

ESPECIALIDADES CONTEMPLADAS EN LA LEGISLACION  
ESPAÑOLA RESPECTO DE LA EJECUCIÓN DE LA DEUDA  
TRIBUTARIA EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA  
PÚBLICA

*SPECIALTIES CONTEMPLATED IN THE SPANISH LEGISLATION  
ABOUT THE EXECUTION OF A TAX DEBT IN CRIMES AGAINST PUBLIC  
TREASURY*

*Rev. Boliv. de Derecho N° 29, enero 2020, ISSN: 2070-8157, pp. 370-391*



Antonio FERRER  
GUTIÉRREZ

**ARTÍCULO RECIBIDO:** 20 de noviembre de 2019

**ARTÍCULO APROBADO:** 10 de diciembre de 2019

**RESUMEN:** En el tratamiento del delito fiscal, el procedimiento penal podía determinar la paralización de cualquier acción de la Hacienda Pública en orden al cobro de la deuda tributaria, lo que al margen de generar la idea errónea de que esta deuda se integraba estrictamente en el ámbito de la responsabilidad civil derivada del delito, dificultaba su ejecución determinando un importante agravio comparativo respecto al mero infractor, e incluso frente a un deudor ordinario, adoptándose por ello en nuestra legislación una serie de medidas para paliar dicha dificultad.

**PALABRAS CLAVE:** Proceso penal; delito fiscal; deuda tributaria; liquidación de la deuda tributaria; ejecución de la deuda tributaria; introducción en el proceso.

**ABSTRACT:** *In the adjudication of a tax offense, a court injunction could prevent the Public Treasury from collecting a tax debt in certain cases. This could, however, generate the incorrect impression that there is no longer any liability for the debt on the part of the criminal offender. Several measures in our legislation will soon be adopted to compensate for this anomaly in the execution of tax debts.*

**KEY WORDS:** *Criminal offender; tax offense; tax debt; execution of tax debt; court injunction; liability for debt.*

**SUMARIO.-** I. REGULACIÓN LEGAL DEL DELITO FISCAL.- II. LA DEUDA TRIBUTARIA.- III. REGULARIZACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.- IV. REGULARIZACIÓN TARDÍA DE LA DEUDA TRIBUTARIA.- V. EJECUCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.- I. Antecedentes legislativos.- 2. Deuda tributaria y responsabilidad civil.- 3. Suspensión de la ejecución de la deuda tributaria.- 4. Efectos de la suspensión respecto de las medidas ya acordadas.- VI. INTERESES DE DEMORA Y MORA PROCESAL.

---

## **I. REGULACIÓN LEGAL DEL DELITO FISCAL.**

El delito fiscal aparece regulado dentro de nuestro país en el Título XIV del Libro II del Código Penal bajo la denominación “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” en sus arts. 305 a 310 bis.

El delito fiscal propiamente aparece contemplado en el primero de los artículos citados, castigando al “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, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”, siempre que el importe defraudado o en palabras de la ley “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 la cantidad de 120.000 €, referida a cada periodo impositivo o en su caso de ser un periodo inferior, referida a un año natural, o en su defecto a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación.

Tipo básico que lleva aparejada una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada, así como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

Resultando igualmente punibles estas conductas cuando la elusión del pago o disfrute indebido de algún beneficio afecte a la Hacienda de la Unión Europea, si bien en este caso la cantidad defraudada exigible para la apreciación del tipo básico

### **• Antonio Ferrer Gutiérrez**

Doctora en Derecho por la Universidad de Valencia. Profesora Titular de Derecho Procesal de la Universidad CEU Cardenal Herrera, tanto en el Grado en Derecho como en el Máster Universitario en Abogacía. Participación en Proyectos de Investigación nacionales y europeos. Entre las publicaciones: monografías, capítulos de libro y artículos en revistas científicas. Cargos de gestión ostentados en la Universidad: Directora de Departamento, Secretaria Académica de la Facultad de Derecho, Empresa y Ciencias Políticas, Decana de la Facultad de Derecho, Empresa y Ciencias Políticas; en la actualidad, Adjunta al Secretario General de la Universidad y Coordinadora del Máster Universitario en Abogacía. Correo electrónico: rpascual@uchceu.es

se reduce a 100.000 €. Contemplándose junto a él un subtipo atenuado cuando la cantidad defraudada oscila entre los 100.000 y los 10.000€ para el que las penas se limitan a prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

Contemplando igualmente el art. 306 a aquellos que por acción u omisión defrauden los presupuestos generales de la Unión Europea el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, siempre que dichas conductas no tengan encaje dentro de las conductas contempladas por el art. 305. Distinguiendo dos tipos uno básico si la cuantía defrauda excede de los 50.000 € en cuyo caso se prevé una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Así como un tipo atenuado si la cantidad defraudada oscila entre los 4.000 y los 50.000 € en el que la pena se reduce a prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

Contemplándose dentro de este título igualmente las defraudaciones a la Seguridad Social y la obtención indebida de alguna de sus prestaciones, así como la indebida obtención de ayudas y subvenciones de la administración pública.

## II. LA DEUDA TRIBUTARIA.

Como puede observarse claramente a través de la anterior descripción de las diferentes modalidades de delito fiscal, siempre va a ser esencial la determinación del importe defraudado desde el momento que la frontera del ilícito penal viene determinada por el hecho de haber eludido el pago una cantidad que excede de cierto límite económico. El cual de ordinario, en un principio vendrá determinado por la propia inspección tributaria, de forma que la correspondiente querrela se basará en el informe y liquidación paralela que dicho servicio haya realizado.

Al respecto la Ley General Tributaria (LGT) establece en su art. 107.1 que “las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”. Estableciéndose

así una presunción de certeza, que podría hacer pensar que cualquier actuación posterior de nuestros tribunales, tanto en el ámbito estrictamente tributario como en el penal, necesariamente han de partir de los datos que esa acción inspectora nos ofrece, produciéndose una inversión de la carga de la prueba que haría que fuera precisamente el obligado tributario quien debiera demostrar que dichos datos son inexactos.

Sin embargo ya nuestro Tribunal Constitucional a través de su ya vieja sentencia de 26 de abril de 1990 <sup>1</sup>se encargo de precisar su verdadero alcance, visto que en definitiva estamos hablando de un derecho sancionador al que necesariamente se la ha de dar cabida a la presunción de inocencia consagrada constitucionalmente (art. 24.2 CE<sup>2</sup>).

Dicha sentencia marca el contenido y alcance que debe darse a dicha presunción, estableciendo una doctrina que han venido aplicando nuestros tribunales de forma reiterada desde su publicación. Según la cual nuestra legislación no otorga a la Hacienda Pública una presunción de veracidad absoluta, sino que puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas. Ahora ello tampoco significa que se produzca una inversión de la carga de la prueba, sino que las actas levantadas por la inspección tributaria tienen el valor equivalente a un medio de prueba más de los aportados por las partes, y en esa consideración deben ser valoradas. La carga que determina, es que ante la imposición de la correspondiente sanción el contribuyente se ve obligado a recurrir, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria, ya que esta previsión legal en modo alguno supone que desaparezca la presunción de inocencia que rige en todo el derecho sancionador y que comporta la carga de acreditar cualquier hecho en que se pretenda fundar una sanción.

Por lo que en conclusión las actas de inspección no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en derecho, por lo que no prevalecen frente a otras pruebas de las que puedan obtenerse unas conclusiones distintas, ni condicionan la valoración que del conjunto de la prueba pueda hacer el juzgador. Lo que paralelamente, también significa que no tienen la consideración de simples denuncias, sino que son susceptibles de valorarse como prueba, por lo que pueden servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reproducir todas aquellas diligencias y comprobaciones practicadas en el expediente administrativo y permitieron adoptar las conclusiones plasmadas en la correspondiente acta.

Doctrina de la que naturalmente se ha hecho eco nuestro Tribunal Supremo en materia penal, donde la presunción de inocencia se muestra de una manera

1 STC núm. 76/1990, de 26 de abril de 1990 (CENDOJ - ROJ: STC 76/1990 - ECLI:ES:TC:1990:76).

2 Constitución española.

más sensible. Pasando así a constituir jurisprudencia consolidada la consideración de la cuota tributaria defraudada como un elemento objetivo del tipo, que habrá de ser fijado por la jurisdicción penal, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley. De forma que la deuda que haya podido fijarse en el ámbito administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal, sino que será la sentencia penal la que determine su cuantía tras la valoración de la prueba practicada durante el juicio oral, adquiriendo tras ello autoridad de cosa juzgada, sin que por aplicación del principio de preferencia de la jurisdicción penal quepa la posibilidad de una posterior revisión administrativa. Por lo que en conclusión no existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada (ATS 18 enero 2016; STS 5 diciembre 2012; STS 10 julio 2006, entre otras<sup>3</sup>).

Por tanto, como vemos, el acta levantada por los servicios de inspección tributaria, tras ser sometida durante el juicio oral a la debida contradicción tendrá el valor de un medio probatorio más, y por tanto sometida a la libre valoración del tribunal. Mas en este aspecto no puede dejarse de reconocer el especial valor que adquiere el informe, ya que no podemos dejar de lado que está elaborado por una institución estatal, representada por unos funcionarios públicos que acceden a ella a través de un específico sistema de selección que garantiza sus especiales conocimientos, a lo que se une que si acceden a esa información o inician esas tareas revisoras es estrictamente por razón de su cargo, lo que en su conjunto les dota de unas especiales garantías de profesionalidad e imparcialidad, que naturalmente hace que sus conclusiones -en la práctica ordinaria- gocen de un especial valor, de forma paralela a lo que suele ocurrir con las declaraciones de los agentes de policía en relación a los hechos de los que tienen conocimiento por razón de su cargo.

Como contrapartida la práctica ordinaria igualmente nos enseña, que habitualmente se trata de supuestos sencillos de elusión de ciertos ingresos o partidas que una vez detectadas determinan la presencia del delito. Mas ello no excluye que en ocasiones se trate de una cuestión compleja en el que el importe de la deuda tributaria depende de una multiplicidad de factores que se complementan entre sí, o dicho de otro modo, constituyen los diferentes sumandos que vienen a determinar el importe de la deuda reclamada, por lo que una vez se consigue cuestionar tan solo uno de ellos, el importe total queda igualmente cuestionado, de tal forma que si la inspección tributaria no ha presentado actas alternativas para el caso de que progresara la tesis de la defensa, quedara la acusación carente de

3 ATS 18 enero 2016, Recurso: 20844/2015 (CENDOJ-ROJ: ATS 909/2016-ECLI:ES:TS:2016:909A). STS núm. 974/2012, 5 diciembre 2012 (CENDOJ-ROJ: STS 8701/2012-ECLI:ES:TS:2012:8701). STS núm. 827/2006, de 10 de julio 2006 (CENDOJ-ROJ: STS 6188/2006-ECLI:ES:TS:2006:6188).

la prueba esencial, ya que podrá haber defraudación pero se ignorara hasta que punto sobrepasara el límite inferior del delito.

### III. REGULARIZACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

A nadie se le escapa que el interés primordial del Estado, más que la represión penal de estos hechos, es lograr el cobro regular de sus tributos, de tal manera que por estas razones de política criminal se tiende a favorecer que las personas pueden eludir o atenuar su responsabilidad aceptando la liquidación efectuada por la administración y procediendo al pago de la deuda correspondiente.

Como primera medida en esta línea, nos encontramos con lo preceptuado por el art. 305.4 CP<sup>4</sup>, que permite una regularización tardía de la deuda, cuando el obligado tributario la reconoce y satisface (cuyas condiciones y requisitos son objeto de regulación en el art. 252 LGT). Ahora el precepto le impone un claro límite temporal, ya que ese pago se ha de producir antes de que la administración tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de investigación y comprobación de la deuda, o bien de no existir tales actuaciones, antes de que se interponga querrela o denuncia contra él, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Regularización que tiene una amplia trascendencia, ya que paralelamente impide que se le pueda perseguir por las irregularidades contables o falsedades que en relación a la deuda tributaria objeto de regularización haya podido cometer con anterioridad.

