

CONSIDERAÇÕES SOBRE A RESPONSABILIDADE CIVIL POR DELITO FISCAL NO DIREITO ESPANHOL^{*,**}

José Alberto Sanz Díaz-Palacios^{***}

Resumo: Na Espanha, há previsão normativa que quando se comete um delito fiscal, a dívida tributária deve ser exigida a título de responsabilidade civil. O presente artigo destaca a existência de argumentos jurídicos contrários à tese da responsabilidade civil por delito fiscal. Além disso, cabe denunciar a dualidade de prazos de prescrição tributária e penal como elemento perturbador do sistema tributário espanhol, pois permite exigir via responsabilidade civil “ex delicto” uma dívida tributária já prescrita.

Palavras-chave: Responsabilidade civil. Delito fiscal. Direito espanhol.

Abstract: In Spain, there is a legal norm stating that when a fiscal offence is committed, the fiscal debt must be demanded on the ground of civil liability. The present article underlines the existence of legal arguments contrary to the thesis of civil liability for fiscal offences. Moreover, the duality of tax and criminal prescriptive periods will be denounced as a disturbing element of the Spanish tax system, for it allows an already prescribed tax debt to be demanded through the way of civil liability for fiscal offences.

Keywords: Civil liability. Fiscal offence. Spanish law.

* Artigo traduzido para o português por Ana Paula Basso.

** Estas páginas retratam alguns aspectos da monografia do mesmo autor intitulada **Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal**, tal e como se adotam nessa obra, publicada na Espanha pela editorial Atelier (Barcelona, 2009).

*** Professor Contratado Doutor de Direito Financeiro e Tributário da Universidad de Castilla-La Mancha (Espanha). Membro do Centro Internacional de Estudios Fiscales: www.uclm.es/cief.

1 Introdução

Antes da reforma operada pela Lei Geral Tributária de 2003, a conjuntura normativa propiciou o debate doutrinário sobre a paralisação ou não das atuações de comprovação e investigação ante a presunção de um delito fiscal¹. Atualmente a questão ainda não estaria resolvida; as medidas adotadas pelo legislador de 2003 são suscetíveis de crítica².

A continuação do procedimento para determinar, em suma, a dívida tributária do contribuinte não seria possível, considerando a determinação jurisdicional dessa dívida no processo penal. Pareceria, em princípio, carente de sentido prosseguir a tramitação de dito procedimento, posto que o resultado do mesmo viesse dado em forma de responsabilidade civil “ex delito”. Estabelece a disposição adicional

¹ Entretanto, Merino Sáenz (2000) destaca: “será normalmente en el procedimiento sancionador [...] donde se aprecie la existencia del ánimo de defraudar que integra el elemento subjetivo del tipo”. Posto que o procedimento inspetor houvesse já terminado, este autor acrescenta que as “eventuales liquidaciones” praticadas “serían válidas si bien sujetas a revisión como consecuencia de la declaración de hechos probados” da sentença penal (MERINO SÁENZ, L., *La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal*, AA.VV., **Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el Delito Fiscal**, Foro de Abogados Tributarios com a colaboração de *Gaceta Fiscal*, s/1, 2000, p. 22). Tenhamos presente o Real Decreto 2063/2004, de 15 de outubro, pelo que se aprova o Regulamento geral do regime sancionador tributário; estabelece em seu artigo 32.2 que, quando a Administração aprecia um possível delito fiscal “durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, [...] se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial”.

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

10ª da Lei Geral Tributária parágrafo 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”. Continuam os demais parágrafos desta mesma disposição adicional: “2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida./ 3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria³. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará se 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 encomendadas”.

Nesse contexto, não podemos nos esquecer da dualidade de prazos de prescrição tributária e penal, de quatro anos no primeiro caso e de cinco anos relativo ao delito fiscal. Ocorre que a diferença de prazos “prejudicaria” à Administração naquelas hipóteses em que, não havendo prescrito o delito de defraudação de que se trata, fosse já impossível exigir o ingresso da dívida tributária, por haver transcorrido o prazo de quatro anos. Em síntese, a Lei Geral Tributária de 2003 teria “resolvido” o problema suscitado à raiz da reforma de 1998, permitindo, a título de responsabilidade civil derivada do delito, exigir a dívida tributária que tivesse já prescrito administrativamente.

Este trabalho ressalta que essas questões afetariam princípios jurídicos tão relevantes como são o da segurança jurídica ou o da capacidade contributiva; aí o interesse do nosso estudo em matéria procedimental, pelo que respeita as garantias dos contribuintes.

³ Segundo o artigo 125 do Código Penal, “cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el juez o tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su prudente arbitrio y en atención a las necesidades del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el período e importe de los plazos”. Vid. também, sobre o caso, o artigo 128.3 do Real Decreto 939/2005, de 29 de julho, pelo que se aprova o Regulamento geral de arrecadação.

2 Argumentos a favor e contra a exigência da dívida tributária a título de responsabilidade civil por delito fiscal

Um setor da doutrina tributária rechaça a teoria da responsabilidade civil no que diz respeito ao delito⁴. Não é este, em compensação, o critério jurisdicional. Ainda que determinados pronunciamentos judiciais tenham se manifestado contra a tese da responsabilidade civil, o certo é que a doutrina jurisprudencial é favorável a ela. Em relação aos determinados pronunciamentos a que aludimos, basicamente remetemos o leitor às Sentenças da Audiência Provincial de Barcelona de 25 de julho e 26 de setembro de 1988, sendo que, posteriormente, esse órgão judicial muda sua postura, tornando-a favorável ao critério da responsabilidade civil “ex delicto”⁵.

