando para ello el simple argumento de la supuesta mayor celeridad de la Jurisdicción Penal sobre el procedimiento tributario, toda vez que este extremo depende del concreto funcionamiento de los Juzgados[227].

La adopción en España de la solución de la coexistencia entre los procedimientos penal y administrativo tributario además de una objeción de derecho positivo, (el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria), la cual es salvable con una simple reforma legislativa, se encuentra igualmente con un problema de mayor envergadura cual es la dificultad de regular las necesarias interrelaciones que deben existir entre ambos procesos, lo cual implica poco menos que venir a reconocer que no es posible que la ejecución de la deuda tributaria en los supuestos de defraudación delictiva tenga lugar totalmente al margen del proceso penal[228]. A raíz de lo anterior y dado que para que pueda tener realidad la intercomunicación entre procesos, uno de ellos tiene que resolverse antes que el otro,

---

cuando en vía penal, se este tramitando un procedimiento sobre los mismos hechos:*"nessuna delle invocate norme constituzionali giustifica la conclusione e per tanto non perpetra violazione della Constituzione l'impugnato Art.12, comma 1º. Questo, per un verso, consente alle comissioni tributarie di espletare il propio ministero, sebbene penda giudizio penale e, per altro verso, statuisce che la sentenza definitiva sia essa di condanna o di proscioglimento, esplichi l'autorità di giudicato nel processo tributario con il rispeto dei limiti soggettivi segnati dalla Corte constituzionale con sentenza del 15 luglio 1983 n 247 (secondo la quale "il principio dell'unità delle giurisdizioni e del necessario coordinamento fra le giurisdizioni non può essere applicato quando sia in contrasto con l'esigenza della garanzia constituzionale del diritto di difesa: pertanto è constituzionale per contrasto con l'Art.24 Cost. l Art.56, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nella parte in cuicomporta che l'l'accertamento dell imposta, divenuto definitivo in conseguenza della de una commissione tributaria, vincoli in giudice penali nella cognizione dei reati in materia di imposta sui rediti contestati a chi sia rimasto estraneo al giudizio tributario, perché non posto in codizione di intervenirvi o perteciparvi."*

[227]Se ha planteado abiertamente la Doctrina italiana el problema de la legitimación de la Administración para constituirse como parte en el proceso penal. La citada legitimación se ha justificado en base a la superación por parte de la Jurisprudencia más reciente de una rígida concepción individualista del daño y la adopción de una concepción más amplia configurable también en presencia de lesiones de intereses menos consistentes a los del derecho subjetivo, como por ejemplo el interés del estado en la transparencia fiscal, o la utilización de recursos para la lucha contra el fraude fiscal. No obstante en realidad, todas las tentativas serias y reales de justificar la constitución de la Administración Tributaria como parte civil en el proceso penal, se han encontrado con el obstáculo difícilmente superable de la individualización del supuesto daño resarcible. **No es daño a decir de los autores citados, el retraso en la realización del interés público, que en abstracto hubiese podido justificar la legitimación de la Administración sirve de fundamento, dada la dificultad de su cuantificación, ni el referido interés en la transparencia fiscal. Por lo de mas tampoco es daño la deuda tributaria toda vez que puede la Administración en cualquier momento hacerla efectiva y porque de lo contrario se confundiría la pretensión resarcitoria por daños con el cobro de la deuda tributaria.**

[228]Además la posibilidad puesta de manifiesto por PÉREZ ROYO en referencia al sistema italiano ,(en "Los delitos y las infracciones....Obra citada, Pg.22), de que la Administración sobre la base de la Sentencia Penal, pueda proceder a realizar nuevas liquidaciones o a integrar, modificar o renovar las previamente realizadas, tiene muy difícil articulación práctica, dado que continuaría el procedimiento de impugnación de las primeras liquidaciones, cuando se iniciaría la realización de la liquidación complementaria la cual como es lógico podría dar lugar a sus correspondientes recursos.

llegamos a la conclusión de que no es posible la coetánea tramitación del procedimiento penal y del expediente administrativo.