En relación a esta posibilidad de eludir la acción penal resulta interesante la STS 13 febrero 2019<sup>5</sup> que viene a analizar el precepto (art. 305.4 CP) comentado, poniendo de manifiesto que lo que persigue el legislador a través del mismo es fomentar la regularización espontánea de la deuda tributaria antes de que el infractor sea consciente de que su defraudación ha sido detectada, ya que solo así se puede entender su razón de ser. Desde el momento que otra interpretación podría incluso producir el efecto contrario, es decir, más defraudaciones, y menos recaudación, ya que el contribuyente poco escrupuloso podría verse invitado a defraudar, al tener la garantía de que si su maniobra es detectada, siempre podría eludir la pena pagando lo adeudado cuando reciba una citación o notificación que le alerte de ello.

Por lo que en esta medida se erige en un elemento esencial la espontaneidad del infractor, de manera que desde el mismo momento que este recibe esa citación esta posibilidad queda bloqueada de forma automática. Lo que plantea la

---

4 Código Penal.

5 STS núm. 746/2018, de 13 de febrero de 2019 (CENDOJ-RO): STS 392/201-ECLI:ES:TS:2019:392).

duda en orden al contenido que ha tener esa notificación para producir ese efecto, es decir hasta qué punto ha de ser precisa y detallada en relación con la concreta defraudación. Lo que la referida sentencia, poniendo el acento en esa idea de espontaneidad como criterio valorativo, señala que será válida a estos efectos aun cuando no sea totalmente precisa o no esté detallada en todos sus términos, ya que no es admisible que el infractor se refugie en una ignorancia deliberada, o si se prefiere puramente fingida, ya que al ser perfectamente conocedor de su comportamiento o de sus actuaciones previas, está en situación de deducir de forma segura que sólo a esos hechos puede referirse.

De esta forma el legislador pasa a presumir esa falta de espontaneidad mediante el establecimiento de diversas causas de bloqueo, entre las que encontramos: a) la notificación de actuaciones inspectoras por parte de la Administración; b) la notificación de la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local que corresponda; y c) la notificación de la iniciación de una investigación penal. Las cuales tienen como denominador común que desvelan al defraudador que su acción ilícita está siendo investigada y, por tanto, en vías de ser detectada.

Para concluir este apartado he de señalar que el alcance y contenido de la regularización de la deuda nos lo ofrece el art. 252 de la LGT, que a su vez nos remite a su art. 58 que incluye de un lado “la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta” que vendría a constituir el principal de la misma, al que habría que añadir los siguientes conceptos: el interés de demora; los recargos por declaración extemporánea; los recargos del período ejecutivo, y; los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Surgiendo la duda de hasta qué punto pese a esa regularización puede imponerse algún tipo de sanción administrativa. Lo que se encarga de precisar el propio art. 58, al señalar que las sanciones administrativas que puedan imponerse en aplicación de dicha Ley no se integran dentro del concepto de deuda tributaria.

Respecto a esta última cuestión debe tenerse en consideración que el comentado art. 252 LGT se integra dentro de su Título VI bajo la denominación de “actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”, lo que excluiría su sumisión a un procedimiento administrativo sancionador, remitiéndonos al art. 305.4 CP que comienza señalando que esa regulación tendrá por consecuencia que “se considerará regularizada la situación tributaria”, lo que igualmente determinara la imposibilidad de que posteriormente la administración pueda iniciar un expediente sancionador en ese ámbito. No olvidemos que conforme a lo antes expuesto esta posible

regularización obedece a razones de política criminal, tendiendo a premiar la decisión del infractor de satisfacer espontáneamente la deuda antes de tener conocimientos de la persecución de unos hechos que pueden determinar la apreciación de un delito.

#### IV. REGULARIZACION TARDIA DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

Dentro de esa política de favorecer el pago de la deuda tributaria el art. 305.6 CP otorga al defraudador una segunda oportunidad de beneficiarse de una ventaja condicionada al pago de la deuda, aunque sea tardío, que si bien no le supone la regularización de su situación tributaria sí que le permite beneficiarse de una importante reducción de la pena procedente.

En este supuesto más que primar esa espontaneidad a que antes aludía, se tiende a primar la colaboración activa del infractor, que una vez descubierto, o sencillamente una vez iniciada ya la investigación, por lo que tiene visos de haber sido detectada su defraudación, opta por poner fin al proceso reconociendo los hechos y por supuesto abonando íntegramente la deuda tributaria. Lo que en el presente caso, a fin de eludir el efecto perverso a que antes me refería, de que lejos de evitar el fraude una medida de esta naturaleza podría favorecerlo ante la confianza de que si acaso es detectado podrían evitarse sus consecuencias abonando la deuda. El precepto de un lado le atribuye un efecto limitado, ya que aquí no podrá eludir el proceso, pero sí que le supondrá una importante reducción de la pena, ya que esta podrá ser reducida en uno o dos grados, y de otro lado se le impone un límite temporal, ya que si bien lo permite tras el inicio del procedimiento penal, solo es válido si se realiza antes de que trascurren dos meses desde que el infractor reciba la citación como imputado, en definitiva desde que tiene conocimiento formal de que se ha iniciado un procedimiento en su contra, o cuanto menos que se ha iniciado una investigación por unos hechos de los que en principio pudiera aparecer como responsable, lo que igualmente tendería a evitar dicho efecto negativo, ya que al aparecer limitado con arreglo a un criterio puramente temporal, le impedirá al sujeto tomar su decisión en atención al resultado o evolución de la instrucción, es decir, en atención a las pruebas que se hayan podido recoger en su contra. Por lo que, en este caso por ese interés en lograr la efectiva satisfacción de la deuda, se premia la colaboración del sujeto, que, sin esperar la conclusión del proceso, acepta los hechos y liquida su deuda, haciendo innecesaria su prosecución, con todo el costo que ello pueda determinar, tanto desde el punto de vista material como de tiempo.

