

Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal

Isabel ESPEJO POYATO, prólogo de CARLOS PALAO TABOADA

Marcial Pons, Valencia, 2013, 459 págs.

El prologuista de esta obra la califica como «importante». Lo austero del adjetivo podría llevar a pensar que no merece otros de aparente mayor lustre, como extraordinaria, memorable o espléndida. Y no es así, tan solo que lo más indicado que cabe decir de la misma es que resulta, sin duda alguna, importante, que no es poco. Por muchas razones que en la misma concurren.

Para empezar, aborda un tema de una enorme complejidad –normativa y aplicativa– profusamente debatido en la literatura científica y en la jurisprudencia española, y lo hace de forma omni-compreensiva y rigurosa. Como dijo Cristóbal MARTELL en la presentación que del libro tuvo lugar el pasado mes de noviembre en el ICAB de Barcelona, en adelante no se podrá escribir con seriedad sobre el delito fiscal en España sin haber leído con detenimiento este libro.

El éxito del resultado estriba, sin duda, en la personalidad de la autora. Se dan cita en Isabel ESPEJO distintas circunstancias que la convierten en persona especialmente idónea, en mejores condiciones que cualquier otra, para dar cumplida cuenta del particular. Y es que los fundamentos sobre los que se asienta el estudio son bien sólidos. En su transfondo se perciben los años, los primeros en su formación jurídica, que dedicó su autora al cultivo de la Filosofía del Derecho. Salta a la vista, también, la experiencia que ha atesorado durante 30 años de servicio a la Hacienda pública, como inspectora, buena parte de los cuales transcurridos en el auxilio a la Justicia. *Last, but not least*, la huella que ha dejado en su razonamiento la compañía de sus queridos maestros, del profesor TIPKE en particular, es tan honda como fructífera.

Sobre estas bases ha construido un estudio topográfico del delito fiscal que se puede recorrer, cómodamente, en su integridad o por estancias, y en el que no se da puntada sin hilo, ni queda cabo suelto alguno.

No es gratuito decir, en este caso, que se trata de un estudio jurídico. Y no lo es, por llamativo que parezca afirmar tal cosa, porque en la ordenación y aplicación de esta materia en España lo que se echa de menos –este libro lo demuestra de forma incontrovertible– es, precisa y pasmosamente, el Derecho, en la acepción más simple, transversal y noble del término.

El eje central de la argumentación que preside el trabajo es, en este sentido, que el fracaso del delito fiscal en España radica en el clamoroso descuido en su configuración y puesta en práctica de una política legislativa atenta a la acentuada complejidad jurídica del Derecho penal tributario. En su articulación, por una parte, confluyen dos ramas del Derecho de una densidad dogmática –en muchos casos contrapuesta– difícilmente conciliables, el Derecho penal y el Derecho tributario. En su aplicación, por otra, es imprescindible ser muy cuidadoso con lo que enseña el Derecho procesal, administrativo y penal. A lo que se ha de añadir, además, que en su día a día intervienen funcionarios de formación heterogénea –inspectores, jueces, fiscales y abogados del Estado– que hablan lenguajes distintos, jaleados, por si fuera poco, por profesores de universidad y abogados –penalistas y tributaristas– que raramente alcanzan a tener una visión panorámica del particular.

La principal virtud de este libro –más allá, que también, del primor y rigor con el que está escrito– es el que se desgranar de forma meticulosa y precisa todos y cada uno de los problemas que

concita el particular desde sus fundamentos históricos, técnicos y operativos, que la autora conoce –por su dilatada experiencia y formación– como nadie. Lo hace siempre, además, de forma elegante, nunca ampulosa ni arrogante –como acertadamente gusta de decir, modesta– aun cuando no carente, en ocasiones, de una fina socarronería.

Como si de un puntilloso entomólogo se tratase clasifica pormenorizadamente cada dimensión del fenómeno, lo desmonta, muestra sus entrañas –su evolución, su tratamiento, sus claves técnicas, sus referentes comparados– y termina presentando con brillantez lo que debiera haber sido y no fue, lo podría llegar a ser y, lamentablemente, no será. Para ello, recurre sistemáticamente a los antecedentes, pues no es posible explicar el presente sin comprender de dónde se viene. Es llamativo, a este respecto, advertir cómo toda la desgraciada deriva del delito fiscal en nuestro ordenamiento comienza con una absurda y precipitada reforma, en 1985, precisamente por atribuir la inaplicación efectiva de lo previsto inicialmente, en 1977, a un defectuoso régimen jurídico, sin entender que si no se había llegado a aplicar había sido, sencillamente, porque –dados los tiempos procesales– no había dado tiempo material a obtener los primeros resultados.

Al análisis histórico se une una depurada metodología jurídica. Maneja, así, con destreza la normativa relativa al tema –precedente, vigente o meramente propuesta y *non nata*– tanto penal como tributaria, administrativa y procesal. Anclando la misma en el armazón dogmático y de principios generales del Derecho, común y específico de cada una de las ramas del mismo que se dan cita en torno al delito fiscal. A partir de aquí se detiene con pausa y profusión en toda la doctrina judicial que ha recaído sobre el particular, resaltando con claridad sus luces y sus sombras. Agota, para finalizar, la integridad de las opiniones de quienes se han entretenido previamente en el análisis de cada uno de los temas que aborda. A este respecto, y es ilustrativo, en muchos casos hace notar la procedencia –de la Administración, la Judicatura, la Academia o la Abogacía– de los autores que cita. Siempre con exquisito respeto, al estilo escolástico, trata de exponer cuidadosamente la opinión de cada uno de ellos, dando razón de las fallas que, a su entender, presentan en cada caso, para culminar su exposición con su afinado *respondeo*: especialmente llamativo al respecto es el análisis que se hace de lo relativo a la transformación de la cuota tributaria en responsabilidad civil.