Um dos argumentos que tradicionalmente vem sendo empregado pela doutrina contra a responsabilidade civil por delito fiscal é que nos encontramos ante uma obrigação que não nasce de tal delito (sua gênese é anterior) e não procederia, portanto, exigir a dívida tributária a título de tal responsabilidade⁶; nas palavras de Falcón y

⁴ Ramírez Gómez destaca em 2000 o caráter majoritário de dito setor doutrinal – RAMÍREZ GÓMEZ, S., **El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)**, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 166–. Pérez Royo afirma em 1998 que se trataria singularmente de autores tributaristas: “entre los penalistas la opinión no es la misma” (PÉREZ ROYO, F., El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación. **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 100, 1998, p. 588). Geralmente, os quem entendem “que la cuantía defraudada no es un elemento del tipo sino una condición objetiva de punibilidad consideran la improcedencia de la responsabilidad civil” (APARICIO PÉREZ, A., La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública, **Revista de Información Fiscal**, nº 37, 2000, p. 20).

⁵ RAMÍREZ GÓMEZ, S., **El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)**, op. cit. nota nº 376, p. 166. José Aparicio Pérez afirma em 1997 que a jurisprudência contrária à ação de responsabilidade civil se circunscreve a dez pronunciamentos, que reproduzem o argumento utilizado pelas duas sentenças da Audiência Provincial de Barcelona de 1988 (Vid. APARICIO PÉREZ, J., **El delito fiscal a través de la jurisprudencia**, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 374 e 377).

⁶ No que atine a esta corrente doutrinal, cabe citar os seguintes trabalhos: AGULLÓ AGÜERO, A., La responsabilidad civil derivada del delito, COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), **Comentarios a la Legislación Penal**, tomo III, EDERSA, Madrid, 1984 (vid, p. 383-385, 389); MUÑOZ MERINO, A. M., **El delito de contrabando**, Aranzadi, Pamplona, 1992 (Vid, p. 562); SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., em COBO DEL ROSAL, M.

Tella, a obrigação defraudada “es previa al delito, y no surge de éste”⁷. Não obstante, não vem sendo este o critério do Tribunal Supremo; assim, em Sentença de 5 de dezembro de 2002, estabelece que (Fundamento de Derecho 2.º): “[...] la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, como sostiene el recurrente, sino del delito mismo, por lo que se ha afirmado que “forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículos 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o quantum del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria” (STS nº 1940/2000, de 18 de dezembro)”⁸. (Entretanto, com a Sentença 737/2006, de 20 de junho, dito órgão jurisdicional se afastaria da ideia de unidade de título, pois declara “subsistente la facultad de la Administración tributaria de fijar y, en su caso, proceder a ejecutar la deuda tributaria que pueda ser procedente en virtud de [...] deducciones de gastos que, no siendo delictivas, puedan ser improcedentes, y no ajustadas a la legislación tributaria”⁹.)

No entanto, argumento também contrário à responsabilidade civil “ex delicto” vem-se invocando, com isso, o caráter mais amplo do conceito de “dívida tributária” frente à noção de “cota defraudada”, pelo qual seria mais adequado que a liquidação fosse realizada pela Fazenda Pública. Este argumento não teria por que excluir as atividades de quantificação do órgão jurisdicional penal, relativas ao importe da defraudação, senão que incidiria no diferente alcance de ambos os

(Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), **Comentarios a la Legislación Penal**, tomo XVIII, EDERSA, Madrid, 1997, (Vid, p. 130).

⁷ FALCÓN Y TELLA, R., La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria, **Quincena Fiscal**, nº 5, 2004, p. 5.

⁸ Vid. também Sentença do Tribunal Supremo de 2 de junho de 2005.

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

conceitos, “dívida tributária” e “cota defraudada”¹⁰. A liquidação em vía administrativa da dívida tributária “permitiría exigir cantidades adicionales; por ejemplo, sobre la base de presunciones, que en cambio resultan incompatibles con los principios penales”¹¹; e permitiría salvar o obstáculo que comporta a falta de especialização do juiz penal em matéria de liquidação tributária, pois “¿qué fundamento podría existir para vetar al órgano especializado el análisis de la situación tributaria, y permitir, em cambio que dicho estudio lo lleve a cabo el órgano lego en la materia?”. Tem-se respondido que “desde luego, ninguno”¹².