Dentro de esa finalidad de lograr una rápida reparación del quebranto de la Hacienda Pública igualmente se ofrece idéntica reducción de la pena a aquellos otros partícipes que sin ser autores ofrezcan información que conduzcan a un completo esclarecimiento de los hechos. Opción que en primer lugar se define de

forma negativa, ya que únicamente se pueden beneficiar de ella aquellos que no sean ni los obligados tributarios, ni los autores del delito, para los que entiendo estarían reservadas las posibilidades ya comentadas. En segundo lugar se abre un amplio abanico de posibilidades de colaboración, ya que la otorga a quien aporte pruebas que conduzcan tanto al esclarecimiento de los hechos, como a la identificación y detención de sus autores, aspecto este último, en el que precisamente por ese afán de lograr recuperar la cantidad defraudada se incluye la aportación de elementos que contribuyan a la averiguación del patrimonio de esas personas, lógicamente con el fin de lograr el resarcimiento de la deuda por vía ejecutiva.

Dentro de este apartado se plantea la cuestión de cómo introducirlo procesalmente en la causa, dado que aquí se está ya hablando de un proceso ya iniciado y de una reducción de pena, lo que necesariamente determina su conclusión mediante sentencia condenatoria. Lo que naturalmente supondría la necesidad una acusación formal y que esta se ventile en el correspondiente juicio oral.

El artículo alude expresamente a que “los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito”, por lo que ante esta redacción no sería obligada la existencia de una previa petición del Ministerio Fiscal para apreciarlo, es decir que a pesar de no haber sido solicitado expresamente por este en su escrito de acusación, podrá ser apreciada si a la vista del conjunto de las pruebas practicadas el juzgador entiende que concurren los requisitos necesarios para apreciarlo. Naturalmente en el caso inverso, es decir, de haber sido solicitada su aplicación por la acusación, si que estará vinculado por esta petición, por exigencia del principio acusatorio que impide que pueda imponerse una pena superior a la solicitada por el Ministerio Fiscal.

Por tanto, esta petición o este beneficio deberá insertarse normalmente en el curso del proceso a través de sus cauces ordinarios. Así desde el momento que está sometido a unos ciertos condicionamientos puede ser objeto de debate contradictorio durante el juicio oral, si la acusación no admite la concurrencia de dichos requisitos, por tanto no forzaría su alegato la conclusión inmediata del proceso, especialmente cuando también junto ese reconocimiento y pago se está previendo también respecto de aquel tercero que colabora al esclarecimiento de los hechos, lo que implicaría una necesaria continuación del proceso tanto para depurar la responsabilidad del autor principal como para comprobar la eficacia a de esa colaboración. Ahora entiendo que este debate no necesariamente debe suponer que cuando menos lo deba introducir la defensa en su correspondiente escrito, pudiendo perfectamente formular unas conclusiones provisionales genéricas negando su responsabilidad, para luego introducirla a lo largo del

debate e incluso en trámite de conclusiones como petición alternativa, y es más, al redundar en beneficio del reo entiendo que incluso podría el tribunal apreciarlo de oficio si entiende concurren los condicionamientos precisos para ello.

Sin olvidar por supuesto que desde el momento que implica un reconocimiento y pago en muchos casos forzara la conclusión inmediata de la causa, a través de las vías de conformidad que previene nuestra legislación procesal (art. 787 LECr<sup>6</sup>).

## V. EJECUCION DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

A este particular se refiere el apartado 5° del art. 305 CP, que se encarga de prever las consecuencias que el inicio de un proceso penal por delito puede tener respecto de la deuda tributaria, ya que anteriormente se le otorgaba una plena preferencia a este último haciendo que toda la cuestión relativa a su pago quedara supeditada a él, de tal suerte que se paralizaba toda acción de la administración tendente al cobro, con el efecto perjudicial que la práctica demostró que ello determinaba.

Así actualmente, de un lado, se le otorga a la Administración Tributaria plena libertad respecto de aquellos conceptos y cuantías que no se vean afectadas por el posible delito fiscal, de tal forma que puede proceder de forma separada respecto de aquellas partidas que, si puedan verse afectadas, continuando su liquidación curso ordinario sujeta a todos los recursos que previene la normativa tributaria.

Mientras que aquellas partidas que puedan estar vinculadas a la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, una vez separadas, continúan también su liquidación e incluso podrá proceder a su ejecución, si bien su importe final en cualquier caso quedará condicionado a lo que se pueda resolver dentro del ámbito de la jurisdicción penal.

Consagrando así el precepto un principio general de ejecución de la deuda tributaria, es decir de no paralización de la acción tendente a su cobro a pesar de la existencia del proceso por delito. Siendo excepcional su paralización si así lo decide el Juez penal, siempre previa prestación de la correspondiente garantía, salvo que el afectado no pueda prestarla y se aprecie que la ejecución le puede ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

Principio general de ejecutividad que paralelamente viene a desarrollarse normativamente a través de los arts. 621 bis y 621 ter LECR, donde ya pasa a regularse con más detalle haciendo posible su aplicación con todas sus consecuencias.

---

6 Ley de Enjuiciamiento Criminal.

## I. Antecedentes legislativos.

De ordinario se venía entendiendo que la mejor manera de ejecutar la deuda tributaria era a través del mismo procedimiento penal en el que se perseguía un eventual delito contra la Hacienda Pública, mas la practica vino a demostrar lo contrario, dado que en muchas ocasiones esa materialización del pago se dilataba notablemente, a lo que se unía que dentro del ámbito de la jurisdicción penal no se contaban con los mismos medios para su realización, lo que llegaba a dificultarla. Sin olvidar que en muchas ocasiones esta mera paralización de la ejecución suponía una ventaja para el deudor; generando un agravio comparativo respecto al mero infractor e incluso frente al contribuyente ordinario, respecto a los que de inmediato si iba a proceder por la vía de apremio con todas sus consecuencias legales una vez vencidos los plazos correspondientes.