Desde el punto de vista metodológico, por último, el libro presenta dos características que le dotan de una singular dimensión. En un primer orden de cosas, el hecho de que su autora haya trabajado durante tantos años en la materia, desde la Administración tributaria, en permanente contacto con los órganos judiciales y con quien en ellos trabajan –jueces, fiscales, abogados del Estado, letrados de parte y peritos– le ha permitido tener una panorámica envidiable de todo el conjunto. Evidencia, así, con sintomática precisión, el origen –procesal, funcional, dogmático– de los principales problemas que en torno al delito fiscal se han suscitado y lo que sería la farmacopea adecuada para su tratamiento. En otro orden de ideas, su notable conocimiento del Derecho alemán, de la realidad de la Administración tributaria de dicho país, le permite ofrecer una alternativa en el Derecho comparado más que luminosa para comprender –en tenebroso contraste– las tinieblas en las que se mueve el delito fiscal en España.

No tiene sentido, en una reseña, tratar de resumir el contenido de la obra de que se da cuenta. Ya lo hace, con su habitual tino, el profesor PALAO TABOADA en el prólogo que la precede. Pero sí, quizás, dar razón de lo que se adivina como el hilo conductor de toda la exposición. No pienso que yerre al respecto al destacar como idea fuerza de la obra el que el fracaso de la realidad del delito fiscal en España estriba en la pésima técnica legislativa que ha presidido su configuración y en la confusión de planos que ha acompañado su aplicación. En el Derecho penal tributario patrio nadie

se dedica a lo que estaría en mejores condiciones de hacer y todos discuten acaloradamente utilizando las mismas palabras con distinto significado, en un monumental diálogo de besugos del que nada bueno cabe esperar. Los jueces liquidan los tributos, los inspectores evalúan los indicios de criminalidad y realizan peritajes, los abogados del Estado ejercen de penalistas y de tributaristas, los economistas del Ministerio de Hacienda redactan los tipos delictivos, los profesores de universidad rinden dictámenes «técnicos» —que no jurídicos—, los fiscales aprecian la concurrencia o no de deuda tributaria. Y, sobre todo, nadie investiga con continuidad, método, profesionalidad, medios y la adecuada preparación técnica la comisión de los delitos y los hechos eventualmente constitutivos de ser calificados como tales: la policía que circunstancialmente lo hace bajo la dirección de los fiscales carece de calificación técnica tributaria y los inspectores, que la tienen, no tienen ni competencias ni la preparación específica para llevar a cabo actuaciones de pesquisas criminales.

La conclusión es fácil de prever. Sería necesario empezar de nuevo. ¿Qué hacer? Muy sencillo: inspirarse en el modelo alemán, que, mal que bien, funciona. Y que se basa en dos premisas. La primera, la separación procedimental. Que cada uno haga lo que sabe: la Administración tributaria liquidar y la jurisdicción contencioso-administrativa, en su caso, revisar lo actuado en tal sentido. La jurisdicción penal, paralelamente —con o sin previa liquidación— reprobar, castigar la conducta que en su caso califique como delictiva. De modo que al eventual delincuente fiscal se le trataría —a diferencia de lo que ocurre ahora— como a cualquier contribuyente, sin privilegio alguno. Y de modo que al contribuyente que hubiera podido incurrir en una actuación delictiva se le tratase como a cualquier otro ciudadano que fuera sospechoso de cualquier otro delito, sin merma alguna de sus derechos y garantías. En un segundo orden de cosas, la potestad para investigar el delito fiscal se debería atribuir a la Inspección de Hacienda —lo que sorprendentemente hoy no es así— organizando la misma del modo adecuado: especialmente en lo que a la disponibilidad de personal preparado para ello y a la asignación oportuna de funciones entre unos y otros profesionales de la Agencia.

Mientras tanto, las recientes reformas de la materia son paradigmáticas. Aunque parecen dar a entender que se ha comprendido que el problema estriba en la mezcla de los planos que se dan cita en el discurrir del delito fiscal —y por eso se ha dado entrada a una bipolar separación de procedimientos administrativos— continúa sin acertarse a vislumbrar la raíz de tanta confusión y a erradicar sus causas de forma decidida. No deja de sorprender que, con toda claridad, la Administración parece haber advertido que pese a sus sinuosos esfuerzos las deudas tributarias —o defraudadas— de los delincuentes fiscales se le están escapando por el sumidero de las insolvencias o de las prescripciones. Para evitarlo, no se le ha ocurrido otra cosa mejor que poner el acento en las medidas cautelares encaminadas a preservar la recaudación. No es ese, sin embargo, el camino acertado. Se ha de volver a insistir, pues es lo único sensato y operativo: ha de prevalecer la separación procedimental entre jurisdicción contencioso-administrativa y jurisdicción penal.

La lectura del libro deja un sabor agrisado porque invita a pensar que no es nada fácil, tal vez imposible, que se recupere el sentido común en esta materia. Con todo, abre, al menos, una puerta a la esperanza: es tan claro en esta obra lo que habría de hacerse en lo relativo al delito fiscal en España que, ¿quién sabe?, cabría la posibilidad de que, en algún momento, quienes de verdad tendrían que hacerlo —los funcionarios responsables de la política legislativa— leyesen el libro, lo entendiesen, e, incluso, actuasen en consecuencia.

José A. Rozas Valdes

*Catedrático acreditado de Universidad. Departamento de Derecho
Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona*