

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 17 de febrero de 2022

RECURSO: 00-08158-2021

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de octubre de 2020, recaída en la reclamación nº 41/06767/2019 y acumulada 41/07022/2019, interpuesta contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 6 de junio de 2019 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación especial de Andalucía de la AEAT dictó acuerdo de "Comunicación de inicio de procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria (art. 42.2.a) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)" dirigido a la entidad mercantil G, S.L. como responsable solidaria del pago de las deudas de Don X, con un alcance de 115.000,00 euros y por las deudas siguientes:

CONCEPTO	OBJETO TRIBUTARIO	FECHA LIQUIDACIÓN	IMPORTE TOTAL	IMPORTE INGRESADO	IMPORTE PENDIENTE
INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL	SENT Nº XXXX AUD PROVINCIAL	29/06/2015	1.025.006,12	0	1.025.006,12
INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL	SENT Nº XXXX AUD PROVINCIAL	29/06/2015	483.615,42	0	483.615,42
		TOTALES	1.508.621,54	0	1.508.621,54

De dicho acuerdo se desprenden los siguientes hechos relevantes:

Las deudas indicadas traen causa de la sentencia de 30 de junio de 2014 del Juzgado de lo Penal por virtud de la cual se impone a Don X -como autor material responsable de varios delitos contra la Hacienda Pública- la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública en la cantidad total de 1.025.006,12 euros, a la que ha de sumarse el interés de demora tributario, sentencia que recurrida en apelación ante la Audiencia Provincial motivó por parte de esta última la sentencia de 29 de junio de 2015 que confirmó la recurrida en relación con Don X.

Mediante escrito de 28 de julio de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación especial de Andalucía de la AEAT solicitó del Juzgado de lo Penal la remisión de testimonio judicial por el que se ordene a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil fijada, con el fin de cumplir lo dispuesto en la Disposición Adicional Décima de la Ley 58/2003, General Tributaria. El 7 de abril de 2017 el Juzgado de lo Penal, mediante la correspondiente providencia, autorizó a la AEAT, de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Décima de la Ley 58/2003, General Tributaria, la exacción de la responsabilidad civil fijada y relativa a Don X.

Mediante escrito de 28 de julio de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT sometió a la aprobación del Juzgado de lo Penal el importe calculado de los intereses de demora desde la fecha de vencimiento de la obligación fiscal hasta la fecha de firmeza de la sentencia, a fin de que tan pronto reciba la conformidad con la cifra propuesta pueda iniciar la exacción de los mismos. Por medio de Decreto de 7 de febrero de 2017 el Juzgado de lo Penal aprobó la propuesta de liquidación de intereses presentada por la Dependencia Regional de Recaudación, por importe de 483.615,42 euros.

La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT dictó el 16 de mayo de 2017 "Comunicación del importe pendiente por responsabilidad civil e intereses derivadas de delito contra la Hacienda Pública" que fue notificada a Don X el 27 de junio de 2017.

2.- El 16 de septiembre de 2019 se dicta, con base en el artículo 42.2.a) de la LGT, el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidaria dirigido a la entidad mercantil G, S.L. como responsable solidaria del pago de las deudas de Don X, con un alcance de 115.000,00 euros y por las deudas indicadas en la comunicación de inicio del procedimiento. Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el 25 de septiembre de 2019.

SEGUNDO: Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria interpuso la entidad mercantil G, S.L. la reclamación nº 41/06767/2019 y acumulada 41/07022/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el día 3 de octubre de 2019. El TEAR dictó resolución estimatoria, con anulación del acto impugnado, el día 30 de octubre de 2020, con base en los razonamientos siguientes (la negrita es añadida):

"CUARTO.- (.....). Pero a juicio de este Tribunal, la Administración se equivoca al pretender extender la responsabilidad de la reclamante al pago de deudas de naturaleza no tributaria, fundando dicha responsabilidad en el citado artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria.

El Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, al tipificar en su art. 305 los delitos contra la Hacienda Pública, establece en el apartado 7 de dicho artículo:

"En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley."