A lo que entre otras cosas se trato de poner remedio mediante la reforma que se introdujo en el art. 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, por la que se incluían una serie de medidas en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal, con cuyo fin se hizo una revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (Libro II, Título XIV, arts. 305 a 310 bis CP) con la que se pretendía: la creación de un tipo agravado que ofrezca una mejor respuesta a los fraudes de especial gravedad; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos infractores que han regularizado su situación tributaria, y; en lo que a nosotros interesa, introdujo un nuevo apartado dentro del art. 305 del CP, el comentado numero 5º, que permite continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal, lo que a la vez era una exigencia Comunitaria en lo que se refiere a aquellas que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

La menciona reforma sin embargo no cumplió totalmente las expectativas propuestas, lo que siguiendo la línea ya iniciada de intensificación de las medidas de prevención y lucha contra el fraude, determino la publicación de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003 de 17 de diciembre), por la que se vino a incorporar nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir los vacíos legales existentes y superar ciertas dudas o conflictos interpretativos entre la administración y los órganos jurisdiccionales. Lo que hacía necesario que tuviera un adecuado reflejo dentro de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, lo que vino a solucionar en nuestro país la Disposición Final de la mencionada Ley 34/2015 mediante la introducción en nuestra ley procesal de los arts. 621 bis y 621 ter, dispuestos sistemáticamente en

el Título X bis, Libro II bajo el título: “De las especialidades en los delitos contra la Hacienda Pública”, que igualmente se crea, en los que ratificando ese principio general de ejecutividad inmediata de la deuda, viene a solventar dichas carencias.

Así en el preámbulo de la repetida Ley 34/2015 se indica que partiendo de la base de que la norma general es la práctica de la liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias precisas para su cobro, se detectó la necesidad de establecer un procedimiento administrativo que permitiera efectuar esa liquidación y proceder a su cobro, acabando con el trato diferente e injustificado dispensado al presunto autor de un delito contra la hacienda pública, frente al mero infractor a quien se le imponía la obligación de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo. Reiterando que son dos autoridades del Estado las que intervienen en el ámbito que le es propio ante una defraudación de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial. De las cuales tiene preferencia esta última en dos aspectos, de una parte, le corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo así el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria, y de otro lado, por el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que declare probados el juez penal.

En lo que a nosotros ahora interesa observamos que en un principio se estableció esa ejecutividad de la deuda tributaria y la posibilidad de que el juez penal lo suspendiera, pero sin embargo no se reguló el procedimiento y condiciones en que esa suspensión se podría acordar, en concreto lo atinente a la necesaria garantía para evitar su ejecución, así como los efectos que una vez acordada tendría respecto a las medidas ejecutivas que hasta el momento pudiera haber llevado a cabo la Administración Tributaria, aspectos que se encargan de regular los arts. 621 bis y 621 ter, respectivamente, que la referida Ley 34/2015 introduce.

## **2. Deuda tributaria y responsabilidad civil.**

Siendo interesante a este respecto la STS 5 diciembre 2012<sup>7</sup>, que juzga el caso de un despacho de abogados especializado en el mercado inmobiliario que ofrecía a sus clientes, fundamentalmente extranjeros, diversos mecanismos con objeto de propiciar inversiones en nuestro país ahorrando gastos fiscales, lo que hacía, entre otros procedimientos, mediante la creación de sociedades patrimoniales de responsabilidad limitada en España, participadas por estas personas, bien directamente, o bien por medio de otra sociedad extranjera. Logrando así que se facilitara en el tiempo esa transmisión de bienes a la par que el cliente podría no aparecer en las escrituras ni en los registros públicos, con la consiguiente posibilidad

7 STS núm. 974/2012, de 5 de diciembre de 2012 (CENDOJ-ROJ: STS 8701/2012-ECLI:ES:TS:2012:8701).

de poder obtener ventajas fiscales, así como dificultar una eventual inspección fiscal. A la par de detectarse casos en que contribuyo al blanqueo de capitales procedentes de distintas actividades delictivas. Que concluyo con la condena del principal acusado como autor de un delito continuado de blanqueo de capitales y de un delito contra la Hacienda Pública, que nuestro Tribunal Supremo ratifica, si bien respecto al primer delito reduce el importe de las cantidades ilícitas blanqueadas y respecto al segundo, las rentas no declaradas a la Hacienda Pública, y con ello la cuota tributaria defraudada. Se trata de una sentencia realmente compleja recaída en el llamado caso “ballena blanca”, investigado en Marbella (Málaga) con una gran repercusión social. La cual realmente desborda lo pretendido con este artículo, pero resulta de enorme interés el voto particular que formula uno de los integrantes de la Sala<sup>8</sup>, por las críticas que efectúa a la tendencia de integrar la deuda tributaria dentro del concepto de la responsabilidad civil, lo que además hace en un momento en que la reforma legislativa arriba comentada no era más que un proyecto en fase de discusión parlamentaria.

Dicho voto particular centra sustancialmente su discrepancia con la Sala en torno al problema de la idoneidad del delito de defraudación tributaria para erigirse en presupuesto del delito de blanqueo de capitales. Señalando, entre otros particulares y centrándonos ya en el tema que nos ocupa, que la cuota que se deja de pagar no constituye un enriquecimiento del sujeto, sino que a consecuencia de omitir el pago debido se determina un indebido no empobrecimiento, es decir un ahorro, no un lucro emergente. Determinando la equiparación que de estos aspectos se produce al integrarse dentro del concepto de responsabilidad civil, que se retuerza la naturaleza de las cosas, generando paradojas solo resolubles -según sus palabras- “voluntariosamente y no sin cierto artificio”. Considerando así que, si se fuerza el lenguaje, entendiéndolo que los bienes procedentes del delito fiscal vienen constituidos por la cuota defraudada, se acabará teniendo que sostener que cualquier elemento del patrimonio del autor, hasta que alcance el monto de la cuota, es un bien proveniente del delito. O planteárenos hasta qué punto es posible hablar de la presencia de estos delitos cuando el sujeto carece de bienes. Cuestionando así la dificultad, cuando no imposibilidad, de individualizar la cuota defraudada dentro del patrimonio del deudor tributario. Con lo que enlaza con lo que enlaza con el tema que ahora nos ocupa.

