

Antes que nada querría dar las gracias al Consejo General del Poder Judicial y a la Fundación Impuestos y Competitividad por su amable invitación y a mi buen amigo Ginés Navarro, que me la ha transmitido. Pero, sobre todo, muchas gracias al Consejo y a la Fundación por el esfuerzo que puedan estar haciendo, con el que yo no estoy suficientemente familiarizada, y, desde luego, por el esfuerzo que puedan hacer, con el que procuraré familiarizarme, en orden a conseguir aumentar la seguridad jurídica en el ámbito que a mi profesionalmente me interesa que es el ámbito tributario. En los demás ámbitos también me interesa, pero ahí no tengo yo mucho que decir.

También quería agradecer a mis compañeros, a todos los compañeros aquí, por su deferencia por compartir la mesa conmigo y por las amables palabras que algunos han tenido conmigo y sobre todo también agradecer la deferencia a ustedes, a vosotros, de escucharme.

A mí me toca hablar de un tema que... el problema que yo tengo con ustedes es que les tengo que agradecer todavía más la deferencia de escucharme, dado que yo tengo poquitísimo que decirles porque a mí me han dado un tema que es: "Los derechos del Contribuyente en el procedimiento administrativo en los casos de delito contra la Hacienda pública", y ese tema se acaba pronto, de manera que más que nada, yo lo que puedo hacer es compartir con ustedes algunas reflexiones. Reflexiones que van a partir de la simple exposición de la situación, que es: el contribuyente no tiene ningún derecho en el procedimiento tributario en los casos de delito contra la Hacienda Pública.

No tiene ningún derecho porque yo aquí y ahora solo reconozco los derechos que establecen las leyes y no he visto ningún derecho reconocido a ningún contribuyente en los casos de delito contra la Hacienda Pública por ninguna norma jurídica. Es más, si me paro a pensar en los derechos que a uno se le podrían ocurrir, o están expresamente negados, o están implícitamente negados.

Para empezar, el contribuyente no tiene derecho a saber si sobre él pesan indicios de delito. No tiene derecho a saber si se va a iniciar una persecución penal porque su asunto se haya enviado al Ministerio Fiscal y/o al Juez. No tiene derecho a saber las razones por las que eso, en su caso, podría haber pasado, ni cuándo, en su caso, no ha pasado, que también es un dato relevante. No tiene derecho a expresarse sobre esas razones, nadie le dice, -mire usted, pensamos que usted ha hecho esto y esto, y por éstas razones pensamos que esto es delictivo y lo vamos a tramitar convenientemente. No tiene derecho a explicarse, a buscar ninguna explicación, que en muchos casos podría haberla. Ni siquiera tiene derechos elementalísimos de andar por casa de los contribuyentes en los procedimientos tributarios. Todo el tema de los tiempos en los procedimientos inspectores tiene una serie de incidencias que pueden producir efectos negativos sobre el contribuyente en términos de aumentar la duración de los procedimientos tributarios.

En todos estos casos está cuidadosamente previsto que al contribuyente se le comunique, que se tome diligencia, etc... En el caso del delito fiscal esto está excluido, y, sin embargo, parece que la remisión, desconocida, a la Jurisdicción Penal o al Ministerio Fiscal, produce el efecto de interrumpir las actuaciones inspectoras y por lo tanto ampliar el plazo, con lo cual, desde una perspectiva estrictamente tributaria, si el contribuyente se hubiera enterado y esto estuviera funcionando en términos de mínimos de un procedimiento tributario, el contribuyente, ante unos procedimientos, llamémosle caducados, llamémosle perjudicados, que quizá sería conveniente tener las cosas un pelín claras en esto, pero bueno, a mí me vale tal y como está, en éste tipo de procedimientos el contribuyente puede regularizar en el caso de un procedimiento administrativo o puede liberarse de una sanción administrativa. Pero, ¿Cuál es la situación si el procedimiento está perjudicado desde la perspectiva del contribuyente porque el contribuyente no ha vuelto a saber nada, pero el asunto está en la Jurisdicción Penal? Creo que el tema no es baladí. Sobre éste tema llaman la atención, por cierto, los autores del libro, y creo que es un tema que debería de estar suficientemente claro.