Por su parte, la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Real Decreto de 14 de septiembre de 1882) establece en su art. 990:

«En los supuestos de delitos contra la Hacienda pública, contrabando y contra la Seguridad Social, los órganos de recaudación de la Administración Tributaria o, en su caso, de la Seguridad Social, tendrán competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda llegar

a resultar afecto al pago de las responsabilidades civiles derivadas del delito, ejercer las facultades previstas en la legislación tributaria o de Seguridad Social, remitir informes sobre la situación patrimonial, y poner en conocimiento del juez o tribunal las posibles modificaciones de las circunstancias de que puedan llegar a tener conocimiento y que sean relevantes para que el juez o tribunal resuelvan sobre la ejecución de la pena, su suspensión o la revocación de la misma.»

Atendiendo a estos preceptos, la Disposición adicional décima de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción vigente, dispone:

"1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.

4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada."

Por su parte, el art. 128 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, bajo el título "Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública" establece:

1. En los procedimientos por delito contra la hacienda Pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil y de la pena de multa se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor; a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. El importe derivado de tales deudas no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo.

La Hacienda pública exigirá, junto con la multa y la responsabilidad civil a la que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa.

2. Contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado las deudas objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

3. En caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa que haya acordado el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código Penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan.

4. Los órganos competentes para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública informarán al juez o tribunal de cualquier incidente que se pueda producir en la ejecución encomendada, y en todo caso, de las siguientes actuaciones y acuerdos:

a) Los ingresos que se efectúen en el procedimiento de apremio.

b) Que se ha producido el ingreso íntegro de las deudas objeto de la encomienda legal de cobro.

c) La declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable de los créditos afectados.

A la vista de estas disposiciones y demás que resultan de aplicación, es claro que la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, por más que se concrete su importe en el de "la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa" y se exija (con no pocas particularidades) por el procedimiento administrativo de apremio, carece de la naturaleza tributaria que necesariamente ha de concurrir en los créditos impagados para que pueda serles aplicado el régimen de responsabilidades establecido en la Ley General Tributaria, por lo que es claro que no cabe declarar, para perseguir su cobro, la responsabilidad establecida en el art. 42.2 de la referida Ley, que es la que sirve de base al acuerdo aquí impugnado, que ni siquiera se fundamenta en la del mismo tenor que para los créditos de naturaleza pública de la Hacienda Estatal se establece en el art. 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que siendo así proceda siquiera entrar a considerar si dicha responsabilidad sería o no exigible con base al indicado precepto dada la particular naturaleza de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública.

Consecuentemente con lo expuesto, el acuerdo aquí impugnado ha de ser anulado al estar dictado al amparo de una norma que no es de aplicación al procedimiento de recaudación seguido para el cobro de las deuda perseguidas, derivadas de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública y carente de naturaleza tributaria, sin que por ello proceda entrar a examinar el resto de las cuestiones que contra dicho acuerdo se oponen en esta vía".

TERCERO: Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando lo que sigue:

1.- El TEAR concluye que, en atención a los argumentos vertidos en la resolución, es claro que la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, por más que se concrete su importe en el de "la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa" y se exija (con no pocas particularidades) por el procedimiento administrativo de apremio, carece de la naturaleza tributaria que necesariamente ha de concurrir en los créditos impagados para que pueda serles aplicado el régimen de responsabilidades establecido en la Ley General Tributaria, por lo que es claro que no cabe declarar, para perseguir su cobro, la responsabilidad establecida en el art. 42.2 de la referida Ley, que es la que sirve de base al acuerdo aquí impugnado, que ni siquiera se fundamenta en la del mismo tenor que para los créditos de naturaleza pública de la Hacienda Estatal se establece en el art. 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que siendo así proceda siquiera entrar a considerar si dicha responsabilidad sería o no exigible con base al indicado precepto dada la particular naturaleza de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública.

Consecuentemente con lo expuesto, el TEAR considera que el acuerdo impugnado ha de ser anulado al estar dictado al amparo de una norma que no es de aplicación al procedimiento de recaudación seguido para el cobro de las deuda perseguidas, derivadas de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública y carente de naturaleza tributaria.

2.- Frente a dichos postulados este Departamento de Recaudación opone los siguientes argumentos:

2.1.- Las facultades de la recaudación para el cobro de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.

Considera este Departamento que, para la eficaz cobranza de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, la Recaudación, investida de autotutela por la Disposición Adicional (D.A.) 10ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), tendrá a su disposición la acción autónoma de protección del crédito público, recogida en el artículo 42.2 LGT, con base en la presunción de legalidad y la ejecutividad de los actos administrativos.

Con la acción del artículo 42.2 LGT, debe partirse de la base de que para declarar la responsabilidad por el artículo 42.2 LGT, lo que se emplea es autotutela ejecutiva.