3.2.-Posibilidad de otorgar competencia incidental a la Jurisdicción Penal para conocer de la ejecución de la deuda tributaria defraudada en el proceso penal, sin necesidad de alterar la naturaleza jurídica, para configurarla como Responsabilidad Civil.

a) La competencia incidental de la Jurisdicción Penal y sus límites.

En vistas a encontrar una solución adecuada a la articulación de la ejecución de la cuota tributaria en los supuestos de defraudaciones tributarias constitutivas de delito, debemos plantearnos en este momento el sentido de la especialización de las Jurisdicciones y si la referida especialización debe llevarse hasta sus últimas consecuencias[229]. Debemos plantearnos la posibilidad de que a una determinada Jurisdicción, (la penal), se le otorgue competencia por razones de eficacia práctica para conocer de cuestiones que generalmente se encomiendan a otra, (civiles o de otra índole), en aquéllos supuestos en que de manera conexa a un problema que deben resolver se plantea otro para cuyo conocimiento en principio no son competentes.

La anterior delimitación nos parece muy importante para el estudio que estamos llevando a cabo, puesto que en epígrafes posteriores, nos deberemos preguntar que si además de competencia para conocer de cuestiones civiles, la Jurisdicción Penal también puede tener competencia para la ejecución de la obligación tributaria. Tendremos ocasión de profundizar en el Capítulo Tercero de este trabajo en un problema que ahora nos vemos obligados a anunciar como es el del juego de los distintos principios informadores del Derecho Civil, Administrativo y Penal en el marco del proceso penal.

La acumulación heterogénea de acciones que se realiza al atribuir la referida competencia al Juez Penal para conocer de los aspectos civiles de los delitos, se encuentra justificada en razones de eficacia práctica como son las de evitar siempre que sea posible al perjudicado por un delito, un ulterior proceso, aunque no existe acuerdo ni doctrinal ni jurisprudencial sobre la excepcionalidad o

[229]Si bien el artículo 10 de la LOPJ establece que : *"1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente." Es también cierto que la referida norma habla tan sólo de "efectos prejudiciales" resolutorios, estableciéndose en el artículo 9.6 de la referida norma que :"La jurisdicción es improrrogable. Los órganos judiciales apreciarán de oficio la falta de jurisdicción y resolverán sobre la misma con audiencia de las partes y del Ministerio Fiscal. En todo caso, esta resolución será fundada y se efectuará indicando siempre el orden jurisdiccional que se estime competente."*

no de la solución. Según pone de manifiesto FONT SERRA[230], la mayor parte de los procesalistas son partidarios de realizar una **interpretación restrictiva** de las facultades de la Jurisdicción criminal de resolver sobre las cuestiones distintas a la Responsabilidad Civil[231]. La Jurisprudencia por el contrario se ha mostrado abierta a la atribución de competencia a la Jurisdicción Penal para resolver sobre la declaración de nulidad de los negocios jurídicos realizados en el contexto del tipo enjuiciado. Ej. STS 2ª de 6 de marzo de 1990 Pte, Ruiz Vadillo Ref. E.D.90/2500 e incluso ha debido enfrentarse al problema de que los pronunciamientos civiles de la Sentencia penal afectasen a terceras personas, lo que implica su necesaria concurrencia al proceso penal STS 2ª de 27 de junio de 1990 Pte. Joaquín Delgado García, Ref. E.D 90/6862. Recientemente, algunos autores como MONTES PENADES[232], se han mostrado partidarios de que la Jurisdicción Penal realice pronunciamientos como la declaración de nulidad de actos jurídicos. Ahora bien a decir de dicho autor, la complejidad de las cuestiones involucradas puede aconsejar, que la Sentencia Penal resuelva las básicas y reserve a las partes acciones para que puedan acudir a otro procedimiento[233], que sería un procedimiento civil[234].

En base a lo anterior entendemos que no debe realizarse generalizaciones sobre los límites de la citada competencia incidental de la Jurisdicción Penal, adoptando una posición abierta respecto de la misma, de tal modo que el propio Juez Penal en función de las calificaciones y pretensiones de las partes en el Juicio, y sobre todo tendiendo en cuenta la información unida a los autos respecto de la cuestión civil o de otra índole, realice en el fallo de la Sentencia el pronunciamiento extrapenal que considere más adecuado dándole una mayor o menor extensión respecto de la constitución o declaración de situaciones jurídicas, tomando en consideración si realmente el pronunciamiento que

---

[230]Obra citada Pg.19.

[231]No obstante ello, algunos autores como CASTEJÓN, "La declaración de derechos civiles en la Sentencia Penal"Revista Jurídica de Cataluña, Nov. Dic de 1945, Pg. 20 y 21, pusieron de manifiesto la necesidad de que los tribunales puedan resolver por vía de responsabilidad civil, la nulidad de los negocios jurídicos realizados en el contexto del tipo enjuiciado.

[232]"De la Responsabilidad Civil derivada de los Delitos y Faltas y de las costas Procesales", en comentario al Código Penal de 1995 de Vives Antón. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 1996, Pg 591.

[233]En el anterior sentido, se pronuncia la STS de 7 de julio de 1989, citada por ALBÁCAR LÓPEZ, (obra citada Pg. 1363), según la cual cuando las relaciones civiles entre los interesados adquieren tal complejidad que no es posible su resolución dentro del proceso criminal, es conforme a la Ley que se resuelvan en la sentencia penal las cuestiones civiles derivadas directa o indirectamente de los temas criminales, y dejar para su resolución en vía civil esas otras cuestiones derivadas de hechos posteriores.

[234]No obstante ello, la atribución de cualquier tipo de competencia fiscal a la Jurisdicción Penal, debería ser llevada a cabo a través de la correspondiente reforma legislativa.

realice en vía penal va a evitar un nuevo pleito a las partes. Tales argumentos basados en criterios de eficacia práctica, son los que deberían inspirar a nuestro legislador a la hora de otorgar un cierto ámbito de competencia fiscal a la jurisdicción penal para dar solución al problema que nos ocupa en el presente trabajo, ya que no es una decisión que pueda corresponder a la propia Jurisdicción Penal[235].

b) Precedentes en Derecho Francés, de atribución de competencia "Fiscal" a la Jurisdicción Penal.

Según Gilbert TIXIER y Philippe DEROUIN[236], en Derecho Francés, las infracciones fiscales conllevan dos tipos de consecuencias de una parte las sanciones penales propiamente dichas que se corresponden con el cuadro de penas previsto en el Código Penal para todos los delitos,(prisión y multa) y de otro lado medidas fiscales pecuniarias proporcionales a los impuestos defraudados o referentes a los bienes que han sido objeto o instrumento del delito. Por regla general las medidas fiscales escapan a la competencia del Juez Penal y son impuestas por la Administración Tributaria bajo el control del Juez Fiscal.

No obstante lo anterior, y en lo referente a las medidas de tipo fiscal, el Juez Penal tiene cierta competencia. De este modo y en materia de infracciones de fraude fiscal y delitos asimilados, los Jueces Penales pueden declarar al condenado solidariamente responsable del pago del impuesto defraudado. En efecto todas las personas que han sido objeto de una condena definitiva en aplicación de los artículos 1741, 1742 y 1743 del CGI (Código General de Impuestos), pueden ser declaradas responsables solidarias del pago del impuesto defraudado conjuntamente con el obligado legalmente al pago del mismo, así como de aquéllos conceptos tributarios que vayan ligados a este. Se trata de una medida de naturaleza Fiscal que debe ser ejecutada por la Administración Tributaria. Esta

---

[235]En tal sentido el TC en la, S de 19 de diciembre de 1996, núm. 213/1996, Fecha BOE 22-01-97. Pte: González Campos, Julio Diego Ref. ED. 96/9687, estableció que: *"únicamente la Ley Orgánica del Poder Judicial puede determinar la institución de los diferentes órdenes jurisdiccionales y la definición genérica de su ámbito de conocimiento litigioso, de capital importancia para el diseño de la organización judicial (SSTC 224/1993 y 254/1994). Esto es, dicho en otros términos, la delimitación de los distintos órdenes jurisdiccionales y la atribución genérica de competencia objetiva a los Juzgados y Tribunales de cada uno de ellos. Y tal es justamente la función que cumple el art. 9,3 LOPJ, precepto que, junto al más específico art. 89 bis 2 y la regla general de improrrogabilidad de la jurisdicción (art. 9,6) entiende "modificado" la Audiencia que suscita la cuestión de inconstitucionalidad por la disposición que aquí enjuiciamos. Pues en el primero de ellos se define, en general, el ámbito propio de la jurisdicción penal como el relativo a "las causas y juicios criminales", y en el segundo se atribuye competencia objetiva a los Juzgados de lo Penal mediante la expresión "causas por delito que la Ley determine".*

[236]"Droit Penal de la Fiscalité".Ed. Dalloz. París 1989.Pg.195-205.

solidaridad establecida por el artículo 1745[237] del CGI es más extensa que la prevista en el artículo 55 del CP, puesto que puede pronunciarse aun en el supuesto de que el legalmente obligado al pago del impuesto sea una persona jurídica[238]. Como pone de manifiesto Pierre DI MALTA[239] la persona condenada al pago solidario de los efectos defraudados puede pedir a la Administración la comunicación del expediente fiscal y atacarlo por vía de reclamaciones administrativas[240].

En materia de contribuciones indirectas el artículo 1791 del Code General des Impôts" establece que *"les infractions à la réglementation des contributions indirectes sont punies de trois penalités fiscales: une amende de 100 a 5000 F, une penalité proportionelle et la confiscation des objets saisis en contravention."*. Por su parte el artículo 1804-B del CGI establece que además de las anteriores penas el **Tribunal, (Penal), debe ordenar asimismo el pago de las sumas defraudadas o indebidamente obtenidas a través de la infracción**[241]. En efecto, la Administración que ha tramitado el expediente no está obligada a seguir procedimiento contradictorio para establecer el impuesto, **esta puede solicitar al Tribunal Penal que actué como Juez Fiscal, liquidando el impuesto por si mismo, y condenando a su pago**. Esta condena es independiente de toda Responsabilidad Penal puesto que incluso en el caso de concurrencia de atenuantes los Tribunales no pueden dispensar al sujeto al impuesto del pago de las sumas defraudadas o indebidamente obtenidas. Correlativamente la condena al pago de las sumas defraudadas no tiene lugar cuando los

---

[237]Dice así el referido precepto:"*Touts ceux qui on fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en aplication des articles 1741,1742 o 1743, peuven être solidariement tenus, avec le redivable legal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'a celui des penalites fiscales y afferentes*".

[238]El Art. 55 del Código Penal Francés, establece el principio de solidaridad entre corresponsables penales, en lo referente a las consecuencias civiles de los hechos delictivos. Por el contrario el artículo 1745 del CGI declara a los coautores y cómplices solidarios no solamente entre ellos sino también con el responsable legal del impuesto aun cuando este último no hubiese sido incluido en la persecución penal.

[239]"Droit Penal Fiscal" Ed.PUF. París.1992.Pg.201.

[240]La aplicación de esta fórmula en el Ordenamiento Jurídico Español, creemos que todo y el ser una solución intermedia, podría suponer correr el riesgo de adoptar los defectos o problemas de las dos que trata de coordinar. De una parte, en ella la Jurisdicción Penal se irroga competencias que de ordinario competen a la Administración Tributaria, como son las de la declaración de las personas responsables del pago de la Deuda. Además, esta solución implica la necesidad de tener que agotar en primer lugar la vía jurisdiccional penal y a continuación agotar la vía administrativa, por lo que deben traerse a colación aquí todas las críticas formuladas a la solución estudiada en el apartado 2.1.a) de este mismo Capítulo referentes a la excesiva dilación del procedimiento. Otra crítica que formularíamos sería la de preguntarnos el sentido tiene otorgar competencia a la Jurisdicción Penal para que resuelva sobre determinadas cuestiones de orden tributario, y negarle la competencia para otras, como las de la ejecución de la deuda tributaria que son las que proporcionarían mayor celeridad a la tramitación del expediente.