¿Cuáles son las razones de que no haya un mínimo de reconocimiento de derechos del contribuyente ante el delito fiscal?, creo que son desgraciadamente muy simples, creo que es fundamentalmente un error conceptual que va en la línea que ha destacado Antonio del Moral.

El entendimiento, en mi opinión, que me perdonen quienes lo compartan, profundísimamente erróneo conceptualmente, de la existencia de una prejudicialidad penal en el ámbito tributario, que no existe (pues existe una prejudicialidad penal sólo en el ámbito sancionador: la cuota tributaria depende estrictamente de la realización de del hecho imponible y no depende en absoluto de ningún tipo de consideración penal) conduce al concepto, anomalísimo en mi opinión, de responsabilidad civil derivada del delito fiscal, que sólo puede surgir de una concepción tan patológica que, en realidad, lo que está es consagrando la comisión del delito como una exención tributaria contra legem.

En la medida en que hablemos de una prejudicialidad penal para el tributo estamos trasformando la comisión del delito en una exención tributaria, porque estamos negando una cuota tributaria que es patrimonio exclusivo del Derecho tributario y cuyo control es patrimonio exclusivo de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; de manera que creo que hay ahí un error conceptual claro que tiene su origen en algo diferente, pero estrechamente conectado, que es la negación de las posibilidades investigadoras del delito fiscal a la Administración Tributaria.

En el momento en que aquí surge la democracia aparece el delito fiscal (en la primera ley de la democracia). Antes teníamos una dictadura, creo que alguno recordará lo que esto es, y no teníamos delito fiscal. A nadie se le ocurrió ninguna articulación, ningún análisis, no ya ninguna articulación normativa, sino ningún análisis teórico del procedimiento tributario desde la perspectiva de que en algún momento este podía derivar en un proceso penal. Yo no conozco ningún análisis completo, riguroso y serio sobre ésta cuestión. Como consecuencia de esto la situación fáctica de es: la inspección no tiene ninguna competencia en materia de investigación del delito fiscal.

El que no tenga ninguna competencia, la orden de paralización de actuaciones del art. 180.1 LGT, ha provocado, en mi opinión, ésta confusión conceptual, que no se puede resolver en tanto no se resuelva el tema de la investigación del delito fiscal, tema sobre el que yo no he oído hablar ni he leído prácticamente nada, y he dedicado prácticamente treinta años de mi vida a pensar sobre la cuestión. No he visto nada sobre a quién compete la investigación del delito fiscal en España. Y, si no hay nada sobre eso, evidentemente compete a la policía. Compete a la policía bajo la supervisión del Juez de Instrucción con el papel correspondiente del Ministerio Fiscal, pero, desde luego, las únicas potestades de la Administración Tributaria son potestades de comprobación tributaria: no puede hacer nada en materia de delito.

En tanto ésta situación no se clarifique, yo creo que no puede uno plantearse seriamente la cuestión de los derechos del contribuyente ante una posible actuación administrativa en los casos de delito contra la Hacienda Pública. Por eso, el proyecto cuyas críticas que se han hecho aquí comparto, y aumento, es criticable por muchas cosas, pero sobre todo también porque no se plantea debidamente la cuestión de la investigación del delito fiscal. Al pasar sobre ascuas sobre esta cuestión hace ahí un galimatías que consigue una cuadratura del círculo, que se ve de un modo especialmente claro en esa especie de borrador de reforma de la Ley General Tributaria. Creo que la situación final como consecuencia de éste caos es la siguiente: el contribuyente que delinque recibe una exención contra legem y queda liberado de la cuota tributaria como contribuyente; en cambio, como contribuyente, en el procedimiento correspondiente, pierde todos sus derechos, y, como posible delincuente, no adquiere ningún derecho, en tanto está ya más que razonablemente avanzada la posible investigación que alguien, no sé quién, pudiera haber hecho sobre el delito. Eso (la investigación del delito fiscal) hay que aclararlo. En caso de que alguna vez se aclarara, ¿sobre qué bases tendrían que asentarse los derechos del contribuyente ante los posibles indicios del delito?, pues yo creo que muy simples, el contribuyente, en cuanto contribuyente, tiene que tener los derechos y las obligaciones del contribuyente; y el delincuente, en cuanto que posible delincuente, el presunto delincuente, tiene que tener los derechos del presunto delincuente.