Además, la acción contenida en el artículo 42.2 LGT es una acción autónoma de protección del crédito público, que abarca tanto el crédito tributario como el no tributario, con fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran.

Y si, como hemos visto, la D.A. 10ª de la LGT, en su redacción original, devolvió a la Hacienda Pública su autotutela ejecutiva, con el límite del respeto de la sentencia penal, dicha devolución debe implicar la acción que protege dicha autotutela ejecutiva, con fundamento en la presunción de legalidad y la ejecutoriedad de los actos de la Recaudación.

2.2.- Naturaleza de la responsabilidad civil y multa por delito contra la hacienda pública, la D.A. 10ª LGT y las facultades para su exacción.

La D.A. 10ª de la LGT, en su redacción original, vigente desde el uno de julio de 2004, consistió en una medida de finalidad recaudatoria, con fundamento en el escaso éxito de la Jurisdicción penal en la exacción de las responsabilidades civiles.

Y tal y como refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, recurso 805/2015, esta norma supuso una recuperación de la autotutela ejecutiva perdida, que no llegó al extremo de desapoderar a los órganos de la jurisdicción penal de toda potestad ejecutiva, sino que lo que se estableció fue una fórmula de colaboración de la AEAT con los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal.

Esta colaboración, tal y como puntualiza el artículo 128 el RGR, apartado 2º, tendrá un límite, la "adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública objeto de exacción por el procedimiento de apremio".

Así pues, podemos concluir que:

- No estamos ante una deuda tributaria, sino ante una responsabilidad civil, que no se conceptúa como un derecho de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal, por no dimanar del ejercicio de sus potestades (artículo 5.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP)), particularmente la tributaria.

- Pero tampoco puede afirmarse que, como derecho de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal, le sea de aplicación sin más el artículo 19 de la LGP, que nos llevaría para su exacción a las normas del derecho privado, por la sencilla razón de que la D.A. 10ª LGT, para su exigencia arbitra el procedimiento administrativo de apremio.

- De la mano de los principios de eficacia y eficiencia, recogidos en el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, debe entenderse que las facultades de la recaudación para la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, incluyen tanto la declaración de responsabilidad por el artículo 42.2 de la LGT, como en base a la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo.

2.3. - La declaración de responsabilidad por el artículo 42.2 LGT para el cobro de la responsabilidad civil y multa por delito contra la hacienda pública.

2.3.1.- Planteamiento.

Nada debería impedir que, para la cobranza, con eficacia, de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, la Hacienda pública pudiera valerse de la acción contenida en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y ello, por tres razones:

- Primera, porque para declarar la responsabilidad (por el artículo 42.2 LGT, y por cualquier otro presupuesto de responsabilidad), lo que se emplea es autotutela ejecutiva, es decir, declarar una responsabilidad es cobrar.

- Segunda, porque la acción contenida en el artículo 42.2 LGT es una acción autónoma de protección del crédito público, que abarca tanto el crédito tributario como el no tributario, con fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran.

Y si, como hemos visto, la D.A. 10ª de la LGT devolvió a la Hacienda Pública su autotutela ejecutiva, con el límite del respeto de la sentencia penal, dicha devolución debe implicar la acción que hace posible que dicha ejecución sea eficaz.

Esto permite afirmar que las facultades de la recaudación para la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública incluyen la posibilidad de exigir este tipo de deudas en base a la declaración de responsabilidad contenida en el artículo 42.2 LGT.

2.3.2.- Para declarar la responsabilidad lo que se emplea es autotutela ejecutiva.

Como es sabido, la denominada derivación de responsabilidad aparece como una acción de doble faz, declarativa respecto de su existencia y constitutiva respecto de su exigibilidad, porque lo que se declara es la responsabilidad y lo que se deriva es la acción de cobro.

Y ambas actuaciones son manifestaciones de la autotutela ejecutiva de la Administración, pudiendo afirmar, tal y como tiene ya reconocido el Tribunal Supremo (STS de 17 de marzo de 2008, Contencioso, casación 6738/2003; STS 363/2014, de 10 de febrero de 2014, Contencioso, casación 4370/2010), que los actos relacionados con la responsabilidad tributaria, en su doble vertiente declarativa de su existencia y constitutiva de su exigibilidad, son actos de gestión recaudatoria.