Em matéria de quantificação, tem-se justificado “que la delimitación entre la infracción administrativa y el delito fiscal se

¹⁰ Não colocaria objeções a esse diferente alcance conceitual ao que aludimos a situação que desenha Muñoz Baños em 1996: “Parece [...] claro que es la Autoridad Judicial quien en un primer estadio determina la cuantía defraudada al admitir una querrela e iniciar un procedimiento, aunque, eso sí, pueda solicitar documentación y auxilio a la Inspección./ Cuando el procedimiento se inicia por actuación administrativa de oficio tampoco es la Administración tributaria quien fija la cuantía, porque lo único a que está obligada es a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente cuando estime indicios de delito fiscal [...]./ Indudablemente en la fase final, cuando se dicta sentencia, vuelve de nuevo a ser la Autoridad Judicial quien en la misma fija el importe de la cuantía defraudada. Por todo ello, es obvio que tal cuantía la debe establecer la Autoridad Judicial y no la Administración, o más concretamente, la Inspección tributaria que, en contra de lo que muchos creen, no hace tal cuantificación sino que se limita a colaborar con el juez para su determinación y sólo cuando éste se lo requiera” (MUÑOZ BAÑOS, C., **Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública**, EDERSA, Madrid, 1996, p. 369-370). Atualmente, o artigo 32 do Regulamento geral do regime sancionador tributário contempla a apreciação de indícios de delito antes e depois da proposta de liquidação, e durante a tramitação do procedimento sancionador.

¹¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ”, **Quincena Fiscal**, n° 11, 1998, p. 8. Não se deve esquecer, sem embargo, que a jurisprudência admite a legitimidade constitucional da prova indiciária. Recordemos que há de se diferenciar entre presunções e indícios.

¹² SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., “Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho”, **Actualidad Penal**, 2002-1, mar. 237 X. Falcón y Tella, por sua vez, tem denunciado a “ciega y sorprendente aceptación por el juez penal de la deuda tributaria fijada por el «perito», que normalmente resulta ser el actuario”. Adverte este autor, ademais, no tocante à intervenção de peritos, que a determinação da dívida não é uma questão de fato, senão de Direito. Vid. Falcón y Tella, R., “Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ”, op. cit., p. 8-9.

realice única y exclusivamente en función de la cuantía defraudada” (pois “el Derecho Penal que no es sino una solución de “última ratio” debe ser reservado solo para aquellas conductas que lesionen gravemente aquellos bienes jurídicos más importantes”), y lo cierto es que cabría argumentar, sobre esa base, en contra del criterio de la responsabilidad civil. En efecto, parece que “no es admisible en nuestro sistema que la responsabilidad civil tenga que ver con la cuantía de un daño, sino con que dicho daño exista, de que sea [sic] antijurídico y objetivamente imputable a su causante, y no exista un específico cauce para su reparación que derive de una relación “inter partes”. Si bien la cuantía del daño influirá como es lógico en la determinación de la indemnización, de la misma no puede depender la existencia o no de responsabilidad civil”. É possível concluir que, como ocorre quando estamos ante infrações tributárias, tampouco no âmbito penal caberia falar de responsabilidade civil pelo que se refere à dívida tributária¹³.

Além disso, poderia se invocar a indisponibilidade do crédito tributário¹⁴ para negar a tese da responsabilidade civil em matéria de delito fiscal; e é que, frente à dita indisponibilidade, não há que se esquecer do caráter renunciável da ação civil. Em 1987, Querol García se referia a esta questão ao assinalar que, de acordo com os princípios

¹³ COLOMA CHICOT, J.A., La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”? **Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi**, 2001, Volume VI, p. 274.

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

jurídicos reitores em matéria de responsabilidade civil, a mesma iria “unida al ilícito penal sin ninguna especialidad relativa a la normativa que rige esta materia en nuestro Ordenamiento Jurídico”, e que por isso unicamente poderiam “iniciar la acción civil el perjudicado, bien sea la Hacienda Estatal, Autonómica o Local y el Ministerio Fiscal. Éste último siempre que no exista renuncia expresa de la Hacienda perjudicada”¹⁵. Contundente se mostra García Novoa, em 2004, ao afirmar que “en relación con la Hacienda Pública, no tiene sentido [...] la posible renuncia a la ‘acción civil’ por parte de la Administración tributaria que colisionaría con la ‘indisponibilidad del crédito tributario’”¹⁶.

A regularização prevista no artigo 305.4 do Código Penal nos brinda outro argumento que levaria a rechaçar a tese da responsabilidade civil derivada do delito fiscal. Não percamos de vista que, em virtude desse artigo, ficará isento de responsabilidade penal o que regularize voluntariamente sua situação tributária¹⁷. Pois bem, no tocante ao objeto deste trabalho, podem colocar problemas as regularizações “incompletas”. Tem-se entendido que os ingressos parciais não cumpririam os requisitos da regularização e, em consequência, não determinariam a aplicação da escusa absolutória, com independência de que pudessem se valorar como circunstância atenuante. Não obstante, boa parte da doutrina tem defendido que, quando a regularização implique uma redução da dívida abaixo do limite que determina a existência do delito, dita regularização deve se entender relevante a efeitos de excluir a responsabilidade penal. Considerando o anterior, o que haveria de ocorrer se tivesse lugar uma regularização parcial que reduzisse a dívida não paga abaixo do limite quantitativo do delito fiscal?; nessa hipótese, poderíamos dizer, em

¹⁵ QUEROL GARCÍA, M^a. T., Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, **Carta Tributaria Monografías**, nº 56, 1987, p. 9. Chama a atenção também, a propósito da indisponibilidade do crédito em via de responsabilidade civil, o seguinte: “La reparación o indemnización derivada de dicha acción civil no puede superar la cuantía del perjuicio que vendrá determinado por la cuota defraudada o el beneficio fiscal obtenido, y salvo que el perjudicado solicite un importe inferior”. Vid. também MORILLO MÉNDEZ, A., **Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública**, CISS, Valencia, 2000, p. 320.