Considerando que concebido el delito contra la Hacienda Pública como un tipo cuya conducta nuclear consiste en el impago de una deuda, su apreciación no debería arrastrar una condena al abono de la cuota defraudada como responsabilidad civil, ya que no se trata de una deuda nacida del delito, sino que

---

8 STS núm. 974/2012, de 5 de diciembre de 2012. Voto particular formulado por el Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García (CENDOJ-ROJ: STS 8701/2012-ECLI:ES:TS:2012:8701).

por el contrario sus perfiles subjetivos y cuantitativos ya están definidos antes de su comisión. Condena que además puede determinar que se alteren sus términos, convirtiendo en obligado tributario a quien no lo era, ya que no necesariamente debe este coincidir con el autor u otros partícipes en el delito, piénsese por ejemplo en el caso de que el obligado tributario sea una persona jurídica y se entienda responsable del delito a su administrador o representante.

Razonando así que la deuda tributaria no es la consecuencia del delito, sino que este se limita a perpetuarla, por lo que la pendencia de la causa no tiene porque determinar necesariamente la paralización del proceso administrativo para su cobro. De la misma forma que el seguimiento de un procedimiento por un delito de alzamiento de bienes o insolvencia punible no tiene por qué constituir un obstáculo para que el proceso civil en el que se pudo haber eludido un embargo continúe su tramitación, como tampoco la existencia de terceros partícipes ha de alterar los términos subjetivos de la deuda civil cuyo pago se elude. En el delito contra la Hacienda Pública los perfiles de la deuda tributaria eludida ya están definidos antes de la comisión del delito, por lo que este no debería alterarlos. Por tanto, la deuda tributaria no es una obligación derivada de delito, lo que no excluye que haya supuestos en que pueda surgir una responsabilidad civil nacida del mismo, pero que no afectará, ni objetiva, ni subjetivamente a la deuda tributaria, por lo que nada impide que se exija al margen del proceso penal. El falso mito de que un proceso penal es el mecanismo más eficaz para el cobro la deuda, movió primero a la jurisprudencia y luego al legislador a anudar a la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada como responsabilidad civil, a pesar de que este delito no genera “bienes” y por tanto no obliga a restituirlos o a indemnizar, lo que ha traído como consecuencia negativa que haya de esperarse al final del proceso penal para conseguir el pago, produciéndose a la par una cierta alteración de la deuda tributaria, que de ser una obligación legal regida por las normas tributarias, con sus propios plazos de caducidad o prescripción y unas personas responsables, pasaba a convertirse en responsabilidad civil *ex delicto* con otros plazos de prescripción y otros responsables que desplazan a los reales. Planteamiento de equiparación que primero se impuso en la jurisprudencia y que luego tuvo plasmación legal expresa, primero a través de la Disposición Adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y más adelante a través de la reforma introducida en el art. 305 CP a través de la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, que paso a contemplarlo en su número 5 (actual N° 7) al señalar que “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 ...”.

Disfunciones que han llevado a que ahora se sostenga que no estamos ante un problema de responsabilidad civil derivada del delito, sino de ejecución en el proceso penal de una deuda tributaria, ya que esta no puede transformarse al someterla al régimen de los art. 109 y siguientes del Código Penal, lo que avala la reforma comentada que, particularmente en el art. 305.6, diferencia entre el obligado tributario y el autor del delito; y habla de satisfacer la deuda tributaria y no la obligación civil nacida de delito, dando por supuesto que cuando el autor del delito no coincide con el obligado tributario a aquél no se le podrá exigir el pago de la deuda.

### **3.- Suspensión de la ejecución de la deuda tributaria.**

Como he señalado más arriba, con el fin de no colocar al investigado por la eventual comisión de un delito contra la Hacienda Pública en mejor posición que a un mero infractor, o incluso que a un deudor ordinario, el art. 305, 5 CP previene que la incoación de una causa penal, no impide la ejecución de la deuda liquidada por la Administración Tributaria, cuyo impago u ocultación por parte del obligado, ha motivado la incoación de la causa en su contra. Esa ejecución de la deuda le corresponde de forma directa a la Administración Tributaria que la llevara a cabo con arreglo a las normas que le son propias. Sin embargo, acorde al hecho de que en cualquier caso la jurisdicción penal es preferente, el Juez encargado de la investigación tiene la posibilidad de acordar la suspensión de la misma, previa prestación de la correspondiente garantía que asegure su ejecución final, salvo que excepcionalmente se entienda que existen meritos para adoptar otra decisión. Contemplándose en el art. 621 bis LECr el trámite a través del cual se va a acordar esa suspensión:

- Solicitud: Cabe que esa suspensión se acuerde tanto de oficio, como a petición de parte, tal como de forma expresa se encarga de precisar el propio precepto, conclusión a la que podría haberse llegado pese a una eventual omisión de esta precisión, dado que la jurisdicción penal es preferente y acorde a ese hecho la decisión del juez es discrecional, pudiendo si así lo estima pertinente limitar o exonerar de la prestación de la correspondiente garantía, por lo que en esta medida entiendo que también podría acordar directamente de oficio esa suspensión si considera que también concurren circunstancias que lo justifiquen. A pesar de lo cual no puede dejar de mencionarse que por la propia colaboración activa que exige del deudor, lo ordinario será que se acuerde a petición de parte, y lo excepcional que se haga de oficio. Debe tenerse en cuenta que la incoación de este tipo de procedimientos aparece precedida de una cierta actividad inspectora por parte de la Hacienda Pública que delimita la cuestión, y aun cuando la veracidad y exactitud de esa deuda no esta exenta de prueba, ni goza a su favor de ningún

tipo presunción de corrección, no por ello deja de constituir un sólido principio de prueba que aporta una racional sospecha de criminalidad.

- Tramitación: efectuada la petición, como única tramitación el precepto previene la concesión de un traslado al Ministerio Fiscal y a la Administración perjudicada con objeto de que en el término de 10 días se pronuncien sobre la eventual suspensión, así como el alcance de la garantía que a su juicio resulta procedente solicitar.

- Resolución: Una vez evacuado el anterior tramite, o vencidos los diez días concedidos a tales efectos, el juez en el término de 10 días deberá resolver si accede o no a la suspensión, debiendo en su caso fijar la correspondiente garantía y el plazo dentro del cual deberá ser prestada, que en ningún caso podrá ser superior a dos meses. Esa garantía deberá cubrir no solo el importe de la deuda tributaria, sino también los eventuales intereses y recargos a que pudiera dar lugar el retraso en la ejecución, para lo cual será esencial la colaboración de la Administración Tributaria, al ser quien de mejor manera puede contribuir a su determinación.

- Ejecución: Para que pueda ejecutarse la resolución por la que se acuerda la suspensión es esencial la prestación de la garantía fijada, hasta el extremo que el hecho de que trascurra el término fijado sin prestarla determina que de forma automática quede sin efecto lo acordado, siguiendo la ejecución su trámite ordinario. A lo que hemos de añadir que esta resolución exclusivamente afectara al deudor investigado respecto del que se haya acordado, no impidiendo la liquidación de la deuda respecto de aquellas otras personas que también puedan resultar obligados.

- Supuesto excepcional: en caso de concurrir circunstancias especiales que lo puedan justificar, el juez podrá exonerar de forma total o parcial al deudor de su obligación de prestar esta garantía, lo que entiendo, visto que lo ordinario es la ejecución y lo excepcional la suspensión bajo garantía, suprimir o limitar esta supondría una excepción sobreañadida, que solo razones suficientemente caracterizadas, perfectamente individualizadas y acreditadas lo pueden justificar, si de ellas puede afirmarse que de liquidarse esa deuda le seguiría un perjuicio irreparable al deudor.

- Recurso: contra esta decisión, tanto en lo que se refiere a la suspensión en si misma, como a la garantía fijada, cabe interponer recurso de apelación, que será admitido en un solo efecto, no impidiendo por tanto su ejecución.

#### 4.- Efectos de la suspensión respecto de las medidas ya acordadas.

Como ya se ha señalado, el auto por el que se acuerda la suspensión de la deuda no surtirá efectos hasta que no se haya prestado la correspondiente garantía, momento a partir del cual estos se retrotraerán a la fecha en que se hubiera solicitado la suspensión. Por tanto, si antes de que se haya dictado ese auto, o paralelamente, la Administración Tributaria ha seguido los tramites oportunos en orden a la satisfacción de la deuda, lo que puede haber determinado que se hayan adoptado una serie de medidas de ejecución (embargos, retención de bienes, etc.), surge la duda del destino que haya de tener posteriormente lo obtenido a través de ese apremio, ya que no podemos olvidar que si se ha acordado esta suspensión es porque previamente se ha garantizado el importe de la deuda con sus correspondientes intereses y recargos, por los que estas medidas de ejecución carecerían ya de sentido. Aspecto que se encarga de regular el art. 62I ter LECR:

A) En primer término, podemos entender que los embargos que se hayan podido practicar, una vez prestada la correspondiente garantía se levantarán, manteniéndose hasta que efectivamente se preste esta y consecuentemente comience el auto a desplegar sus efectos.

B) En segundo término, estos embargos y demás medidas de ejecución pueden a instancias del Ministerio Fiscal o de la Administración Tributaria pasar a constituir la garantía exigible, si se entiende que aseguran de una mejor manera la ejecución de la deuda, en cuyo caso naturalmente se mantendrán.

C) En tercer lugar, en lo referente a los pagos a cuenta que se hayan podido realizar, el precepto se ocupa de regular su destino en el caso de que se haya exonerado al deudor de prestar la correspondiente garantía, en cuyo caso previene que se mantendrán, sin que le afecte el periodo de retroacción del auto, es decir el que media entre la solicitud y el momento en que se acuerda la suspensión. Lo que nos lleva a pensar, interpretando el precepto a sensu contrario, que cuando no se haya producido esa exoneración los pagos producidos dentro del periodo de retroacción, en principio, quedaran sin efecto, debiendo en cualquier caso matizarse esta afirmación, ya que en ultima instancia su suerte dependerá del contenido del auto, o mejor dicho de los limites que este haya determinado.

Por tanto, observamos que puede darse el caso de que a pesar de haberse acordado la suspensión se mantengan los bienes embargados durante el periodo en que la ejecución de la deuda se inicio, eventualidad ante la que el precepto ordena de forma terminante que no pueda procederse a su realización hasta que la liquidación de la deuda, tras la correspondiente sentencia, adquiera firmeza. Estableciendo sin embargo una serie de excepciones en que el juez podrá acceder a esa venta, así concretamente cabra: caso de ser bienes perecederos; en caso de

abandono; si los gastos de conversación son superiores al valor del bien; si puede derivarse un riesgo para la salud o seguridad pública; eventual depreciación por el transcurso del tiempo. El importe de la venta naturalmente hemos de entender que quedara igualmente sometido a la resultancia del proceso, pasando a sustituir al bien embargado en su momento. De esta relación el precepto excluye aquellos bienes embargados que a la par sean piezas de convicción, salvo que se trate de bienes perecederos o cuya conservación sea excesivamente costosa.

Por último, este precepto previene que las decisiones en orden a la suspensión y a la naturaleza e importe de la garantía podrán ser modificadas o revocadas en caso de que varíen las circunstancias en base a las cuales fueron acordadas. Lo que por otro lado es habitual en este tipo de medidas cautelares y de hecho entiendo que, por ello, aun cuando no se hubiera hecho esta previsión, por la propia naturaleza de la resolución igualmente podría hacerse. Llamando la atención su disposición sistemática, ya que quizá hubiera sido más correcto, en vez de contemplarlo en el art. 621 ter, fundamentalmente referido a la subsistencia de los embargos acordados antes de la suspensión, incluirlo en el art. 621 bis, que precisamente aborda la decisión y condiciones de la suspensión.

## VI. INTERESES DE DEMORA Y MORA PROCESAL

Realmente hoy la cuestión relativa a si la condena penal ha de incluir los intereses de demora es una cuestión perfectamente resuelta por nuestra legislación, ya que de un lado, el art. 58 LGT incluye dentro del concepto de deuda tributaria, al margen del principal: el interés de demora; los recargos por declaración extemporánea; los recargos del período ejecutivo, y; los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, y de otro lado el art. 305.7º CP alude expresamente a que la responsabilidad civil incluirá la deuda tributaria no liquidada por la administración, dentro de la que expresamente señala que se incluirán estos intereses.

Sin embargo, se ha llegado a plantear hasta que punto ello no implica una doble sanción, ya que tras el procedimiento penal se le ha impuesto al sujeto la pena correspondiente por lo que imponerle a la par esos intereses reformados, que por el recargo que suponen podríamos entender poseen un carácter punitivo, nos podríamos plantear hasta que punto no determina una punición excesiva. Sin olvidar que en cualquier caso la cantidad vendrá reforzada por los intereses moratorios procesales que contempla el art. 576 LECv<sup>9</sup> y que en cualquier caso serían de aplicación general.

---

9 Ley de Enjuiciamiento Civil.

Criterio que incluso ha llegado a mantener nuestro Tribunal Supremo, por ejemplo en la STS 30 abril 2003<sup>10</sup>, que sostiene que en la medida que según nuestra legislación tributaria el interés de demora es equivalente al interés legal del dinero incrementado con un importante recargo del 25%. A lo que se une que a pesar de que lo determinante para la apreciación del delito es el importe de la cuota defraudada, va a resultar a la vista de los recargos que impone el art. 58 LGT, que la deuda tributaria siempre va a ser siempre superior a aquella. Lo que hace que se le atribuya a estos recargos y más concretamente a ese interés de demora un carácter puramente sancionador, inadmisibles por el principio de *non bis in idem*, que impediría que una sanción administrativa se superponga a la sanción penal. Por lo que si consideramos que la responsabilidad civil *ex delicto* (arts. 109 y ss. CP) abarca los daños y perjuicios causados por la ejecución del delito, debemos deducir que el interés que debe ser impuesto es estrictamente el legal del dinero no ingresado desde el día que concluyó el plazo de declaración del tributo, al ser ese el perjuicio adicional que se le causa a la Administración por la ejecución del delito.

Criterio respecto al que nuestro Tribunal Supremo ha tenido una cierta vacilación, ya que por ejemplo la STS 26 diciembre 2001<sup>11</sup>, pese a ser anterior a la antes comentada sigue un criterio diverso y entiende que deben incluirse los cuestionados intereses. Sin embargo, actualmente hemos de entender superada la cuestión existiendo un criterio firme favorable a la incorporación de esos intereses de demora.

A este respecto resulta interesante la STS 12 diciembre 2018<sup>12</sup>, que considera que este debate es una cuestión que legalmente ya está resuelta, señalando que habiéndose considerado siempre el delito fiscal como una norma penal parcialmente en blanco, que debe necesariamente complementarse por la normativa tributaria, es lógico que ello afecte también a la determinación del importe que el defraudador debe abonar desde el vencimiento de la deuda tributaria. Por lo que en esta medida siendo una cantidad que según su concepto se le va a exigir “a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”(art. 26 LGT). No resulta razonable colocar en mejor posición a quien en definitiva es un delincuente fiscal, frente a un obligado tributario ordinario

10 STS, núm. 539/2003, de 30 de abril de 2003 (CENDOJ-ROJ: STS 2957/2003-ECLI:ES:TS:2003:2957).

11 STS, núm. 2476/2001, de 26 de diciembre de 2001 (CENDOJ-ROJ: STS 10342/2001-ECLI:ES:TS:2001:10342).

12 STS núm. 632/2018, de 12 de diciembre de 2018 (CENDOJ-ROJ: STS 4176/2018-ECLI:ES:TS:2018:4176).

que ha podido cometer una pequeña irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

A lo que añade haciendo alusión a esa relativa vacilación jurisprudencial, que hoy en día es un criterio consolidado entender que deben ser incluidos los comentados intereses, citando en apoyo de esa afirmación diversas resoluciones que así lo consideran (STS 24 octubre 2013; 25 junio 2010; 8 abril 2008<sup>13</sup>). Reconocimiento que incluso lleva a la comentada resolución a hacer un interesante estudio sobre el carácter irretroactivo de un cambio jurisprudencial.

Añadiendo que igualmente hoy es una visión totalmente superada el entender que estos intereses poseen un carácter netamente sancionador; habiendo pasado a entenderse tanto en el ámbito contencioso administrativo, como por nuestro propio Tribunal Constitucional (STC 26 abril 1990<sup>14</sup>) como meramente reparadores del perjuicio ocasionado por el retraso en el pago.

Cuestión diferente es la relativa a los intereses moratorios procesales, es decir los contemplados con carácter general por el art. 576.I LECv que en modo alguno quedan excluidos por el juego de los intereses de demora. Debemos tener en cuenta que se trata de unos intereses que vienen impuestos por una disposición legal expresa, poseyendo un estricto carácter procesal, que vienen justificados por la dilación en el cumplimiento del mandato judicial, de tal manera que por así preverlo la norma se devengarán desde el momento en que se dicte sentencia en primera instancia, determinando que nazcan sin necesidad de una previa petición de parte.

13 STS núm. 832/2013, de 24 de octubre de 2013 (CENDOJ- ROJ: STS 5811/2013-ECLI:ES:TS:2013:5811). STS, núm. 606/2010, de 25 de junio de 2010 (CENDOJ-ROJ: STS 3873/2010-ECLI:ES:TS:2010:3873). Principio del formulario  
Final del formulario  
STS, núm. 163/2008, de 8 de abril de 2008 (CENDOJ-ROJ: STS 1336/2008-ECLI:ES:TS:2008:1336)

14 STC núm. 76/1990, 26 de abril 1990 (CENDOJ - ROJ: STC 76/1990 - ECLI:ES:TC:1990:76).