Es decir, y con meridiana claridad, si declarar la responsabilidad por el artículo 42.2 de la LGT, es cobrar, y dicha actuación no se opone al contenido de la sentencia penal, el principio de eficacia obliga a reconocer a la Hacienda pública la facultad de declarar responsabilidades por el artículo 42.2 LGT para la cobranza de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, por la sencilla razón de que la D.A. 10ª de la LGT, para tal fin, restituye a la Hacienda pública su autotutela ejecutiva perdida.

2.3.3.- La cuestión de entender la acción contenida en el artículo 42.2 de la LGT como una norma de protección de la autotutela ejecutiva.

Afirmar la posibilidad de que para la eficaz cobranza de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, la Recaudación, investida de autotutela por la D.A. 10ª de la LGT, tendrá a su disposición la acción autónoma de protección del crédito público, recogida en el artículo 42.2 de la LGT, con base en la presunción de legalidad y la ejecutividad de los actos administrativos, puede enfrentarse a una primera objeción, cual es que dicha acción debe limitarse al crédito público, no pudiendo extenderse al crédito privado.

Es imprescindible hacer cita de la regulación contenida en la Ley General Presupuestaria, concretamente en su Capítulo II, referido al régimen de la Hacienda Pública Estatal.

Así, resulta lo siguiente:

- Son créditos públicos los dimanantes del ejercicio de potestades administrativas, y dentro de los mismos podemos distinguir los tributarios (artículo 2 de la LGT, y vinculados al deber de contribuir) y los no tributarios.

- Serán créditos privados de la Hacienda Pública, por exclusión, los derechos económicos de la misma que no deriven del ejercicio de sus potestades administrativas.

Para su exacción o cobranza deben respetarse las siguientes reglas:

1. Los créditos privados se harán efectivos a través del derecho privado, de modo que la Hacienda Pública quedaría relegada al papel de un mero particular, no pudiendo acudir a sus facultades de autotutela declarativa y ejecutiva.

2. Los créditos públicos no tributarios, podrán hacerse efectivos a través del procedimiento de apremio. Esto es, la Hacienda Pública goza de sus facultades de autotutela declarativa y ejecutiva. Para los mismos, se recoge la posibilidad de acudir a la declaración de responsabilidad por el artículo 42.2 de la LGT como un recurso más para su cobranza.

3. Los créditos públicos tributarios, aún ven cómo se empodera la autotutela ejecutiva de la Hacienda Pública para su cobro, pudiendo acudir a figuras recogidas en la LGT, en principio vetadas al crédito público no tributario, como puedan ser el resto de los supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en los artículos 42 y 43 LGT.

Y lo que sucede es que la D.A. 10ª de la LGT, para la exacción por responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda pública, atribuye autotutela ejecutiva, para la exacción de un crédito privado, es decir, lo determinante no es la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda pública, sino la atribución de autotutela ejecutiva para su exacción, y que, donde hay autotutela, no puede ni debe faltar la acción protectora de la misma, que es la contenida en el artículo 42.2 LGT.

Así, tal y como nos indica la jurisprudencia (entre otras muchas, STS de 24-10- 2007 casación 51/2003, STS de 18-02-2009, casación 4248/2004; STS de 26- 11-2009 casación 1647/2004; STS de 28-11-2011 casación 4707/2009, STS de 10-7-2012 casación 4802/2009), el artículo 42.2 de la LGT contiene una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público.

Tal norma encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. En este sentido se pronuncia la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de octubre de 2017, R.G.: 6425-2016. Sala 3ª. Recaudación. Vocalía 12ª, FJ 3º.

La conclusión será que, de la mano de los principios de eficacia y eficiencia, recogidos en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, debe entenderse que, con el debido respeto al contenido del fallo judicial, las facultades de la recaudación para la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda pública incluyen la declaración y exigencia de la responsabilidad por el artículo 42.2 LGT.

4.- A mayor abundamiento, y con fundamento legal en la Ley General Presupuestaria, el TEAR de Castilla y León, en resolución de 4 de junio de 2020, RG 47-216-202, tenido ocasión de pronunciarse en esta materia en un sentido opuesto al que se contiene en la resolución objeto del presente recurso de alzada.