Lo que yo he visto en el Derecho Comparado, perdonadme la inmodestia, creo que no lo conozco mal, algunos sistemas de Derecho Comparado los conozco incluso, perdonadme la inmodestia, muy bien, lo menos malo (yo no he visto en general en la vida, aparte de la naturaleza y poquitas cosas más, muchas cosas buenas), lo menos malo que yo he visto en

Derecho Comparado es la línea que ha apuntado Antonio del Moral, un paralelismo procedimental: que cada cual haga lo suyo, la Administración Tributaria comprueba, y la Jurisdicción Contencioso-Administrativa controla como Dios manda, que hasta ahora, con perdón, se ha negado a entrar en el control de la actuación administrativa ante los indicios de delito, pese a que sigue siendo actuación administrativa (no hay nada dicho en contra de ello), y la Jurisdicción Penal ¿investiga? ¿Quién investiga?... Ese es un tema que tendrá que resolver alguien. La Jurisdicción Penal impone la pena y entra en la determinación de la cuota defraudada, como dice el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, a los solos efectos de la represión, que quizá los juristas debiéramos saber lo que eso significa, que no tiene nada que ver con la prejudicialidad penal devolutiva que de facto está funcionando en España, conjuntamente con una prejudicialidad administrativa, por cierto también de facto, sobre la base de pericias.

Puestos a articular los derechos del ciudadano, aparte de estas consideraciones generales, habría que plantearse un par de temas concretos:

Primero, sería el principio de claridad procedimental. El ciudadano tiene que saber, investigue quien investigue, -que, anticipo ya, creo que lo menos malo sería que investigara la Administración Tributaria, como Dios manda en la investigación de un delito, que también algunos de nosotros, por lo menos, deberíamos conocer cuáles son las reglas básicas de eso- que es lo que está haciendo la Administración. En virtud del principio de claridad procedimental al contribuyente hay que decirle lo que se está haciendo, que potestades se están utilizando y, por lo tanto, qué derechos tiene.

Y al contribuyente hay que ponerle a su disposición el derecho a una no autoincriminación. Creo que el derecho a la no autoincriminación tiene perfiles tremendamente interesantes que lo hacen tremendamente peculiar (y, de algún modo, aparentemente, lo limitan) en el ámbito tributario, pero es un derecho que está ahí y que corresponde a la persona que va a ser investigada por posible delito fiscal.

Y ya para concluir, aquí se han hecho algunas críticas: comparto lo que se ha dicho en general, pero hay un par de puntos que no comparto: las críticas a la tipificación del delito fiscal, pues sí, todo es mejorable, pero yo soy bastante escéptica en cuanto a las posibilidades de mejora de la tipificación en sede penal del delito fiscal, en cambio sí que comparto muy seriamente todas las críticas que aquí se han hecho de la deficiente "*lex certa*" en éste campo como consecuencia de la normativa tributaria, ahí sí que creo que hay que hacer mucho y ahí no quiero concluir sin plantear una cuestión, y es ¿hasta qué punto el Derecho Tributario de nuestros días reúne...- no solo en su formación, no solo en la normativa, sino en el contexto de su aplicación por todos, teniendo en cuenta además la peculiaridad de ésta aplicación autogestionaria por el contribuyente del Derecho Tributario y la muy tardía revisión por parte de la Administración,-... hasta qué punto el contexto normativo y aplicativo del Derecho Tributario de hoy reúne los caracteres de "*lex certa*" que requeriría para ser adecuadamente norma complemento de la legislación penal en blanco?