¹⁶ GARCÍA NOVOA, C., Elementos de cuantificación de la obligación tributaria, CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), **La nueva Ley General Tributaria**, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 375.

¹⁷ Sobre “voluntariedade” e “espontaneidade” no âmbito do artigo 305.4 do Código Penal, Vid. MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., **El delito fiscal**, EDESA, Madrid, 2004, p. 131 e ss.

rigor, que com o delito fiscal a dívida tributária teria se “transformado” em responsabilidade civil, mas, como consequência da regularização parcial, teria voltado a ser de novo dívida tributária? A verdade é que cabe considerar disparatada essa “transmutação” em virtude das concretas circunstâncias do caso¹⁸.

Advogaria também contra o critério da responsabilidade civil o princípio da capacidade econômica. Pensemos nas hipóteses de responsabilidade direta do administrador social e subsidiária da entidade. Chico de la Cámara (1998) tem denunciado nesses casos um enriquecimento injusto e tem advertido que resulta pouco prático declarar a pessoa física responsável direto, “pues, por regla general, será la propia sociedad la que resulte más solvente para hacer frente a las deudas tributarias no ingresadas”; segundo Chico De La Cámara, “si desde un punto de vista ontológico el ilícito administrativo no es sustancialmente diverso del ilícito criminal, la responsabilidad derivada del delito no tendría necesariamente que regularse de distinta forma a la ya prevista para las infracciones tributarias”¹⁹.

Argumenta-se também a favor da exigência da dívida tributária a título de responsabilidade civil por delito fiscal²⁰. No marco dessa

¹⁸ COLOMA CHICOT, J.A., La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?, op. cit, p. 274.

¹⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P., El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo, **Quincena Fiscal**, nº 11, 1998, p. 21-22. Em 2001, Coloma Chicot propõe “la propia aplicación en el proceso penal de las normas fiscales sobre imputación de responsabilidades por participación en acto ilícito, de tal modo que sin mezclar instituciones, y en base a la atribución de competencia incidental, se pueda ejecutar sin más la deuda tributaria en el proceso penal” (vid. COLOMA CHICOT, J.A., La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?, op. cit., p. 280-282). Este mesmo autor afirma em 2006 que “las normas que deberían aplicarse para determinar las personas responsables del pago [...] son las relativas a la responsabilidad tributaria por participación en infracción, y no las normas sobre responsabilidad civil derivada del delito del CP” (COLOMA CHICOT, J.A., La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria, **La Ley**, 5, 2006, p. 1500).

²⁰ Entre os partidários dessa postura, cita-se M.^a Teresa Querol García, José Aparicio Pérez ou Pablo Chico De La Cámara (menciona estes três autores, neste sentido, COLOMA CHICOT, J.A., La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delicto”?, op. cit., p. 272). Também a favor SOTO

concepção, o órgão jurisdicional penal determinará o importe da cota defraudada e dos juros de mora, importe que se exigiria posteriormente do responsável para reparar o dano ocasionado por seu delito. Alega-se a respeito da paralisação do procedimento administrativo prevista no artigo 180.1 da Lei Geral Tributária, ou que a eventual quantificação da dívida em sede administrativa teria “el relativo valor que se otorga a cada una de las pruebas realizadas en el juicio oral”, e por isso tem de se submeter ao que resulte do conjunto das diligências de prova praticadas²¹.

Tem-se dito que não existem diferenças qualitativas essenciais com relação à execução de dívidas de direito público a título de responsabilidade civil “ex delicto”, ou na tramitação do processo contencioso-administrativo sobre controvérsias cuja quantia não situa no âmbito da infração de defraudação²². Entretanto, a nosso juízo, convém não perder de vista ao menos dois aspectos importantes: 1) a dívida tributária exigida a título de responsabilidade civil pode se ver limitada pelas regras probatórias do processo penal (assim, as presunções previstas na normativa tributária vulnerariam o artigo 24 da Constituição Espanhola, ao inverter o ônus da prova)²³; e 2) a dívida exigida como responsabilidade civil pode alterar a posição jurídica dos

NIETO, F., Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal, **La Ley**, 6, 2002 (vid, p. 1747).

²¹ **Manual de Delitos contra la Hacienda Pública**, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 462 e ss. Nas palavras de Bacigalupo Zapater, a “vinculación de la justicia penal al cálculo de la deuda fiscal por parte de la Administración importaría, en la práctica, una renuncia al control judicial de la misma en esta materia y, por lo tanto, sería contraria al artículo 106.1 CE, que establece que los Tribunales controlan [...] la legalidad de la actuación administrativa” (Cf. BACIGALUPO ZAPATER, E., El nuevo delito fiscal, **Dirección y Progreso**, nº 146, 1996, p. 55-56).

²² **Manual de Delitos contra la Hacienda Pública**, p. 486.

²³ PÉREZ ROYO, F., El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación, op. cit., p. 588-589. Contudo, a jurisprudência admite a legitimidade constitucional da prova indiciária (Pérez Royo aborda também esta questão no citado trabalho). Sublinhamos que se requer a existência de uma pluralidade de indícios (exceto naqueles casos nos que um único indício goze de grande importância probatória), estes exigem prova direta, devem ser concomitantes ao fato que se pretende provar, assim como também compatíveis entre eles (quando concorrem vários). Não temos de confundir, portanto, presunções e indícios (também se fala de presunções legais, e de presunções simples ou de fato, respectivamente; nós utilizamos o termo «presunções» no sentido de presunções legais).

obrigados tributários (pensemos em delitos fiscais dentro do âmbito societário).

A favor da execução administrativa da responsabilidade civil determinada em via penal, afirma-se que esta potencia a eficácia de arrecadação da dívida; e é que, em numerosas ocasiões, a execução judicial não teria como resultado a íntegra reparação do dano produzido pelo delito: “la lentitud en la investigación patrimonial de bienes – ocasionada por diferentes motivos [entre ellos la sobrecarga de trabajo de los órganos jurisdiccionales competentes]– muchas veces genera oportunidades, a favor del ya condenado, para la realización de alzamientos posteriores”. A Administração tributária contaria com meios mais poderosos e eficazes e atuaria com maior celeridade e flexibilidade na investigação, apreensão e realização patrimonial, através do procedimento de execução²⁴. Caberia falar de “vantagens evidentes” do sistema tanto para “facilitar as possibilidades de cobrança”, como para “liberar” de trabalho os órgãos jurisdicionais no tocante a este tipo de execuções, de elevada quantia²⁵.

Quando, nos finais dos anos oitenta, Martínez Izquierdo ressalta que, das três sentenças ditadas até então no âmbito que nos ocupa, duas se dirigem pela via da responsabilidade civil (a Sentença da Audiência Provincial de Logronho de 24 de março de 1988 e a Sentença da Audiência Provincial de Valência de 16 de setembro de 1988), dito autor aponta como vantagens do exercício de ação civil “la posibilidad de garantizar el pago de la deuda tributaria desde el comienzo del proceso penal”, assim como “la mayor coherencia con los esquemas habituales” de dito processo, “y con el habitual proceder de las partes a lo largo de la litis”²⁶. Contudo, não esqueçamos que,

²⁴ **Manual de Delitos contra la Hacienda Pública**, op. cit., p. 485-486. Entretanto, esta mesma ideia poderia nos levar a questionar a justificativa da própria responsabilidade civil derivada do delito fiscal; não esqueçamos que, como afirma García Novoa, “la Administración no es un perjudicado normal, y que dispone de todo el aparato coactivo para cobrar una deuda que deriva de la ley y no de la comisión del delito fiscal.” (GARCÍA NOVOA, C., Elementos de cuantificación de la obligación tributaria, op. cit., p. 376).

²⁵ AA.VV., **Guía de la Ley General Tributaria**, CISS, Valencia, 2004, p. 561. De vantagens falam também Susana Aníbarro Pérez e Begoña Sesma Sánchez em AA.VV., **Estudios de la Ley General Tributaria**, Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 1001-1002, assim como em CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), **Los nuevos reglamentos tributarios**, Thomson-Civitas, Pamplona, 2006, p. 387-388.

²⁶ MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., **El Delito Fiscal (con Legislación y Jurisprudencia)**, Rialp, Madrid, 1989, p. 87-88. Este autor assinala vantagens e inconvenientes relativos ao exercício da ação civil; enquanto a estes últimos,

segundo o artigo 81, parágrafo 7, da Lei Geral Tributária de 2003, a Administración “podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse./ Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que éste último adopte la decisión procedente”.²⁷

Se (apesar do que aqui foi argumentado em contrário) se admite o critério da responsabilidade civil derivada do delito fiscal, parece que não estaria viciada de inconstitucionalidade que se encomendasse à Administração tributária a execução daquela. As dúvidas se têm colocado à luz do artigo 117 de nossa Carta Magna, segundo o qual corresponde a juízes e tribunais julgar e fazer executar o julgado.

Pois bem, esse poder concreto de ajuizamento e execução não teria sido substancialmente alterado pela medida, na proporção que dita faculdade continuaria correspondendo ao órgão jurisdicional “de manera escrupulosamente respetuosa con la Constitución”. Estabelece a disposição adicional 10.^a da Lei Geral Tributária que, uma vez “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”, e que “en la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida”. Mas a Administração seria uma “simple vicaria, mandataria, por ministerio de la Ley, para la realización de los actos materiales precisos”. Diz-se que “es el juez competente para la ejecución el que ‘ordena’ – no solicita – a la Administración la ejecución de la sentencia condenatoria”, de modo que se haveria atribuído à Administração tributária um “simple papel de ejecución vicaria”, em todo caso “bajo la tutela y el control judicial”²⁸. Em outros termos: não haveria razão para “negar la posibilidad de que corresponda a la Administración la exacción forzosa de la deuda tributaria por la vía del procedimiento administrativo de apremio, sin perjuicio del oportuno

sublinhamos a essencial desnaturalização da dívida tributária, “que se considera como objeto de una reparación o indemnización”.

²⁷ Vid. a crítica de GARCÍA NOVOA, C., Elementos de cuantificación de la obligación tributaria, op. cit., p. 374 e ss.

²⁸ **Manual de delitos contra la Hacienda Pública**, op. cit., p. 486, 488-489.

control por parte del juez sentenciador”²⁹. Daí o disposto no parágrafo 4 da disposição adicional 10^a: “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”³⁰.

O Tribunal Constitucional tem admitido o mecanismo de execução administrativa de resoluções jurisdicionais, e isso não como atribuição de uma faculdade, senão no tanto de concreção do dever de cumprir o disposto por resoluções judiciais firmes, para o qual julgados e tribunais podem requerer a colaboração dos entes públicos. Não esqueçamos que, segundo o artigo 118 da Constituição, “es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los jueces y tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto”³¹. Além disso, considerando o papel da Administração penitenciária, resulta evidente que a faculdade de fazer executar o julgado não implica que os órgãos

²⁹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, **La Ley**, 1, 2004, p. 1580. Entretanto, a execução administrativa de resoluções deve respeitar certos limites. Assim como, recorda-nos Hinojosa Martínez no relativo a imóveis sobre os que pudessem recair a atividade executiva da Administração, não cabe obviar a autorização judicial de entrada em domicílios (HINOJOSA MARTÍNEZ, E., La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en el nueva Ley General Tributaria, **La Ley**, 4, 2004, p. 1855).

³⁰ Vid. também o artigo 128.4 do **Reglamento General de Recaudación**.

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

Vid. AA.VV., **Guía de la Ley General Tributaria**, op. cit., p. 561, com citação das Sentenças do Tribunal Constitucional 155/1985, 28/1989 e 160/1991. Vid. também GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C. (Dir.), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, **La Ley**, Madrid, 2004, p. 1033.

jurisdicionais tenham de realizar por si mesmos todas as atuações relativas à execução de sentenças. Por outro lado, tenhamos em mente que a normativa pós-constitucional tem contemplado a execução administrativa no caso das custas processuais. E mais, justificar-se-ia com maior ênfase o suposto que aqui tratamos (relativo ao delito fiscal) sobre a base de que, se bem reveste a forma de responsabilidade civil “ex delicto”, a dívida tributária não perderia por isso sua condição originária de tal dívida³².

3 A importância da Disposição Adicional 10ª da Lei 58/2003 no âmbito da prescrição tributária

Tem-se dito que a responsabilidade civil “resulta contraproducente, porque puede llevar a resultados inaceptables”; assim, em virtude de dita responsabilidade, é possível exigir o pagamento de uma dívida tributária prescrita³³. Porém, é precisamente aí onde radicaria para alguns a autêntica “vantagem” deste instituto, pois do contrário os ingressos públicos se viriam reduzidos. O certo é que o prazo de prescrição da dívida tributária é de quatro anos, enquanto o delito fiscal prescreve em cinco anos, e isso pode dar lugar a situações como a apontada (ingresso de dívidas tributárias prescritas)³⁴.

³² AA.VV., **Guía de la Ley General Tributaria**, op. cit., p. 562.

³³ GARCÍA NOVOA, C., Elementos de cuantificación de la obligación tributaria, op. cit., p. 375. GARCÍA NOVOA cita a respeito ao Tribunal Supremo em Sentencia de 6 de novembro de 2000 (vid. também Sentenças do Supremo de 2 de junho de 2005, ou de 20 de janeiro de 2006). Choclán Montalvo destaca o paradoxo de que a prescrição da dívida tributária não impede sua exigência via responsabilidade civil –“no impide la declaración de responsabilidad civil la prescripción del derecho de la Administración para exigir el cobro de la deuda”– (Sentença do Tribunal Supremo de 15 de julho de 2002: “El recurrente manifiesta su interés en señalar que lo que postula no es la prescripción o inexistencia de los delitos, sino sólo la de la acción para exigir la responsabilidad civil derivada de aquéllos”. E lemos mais adiante que não há “obstáculo para que, hallándose en curso una causa por delito, se lleve a cabo dentro de ésta la correspondiente investigación a fin de determinar el monto de lo que pudiera haberse defraudado; resultando, en caso de existir prueba de cargo sobre la producción del hecho típico, un título judicial autónomo plenamente eficaz” –Fundamento de Derecho 2.º–). Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, op. cit., p. 1579.

³⁴ LASCURÁIN SÁNCHEZ é contrário a que se “ressuscite” uma dívida já prescrita; a seu juízo se trata de que se possa fazer justiça penal, “a pesar de que

E mais, esse “paradoxo” poderia chegar a alcançar maiores proporções, pois não percamos de vista que à responsabilidade civil lhe corresponde um prazo de prescrição de quinze anos (artigo 1964 do Código Civil). Morillo Méndez cita, nesse sentido, o Julgado do Tribunal Penal nº 14 de Madri, em resolução de 6 de abril de 2000 – afirma o Julgado que “la responsabilidad civil nace del delito y por tanto el plazo de prescripción al que está sujeta es de quince años (artículos 1902 y 1964 del C. Civil)”³⁵. Coloma Chicot tem-se referido a esse outro prazo de prescrição maior (insistimos 15 anos), como pressuposto de uma reserva de ações civis por parte da Administração tributária enquanto “estratégia processual”³⁶.

Posto que, repetimos, o prazo de prescrição da dívida tributária é de quatro anos, entre as incidências do procedimento de execução poderia talvez se alegar (ainda que, no contexto atual, seguramente sem êxito) que a Administração perdeu seu direito a perceber o importe declarado na sentença penal³⁷. Para fazer valer tal pretensão, caberia pensar que, em princípio, seria preciso acudir à via administrativa de recursos e reclamações, e posteriormente (em seu caso) ao contencioso-administrativo. Mas não parece *a priori* descabido que, em tais supostos, acudisse-se diretamente ao órgão jurisdicional penal encarregado da execução. É possível se decantar pela primeira possibilidade exposta (favorável à via administrativa e contencioso-administrativa), já que no procedimento de execução, dada a sua natureza administrativa, “la competencia para entender del mismo y

por prescripción de la deuda correspondiente no pueda procederse ya a la reparación del daño causado por el delito” (LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, AA.VV., Problemas específicos de la aplicación del Código Penal, **Manuales de Formación Continuada**, 4, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 395-396).