Sobre esta cuestión sostiene el TEAR de Castilla y León, FJ 7º, que "En cuanto a la deuda correspondiente a la responsabilidad civil derivada de delito, es cierto que el artículo 42.2 de la LGT de 2003 habla de deuda tributaria pendiente, sanciones tributarias, recargo e intereses de demora del periodo ejecutivo, pero no menciona a la responsabilidad civil derivada del delito, si bien hay que tener en cuenta que el artículo 10 de la Ley 47/2003, de 26 de Noviembre, General Presupuestaria, introdujo desde el 31 de octubre de 2012, a través de la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, entre las prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal, la responsabilidad solidaria en el pago de los derechos de naturaleza pública de las personas o entidades en quienes concurren las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, como aquí sucede. [...] Todo ello nos lleva a la conclusión de que los importes liquidados en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública sí pueden ser objeto de derivación en base al artículo 42.2 de la LGT de 2003".

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que establezca como criterio que para la recaudación de las deudas en concepto de responsabilidad civil resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CUARTO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si para la recaudación de las deudas por responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública resulta o no aplicable el artículo 42.2 de la LGT.

TERCERO: La Disposición adicional décima de la LGT, en su redacción inicial y hasta la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, disponía lo siguiente:

"Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública

1. *En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.*

2. *Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.*

3. *Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria.*

En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada".

La responsabilidad civil derivada de una infracción penal consiste en la obligación de restituir el bien o reparar o indemnizar por los daños o perjuicios que los hechos hayan podido provocar. Su finalidad es compensar a la víctima por los daños causados, por lo que persigue un interés privado. De ahí que las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública lleven aparejada la obligación de indemnizar al Estado en la cuantía de las cuotas defraudadas más sus intereses de demora. Una vez firme la sentencia condenatoria, el órgano judicial competente debía proceder a la ejecución de la responsabilidad civil conforme a las reglas generales de la ejecución dineraria de la Ley de Enjuiciamiento Civil, supletoria de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. La celeridad del procedimiento de ejecución judicial se veía dificultada por diversas razones (necesidad de proporcionar al órgano judicial una relación de bienes y derechos susceptibles de embargo, sobrecarga de los juzgados y tribunales, etc), razón por la cual el legislador consideró ventajosa la aplicación del procedimiento administrativo de apremio en la exacción de la responsabilidad civil, residenciando su ejecución en los órganos de recaudación de la AEAT, tanto para facilitar las posibilidades de cobro como para liberar a los órganos judiciales de la carga de trabajo que implica esta clase de ejecuciones, generalmente de cuantía muy elevada. Esta fue la razón de ser de la Disposición adicional primera de la LGT.

Como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2016 (rec. casación 805/2015):

"...es cierto que a partir de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria la ejecución de la responsabilidad por delito contra la Hacienda Pública no se hace de forma directa por los órganos del orden jurisdiccional penal, como ocurría con anterioridad, pero ello no supone que se haya desapoderado a estos últimos de toda potestad en este orden. Antes bien, debe entenderse que lo que se ha establecido es una fórmula de colaboración de la AEAT con los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal para el tipo de ejecución al que nos venimos refiriendo, lo que viene autorizado por el artículo 118 de la Constitución, siendo de resaltar la obligación de informar al juez o tribunal sentenciador que pesa sobre la Administración Tributaria, respecto de la tramitación de la ejecución y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada (Disposición Adicional Décima. 4 antes transcrita).

Así entendido el sistema, en el que la Administración presta el auxilio necesario para la debida ejecución de las sentencias, permite entender que no es contrario al artículo 117.3 de la Constitución, en el que se dispone que "El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establecen."

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, introdujo en el artículo 305 del Código Penal un apartado cinco que disponía lo siguiente:

"Artículo 305. [Fraude a la Hacienda Pública]

5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley".

La intervención de la AEAT en la exigencia de la deuda derivada de un delito fiscal ya estaba prevista, pues, en la Disposición adicional décima de la LGT, si bien solo respecto de la deuda tributaria, y no respecto a la multa. El nuevo apartado cinco del artículo 305 del Código Penal viene a dotar de rango orgánico a lo ya previsto en la LGT respecto a cuota defraudada e intereses, extendiendo la intervención de la AEAT a la multa.

Lo dispuesto en el punto 5 del artículo 305 del Código Penal pasó a recogerse en el punto 7 del mismo precepto con ocasión de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Esta Ley redactó el nuevo apartado cinco del artículo 305 en los términos siguientes:

"5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. *Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación".*

Por su parte, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo un nuevo Título (Título VI) en la LGT, bajo el epígrafe de "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública", en el que se integran los artículos 250 a 259. Conforme a lo indicado en el apartado 8 de la Disposición Transitoria única de la citada norma aquellos procedimientos -como el examinado en el presente recurso extraordinario de alzada- en los que el pase del tanto de culpa al juez penal o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal ya haya acaecido en la fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015 se rigen por la normativa anterior.

La razón de ser de esta modificación está precisamente en la reforma operada en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que permitió la práctica de liquidaciones y el cobro de las mismas aún en los casos en los que se iniciara la tramitación de un procedimiento penal. Así, el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dispone en su epígrafe IV:

Como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La trascendencia de la modificación orgánica referida justifica por sí sola la incorporación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, ya que la línea directriz del legislador orgánico ha quedado patente: la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

Además de esa consecuencia, la nueva estructura de la norma permitirá superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

La nueva normativa tributaria integra, por tanto, reglas que resuelven las situaciones singulares derivadas de la coexistencia de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro con el enjuiciamiento penal de la defraudación.

|(.....).

Es conveniente reiterar que son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio.

Señalado lo anterior, es importante significar la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelara frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación. Cuando el pronunciamiento judicial hubiese excluido la existencia de delito contra la Hacienda Pública siendo factible, sin embargo, la liquidación administrativa, la tutela judicial se desarrollará en la forma prevista para cualquier otra liquidación tributaria no vinculada a un delito contra la Hacienda Pública, en la misma forma en que viene ocurriendo en la actualidad.

Como más arriba se apuntó, la modificación penal ha determinado que, además de practicar la liquidación correspondiente, la Administración Tributaria pueda materializar las actuaciones de cobro de la deuda tributaria liquidada mediante la aplicación de los mecanismos recaudatorios regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa de desarrollo.

Como consecuencia de lo anterior se establece una norma específica en lo que al plazo de ingreso de la deuda tributaria liquidada se refiere, cuya apertura será posterior a la admisión de la denuncia o querrela, recogiendo en este caso la posibilidad de revisión de las actuaciones recaudatorias mediante los procedimientos administrativos tributarios ordinarios por las causas tasadas en la ley.

En el marco de esta reforma existe un ámbito que no puede ser omitido en este momento: el de los responsables tributarios.

La modificación orgánica ya referida más arriba trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. En coherencia con dicha finalidad se hace preciso establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal.

La declaración de responsabilidad en estos supuestos posibilitará la actuación de la Administración Tributaria en orden al cobro de la deuda tributaria, liquidada en origen al obligado tributario sujeto pasivo, en sede de responsable, llevando a sus últimos efectos el mandato de la modificación penal en cuanto a la recaudación de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito.

(.....).

En lo que interesa a efectos de la resolución del presente recurso, los artículos 250, apartados 1 y 2, 251, 255, 256 y 258 de la LGT disponen:

"Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública

1 . Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2 . La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

(....)"

"Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

|(.....)"

"Artículo 255. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título.

Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley".

"Artículo 256. Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación

Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley".

"Artículo 258. Responsables

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley.

3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad.

4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de esta Ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

7. El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6.e) de esta Ley".

A partir de la Ley 34/2015 y hasta la actualidad la redacción de la Disposición adicional décima de la LGT es la que sigue:

"Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.

4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada".

Por su parte, el artículo 128 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en la redacción dada por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, dispone:

"Artículo 128. Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública

1. En los procedimientos por delito contra la hacienda Pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil y de la pena de multa se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. El importe derivado de tales deudas no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo.

La Hacienda pública exigirá, junto con la multa y la responsabilidad civil a la que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa.

2. Contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico- administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado las deudas objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

3. En caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa que haya acordado el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código Penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan.

4. Los órganos competentes para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública informarán al juez o tribunal de cualquier incidente que se pueda

producir en la ejecución encomendada, y en todo caso, de las siguientes actuaciones y acuerdos :

a) Los ingresos que se efectúen en el procedimiento de apremio.

b) Que se ha producido el ingreso íntegro de las deudas objeto de la encomienda legal de cobro.

c) La declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable de los créditos afectados".

De lo expuesto hasta ahora y por lo que concierne a la cuestión controvertida podemos realizar las siguientes consideraciones respecto a la situación generada tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

- Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, deberá liquidar -salvo cuando concurren las causas de excepción contempladas en la LGT- los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito y realizar las actuaciones de cobro de la deuda tributaria liquidada (a menos que el Juez hubiera acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución) mediante la aplicación de los mecanismos recaudatorios regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa de desarrollo. En relación con esa liquidación los órganos de recaudación de la Administración tributaria podrán aplicar los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley.

- Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública pero no exista liquidación -por prescripción u otras causas legales, como las reguladas en el artículo 251 de la LGT- la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

Conviene recordar en este momento lo dispuesto en el artículo 42.2 de la LGT:

"Artículo 42. Responsables solidarios

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades :

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos".

Llegados a este punto estamos en condiciones de formular las conclusiones siguientes sobre la controversia planteada en el presente recurso, una vez en vigor la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

A) Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública y practique la liquidación referida a aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, a la que se refiere el artículo 250.2 de la LGT, podrá realizar -salvo que el Juez ordene la suspensión de las actuaciones de ejecución- las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada con arreglo a lo dispuesto en el Capítulo V (Actuaciones y procedimientos de recaudación) del Título III (La aplicación de los tributos) de la LGT (con las especialidades previstas en el Título VI), capítulo en el que se encuentran incluidos tanto el procedimiento de apremio (sección 2ª) como el procedimiento frente a responsables (sección 3ª).

En relación con esa liquidación los órganos de recaudación de la Administración tributaria podrán aplicar los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de la LGT,

como así lo dispone expresamente el artículo 258.2 de la LGT, posibilidad que explica que la remisión que hace el artículo 255 de la LGT a las normas reguladoras de las actuaciones administrativas dirigidas al cobro no se limite a las que regulan el procedimiento de apremio sino que se extiendan también a las concernientes al procedimiento frente a los responsables.

B) Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública y no practique la liquidación referida a aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito -por prescripción u otras causas legales, como las reguladas en el artículo 251 de la LGT- la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. Así lo dispone expresamente la Disposición adicional décima de la LGT.

En este caso no resultan de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de la LGT por las razones siguientes:

- La LGT no lo contempla expresamente. Si el legislador hubiera deseado su aplicación lo habría dicho explícitamente, como ocurre en el caso en que la Administración sí practica liquidación por los elementos de la obligación tributaria vinculados al delito.

- La Disposición adicional décima de la LGT afirma que la responsabilidad civil junto a la pena de multa *"se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio"*. El procedimiento de apremio se regula en la Sección 2ª del Capítulo V del Título III de la LGT, no pudiendo englobarse en él el procedimiento frente a los responsables que se regula en la sección 3ª de los citados Capítulo y Título. Si el legislador hubiera querido permitir la aplicación de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito no se habría limitado a señalar que dicha responsabilidad se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio sino que habría aludido también, cuando menos, a la sección 3ª (Procedimiento frente a responsables y sucesores) del Capítulo V del Título III de la LGT o, directamente, a estos últimos, como ha hecho respecto de las liquidaciones practicadas por los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito.

- El artículo 42.2 de la LGT vincula "responsabilidad solidaria" con "deuda tributaria" al afirmar que *"También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente..."*. La responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública es una figura de naturaleza distinta a la deuda tributaria. Así lo manifiesta expresamente, como más arriba indicamos, el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, cuando indica que *"Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado"*. No cabe, por tanto, considerar la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública como una obligación de naturaleza tributaria, como una deuda tributaria, aunque su importe se concrete, como señala el TEAR, en el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora.

- A ello hay que añadir que no cabe tampoco la aplicación de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT con base en lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). El artículo 10 (Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal) de la LGP dispone en su apartado 2 que:

"2. Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concorra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio.

El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo".

Como afirma el artículo 5.2 de la LGP los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada, estando constituidos los primeros por los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. Al no ser la responsabilidad civil -ni la pena de multa- una deuda tributaria, ni derivar ninguna de ellas del ejercicio de potestades administrativas resulta claro que nos encontramos -tal como reconoce el Director recurrente- ante derechos de la Hacienda Pública de naturaleza privada, para cuyo cobro, si bien la autoridad judicial puede recabar la colaboración de la Administración tributaria, que desempeñará su tarea a través del procedimiento administrativo de apremio, no resultan de aplicación los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

Sentado lo anterior, resta señalar que para las situaciones regidas por la normativa anterior a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como sucede con la contemplada en el presente recurso extraordinario, en las que no cabía la liquidación administrativa de los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, para el cobro por la Administración tributaria de la responsabilidad civil y la pena de multa tampoco resultaban de aplicación, por todo lo anteriormente expuesto, los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Para la recaudación por la Administración tributaria de las deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.