[241]Obra citada, Pg.203.

impuestos han sido pagados con anterioridad a la Sentencia Penal, y se disminuye en los supuestos de pago parcial del tributo[242].

De la breve exposición que hemos realizado, podemos extraer la conclusión de la ausencia de identificación del pago de la cuota tributaria defraudada como parte integrante de la Responsabilidad Civil. Según los casos o bien en ocasiones se excluye de la resolución penal cualquier referencia, o bien dicha resolución penal se limita a declarar la responsabilidad solidaria entre el responsable legalmente obligado al pago del impuesto y el criminalmente responsable, o bien el materia de contribuciones indirectas el Juez Penal, actúa como verdadero Juez Fiscal, imponiendo al penalmente responsable el pago del tributo, pago que se ejecutará como parte indisociable de la resolución penal[243].

c) La posibilidad de que la Jurisdicción Penal pueda ser competente para conocer de la ejecución de una obligación tributaria.

Al igual que la propia Administración Tributaria es competente en los supuestos de defraudación tributaria constitutivos de infracción administrativa, para la imposición de la multa, en su caso los correspondientes recargos, y la declaración de los intereses de demora, (además de hacer efectivo el pago de la deuda), en los supuestos de defraudación constitutiva de delito, debemos plantearnos

[242]De este modo cuatro tipos de respuestas establecen los Tribunales Penales en materia de contribuciones indirectas: a) La multa, que se trata de una pena establecida por el Tribunal Penal, el cual puede moderar su cuantía entre 100 y 5000 F si concurren atenuantes. Según la Jurisprudencia de la Cour de Cassation tiene una doble naturaleza de pena y de reparación Civil, aunque a partir de la Ley de 29 de diciembre de 1977, prevalece el carácter represivo sobre el resarcitorio. b) La pena proporcional. De acuerdo con la referida Ley de 29 de diciembre de 1977, se ha establecido en materia de contribuciones indirectas (Art.1791 del CGI) una pena de entre una y tres veces el importe de la suma defraudada, o sobre una y tres veces el importe de la mercancía sobre la que ha tenido lugar el fraude. Al igual que ocurre con la multa que hemos visto en el apartado anterior, también la jurisprudencia consideró durante mucho tiempo que nos encontrábamos ante una medida que tenía a la vez el carácter de pena y reparación civil, no obstante lo cual ha acabado prevaleciendo el carácter penal de la medida. c) La confiscación se trata de una medida de carácter real que afecta al cuerpo y los instrumentos del delito, independientemente de quienes fueren sus propietarios, los cuales han debido ser aprehendidos por la propia Administración Tributaria. d) El pago de las sumas defraudadas o indebidamente obtenidas. **Tan sólo esta consecuencia carece de carácter penal**.

[243]No obstante lo expuesto en materia de defraudaciones a la seguridad social el artículo 244.2 del Reglamento de 29 de Septiembre de 1987 se establece que "En cas de recidive, le contravenante est puni de l'ammende prevue pour les contraventions de la 5ª classe sans perjudice de la condemnation pour le même jugement et a la requete du Ministere Public ou de la partie civile au paiement des contributions dont le versement lui incumbait ainsi qu'au paiement des majorations de retard". Vemos que se alude aquí a la Administración afectada por el impago de cuotas a la seguridad social como parte civil. Además de no encontrarnos en el ámbito estrictamente Tributario, creemos que lo que se realiza en el artículo no es una identificación de las cuotas de la seguridad social defraudadas con la Responsabilidad Civil, sino que simplemente se ha utilizado una expresión poco afortunada para aludir a la Administración acreedora de dichas cuotas.