³⁵ MORILLO MÉNDEZ, A., **Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública**, op. cit., p. 321.

³⁶ COLOMA CHICOT, J.A., **La responsabilidad civil en el delito fiscal**, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 227. Este autor cita o Tribunal Supremo, em Sentença de 3 de março de 1988 (sobre circulação do trânsito e seguros). *Vid.* também Sentença do Tribunal Supremo de 28 de novembro de 2008 (ditada em matéria de posse).

³⁷ FERREIRO LAPATZA adverte em 2004 que a disposição adicional 10ª da nova Lei Geral Tributária “volverá sin duda a plantear la posibilidad de oponer a la diligencia de embargo (artículo 170.3 LGT) la prescripción de la obligación tributaria cuando [...] no haya prescrito [...] el delito fiscal” –FERREIRO LAPATZA, J.J., **La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)**, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 319–.

resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria” (artigo 163.1 da Lei 58/2003). Como argumento favorável à via penal “direta” considera-se “la naturaleza de simple mandatario, en que se coloca la Administración, respecto de la realización de los actos materiales de ejecución”³⁸. Ao nosso juízo, cabe legitimamente estabelecer como regra (e assim tem feito o artigo 128.2 do Real Decreto 939/2005, de 29 de julho, que aprova o Regulamento Geral de Arrecadação) a seguinte: quando em relação com o procedimento de execução se discute se os atos de execução se ajustam ou não ao conteúdo da sentença, haverá de se acudir à via penal; em outro caso, procede a via administrativa e contencioso-administrativa ulterior³⁹. Posto que, segundo o artigo 173.1 da Lei Geral Tributária, o procedimento de execução conclui nos supostos em que fique extinta a dívida tributária, em via administrativa (e posteriormente em sede contencioso-administrativa, em seu caso) procederia talvez alegar que não se possa iniciar validamente dito procedimento, se a dívida já estava prescrita⁴⁰.

Tendo em conta a “distorção” aludida, a tese de Falcón y Tella requer, a nosso juízo, especial interesse, pois poderia levar a impedir que se eludisse o prazo de prescrição administrativa (segundo este

³⁸ **Manual de Delitos contra la Hacienda Pública**, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, p. 463.

³⁹ Mostra-se muito crítico com a regra do artigo 128.2 do Regulamento geral de arrecadação Zabala Rodríguez-Fornos, que denuncia inclusive possíveis conflitos jurisdicionais entre a Administração e os órgãos judiciais. Sublinhamos que, para dito autor, a Administração tem de se limitar “a tramitar el apremio, dando cuenta de sus incidentes al Juez o Tribunal [penal] para que éste emita las indicaciones o instrucciones que considere oportunas, determine su competencia para resolver en el ámbito de lo que constituye la ejecución o queda fuera de ésta, debiendo solventarse por cauces administrativos o mediante el ejercicio de otras acciones civiles o penales, y decida sobre su estimación” (vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, **Tribuna Fiscal**, nº 201, 2007, p. 20-21). Da nossa parte, entendemos que caberia advogar pela intervenção da jurisdição penal naqueles supostos que efetivamente colocassem dúvidas fundadas em relação à competência para resolver; mas pareceria desproporcional defender que, para decidir essa questão, haja de intervir em todo caso dita jurisdição.

⁴⁰ Choclán Montalvo invoca o artigo 173.1 da Lei Geral Tributária, para afirmar logo que “no es concebible que el juez penal ordene vía responsabilidad civil ex delicto –pretendidamente autónoma– realizar un ingreso indebido” (CHOCLÁN MONTALVO, J.A., Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, op. cit., p. 1579-1580).

autor, a paralisação do procedimento inspetor não procederá, salvo que a liquidação estivesse diretamente condicionada pelo processo penal). A postura de Falcón é na verdade digna de consideração; reproduzimos aqui algumas de suas considerações⁴¹:

- Cabe entender que a disposição adicional 10.^a da Lei Geral Tributária “supone un reconocimiento expreso de que el delito fiscal no supone una novación de la obligación tributaria preexistente⁴², y que por lo tanto la nueva ley supone una desautorización expresa de la doctrina sentada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo, según la cual el delito supone que la obligación tributaria “ex lege”, surgida del hecho imponible, se transforma en una obligación “ex damno” derivada del delito, constituyendo la sentencia que declara dicha responsabilidad el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria (STS 18 diciembre 2000)”.

- Cabe interpretar, em suma, que nos encontramos ante “una reserva de la acción civil, conforme a lo establecido en el artículo 109.2 del Código Penal⁴³, para ejercer la misma fuera del proceso penal, con la peculiaridad de que tal reserva se presumiría ‘ope legis’ producida (en virtud de la adicional 10.^a de la Ley General Tributaria), sin necesidad de manifestación expresa de la Administración, con la consecuencia de que la Administración seguiría disponiendo de sus facultades de autotutela tanto declarativa [...] como ejecutiva./ Es más, cabe incluso sostener que tal reserva de la acción civil resulta inexcusable no sólo por disponerlo así la disposición adicional 10.^a de la nueva Ley General Tributaria, sino por la propia naturaleza del crédito tributario, que no nace del delito fiscal, sino del hecho imponible”⁴⁴

⁴¹ FALCÓN Y TELLA, R., La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria, op. cit.

⁴² Nesse sentido também RIBES RIBES, A.. **Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria**, Iustel, Madrid, 2007, p. 179-180.

⁴³ Diz o artigo 109.2 do Código Penal: “El perjudicado podrá optar, en todo caso, por exigir la responsabilidad civil ante la jurisdicción civil”.

⁴⁴ Conforme a tese de Falcón y Tella, perderia virtualidade a proposta de *lege ferenda* formulada por José Aparicio Pérez em 1990 contra a reserva da ação civil; a juízo de Aparicio, o artigo que tipifica o delito de defraudação (o então artigo 349 do Código Penal de 1973 e na atualidade o artigo 305 do Código Penal de 1995) haveria de aludir expressamente a que, juntamente com a ação penal, fosse exercida a civil para a cobrança da cota tributária correspondente mais os juros de mora (APARICIO PÉREZ, J., La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio”, **Impuestos** - I, 1990, p. 280). Dizemos que perderia virtualidade a proposta de Aparicio Pérez, porque o legislador tributário se teria

Nós terminamos este trabalho denunciando, mais uma vez (já o fizemos em 2003⁴⁵), a dualidade de prazos de prescrição tributária e penal, na forma de elemento perturbador do nosso sistema tributário.

Referências

AGULLÓ AGÜERO, A. La responsabilidad civil derivada del delito. In: COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.). **Comentarios a la Legislación Penal**, tomo III. Madrid: EDERSA, 1984.

ANÍBARRO PÉREZ, S.; SESMA SÁNCHEZ, B. et al. **Estudios de la Ley General Tributaria**. Valladolid: Lex Nova, 2006.

APARICIO PÉREZ, A. La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública. **Revista de Información Fiscal**, nº 37, 2000.

_____. **El delito fiscal a través de la jurisprudencia**. Pamplona: Aranzadi, 1997.

_____. La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio, **Impuestos - I**, 1990.

BACIGALUPO ZAPATER, E. El nuevo delito fiscal. **Dirección y Progreso**, nº 146, 1996.

CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.). **Los nuevos reglamentos tributarios**. Pamplona: Thomson-Civitas, 2006.

CHICO DE LA CÁMARA, P. El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo. **Quincena Fiscal**, nº 11, 1998.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A. Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, **La Ley**, 1, 2004.

“adiantado”, mas em sentido contrário (isto é, no âmbito de uma reserva da ação civil *ope legis*).

⁴⁵ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal, **Crónica Tributaria**, nº 108, 2003, p. 169 e ss.

COLOMA CHICOT, J.A. Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal, **Indret**, 3/2007. Disponible em <http://www.indret.com/es>.

_____. La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil “ex delito”?, **Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi**, Volume VI, 2001.

_____. La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria, **La Ley**, 5, 2006.

_____. **La responsabilidad civil en el delito fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 2001.

FALCÓN Y TELLA, R. La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria, **Quincena Fiscal**, nº 5, 2004.

_____. Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ, **Quincena Fiscal**, nº 11, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J.J. **La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)**, Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCÍA NOVOA, C. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. In: CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.). **La nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Thomson-Civitas, 2004.

GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C. (Dir.). **La nueva Ley General Tributaria comentada**. Madrid: La Ley, 2004.

HINOJOSA MARTÍNEZ, E. La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en el nueva Ley General Tributaria. **La Ley**, 4, 2004.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A. Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización. In: AA.VV. **Problemas específicos de la aplicación del Código Penal**. Manuales de Formación Continuada, 4, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.

MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. **El delito fiscal**. Madrid: EDESA, 2004.

MERINO SÁENZ, L. La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal. In AA.VV. **Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal**.

Comentarios y conclusiones sobre el Delito Fiscal, Foro de Abogados Tributaristas /Gaceta Fiscal, s/1, 2000.

MORILLO MÉNDEZ, A. **Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública**. Valencia: CISS, 2000.

MUÑOZ MERINO, A. M. **El delito de contrabando**. Pamplona: Aranzadi, 1992.

_____. **Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública**. Madrid: EDERSA, 1996

PÉREZ ROYO, F. El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación, **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 100, 1998.

QUEROL GARCÍA, M^a. T. Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública. **Carta Tributaria Monografías**, nº 56, 1987.

RAMIREZ GÓMEZ, S. **El principio ne bis in idem en el ámbito tributario** (Aspectos sustantivos y procedimentales). Madrid: Marcial Pons, 2000.

RIBES RIBES, A., **Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria**. Madrid: Iustel, 2007.

SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho. **Actualidad Penal**, 2002-1, mar. 237 X.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal, **Crónica Tributaria**, nº 108, 2003.

SOTO NIETO, F. Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal, **La Ley**, 6, 2002.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J. COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.). **Comentarios a la Legislación Penal**, tomo XVIII. Madrid: EDERSA, 1997.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Procedimientos de recaudación. In: CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.). **La nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Thomson-Civitas, 2004.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública. **Tribuna Fiscal**, nº 201, 2007.