

Grado en Derecho
Trabajo de fin de Grado (21067/22747)
Curso académico 2017-2018

**LA PROYECCIÓN DE LAS PRESUNCIONES
TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO PROBATORIO
PENAL**
COMPATIBILIDAD ENTRE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA
Y LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS A EFECTOS DEL
DELITO FISCAL

Maria Riera Roig
175235

Tutor del trabajo:
Nuria Pastor Muñoz



**Universitat
Pompeu Fabra**
Barcelona

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD

Yo, Maria Riera Roig, certifico que el presente trabajo no ha sido presentado en la evaluación de ninguna otra asignatura, ya sea en parte o en su totalidad. Certifico también que su contenido es original y que soy el único autor, no incluye ningún material anteriormente publicado o escrito por otras personas salvo los casos indicados a lo largo del texto.

Maria Riera Roig
Barcelona a 1 de junio de 2018

RESUMEN

En este trabajo se aborda la preocupante situación en la que se encuentran los Tribunales cuando a la hora de aplicar el art. 305.1 CP fundamentan su condena en las presunciones legales establecidas en la normativa tributaria. El origen de esta controversia radica en que el delito fiscal es un precepto penal en blanco que debe remitirse a la normativa tributaria para completar su tipo. Entre esta normativa tributaria encontramos la institución de las presunciones legales, instrumento muy útil para la determinación de la deuda y otras actuaciones a nivel fiscal, pero de dudosa constitucionalidad cuando lo aplicamos al ámbito penal e incluso al Derecho administrativo sancionador debido a la incompatibilidad con el principio de presunción de inocencia. Ante situaciones de dificultad probatoria los Tribunales no pueden dejar de lado los pilares del proceso penal de búsqueda de la verdad material y deben utilizar los mecanismos probatorios que éste proporciona para casos de falta de prueba directa como puede ser la utilización de la prueba indiciaria con todos sus requisitos.

ÍNDICE

Introducción.....	6
-------------------	---

BLOQUE I

El delito fiscal como ley penal en blanco

1.El delito fiscal y el principio de legalidad.....	7
2.Leyes penales en blanco.....	8
2.1. Concepto.....	8
2.2. Requisitos.....	9
3.Delito fiscal como Ley Penal en Blanco.....	10

BLOQUE II

Las presunciones tributarias

1. Concepto y estructura de las presunciones.....	12
2. Clases de presunciones.....	14
3. Naturaleza de las presunciones.....	15
4. Finalidad de las presunciones.....	17
5. Relación de las presunciones tributarias con el ' <i>onus probandi</i> '.....	18

BLOQUE III

El sistema probatorio en el ámbito penal y del Derecho administrativo sancionador

1.El derecho a la presunción de inocencia y su relación con el ' <i>onus probandi</i> '.....	21
1.1. Derecho a la presunción de inocencia.....	21
1.2. Relación con el ' <i>onus probandi</i> '.....	22
2. La relación entre las presunciones legales tributarias y el principio de presunción de inocencia.....	24
2.1. Relación en el ámbito del Derecho Penal.....	24
2.2. Relación en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.....	26
3. Art. 39 LIRPF: Las ganancias patrimoniales no justificadas.....	28

3.1. Concepto de ganancias patrimoniales no justificadas.....	28
3.2. Relación de la presunción del art. 39.1 LIRPF con el ' <i>onus probandi</i> ' en el ámbito penal.....	29
3.3. Aplicación de la presunción del art. 39.1 LIRPF por los Tribunales Penales y Contencioso-Administrativos.....	30

BLOQUE IV

Presunciones y prueba indiciaria

1. Concepto de prueba indiciaria.....	32
2. Requisitos de la prueba indiciaria.....	33
3. Relación con el principio de presunción de inocencia.....	34
Conclusión.....	37
Bibliografía.....	40

INTRODUCCIÓN

El estudio que desarrollaré a lo largo de las siguientes páginas pretende hacer plantear al lector la problemática que nos encontramos cuando entran en conflicto una institución muy presente en la normativa tributaria como son las presunciones legales, con el derecho fundamental consagrado en el art. 24.2 de la Constitución Española de presunción de inocencia a efectos de condenar a un individuo por el tipo recogido en el art. 305 del Código Penal, el delito fiscal. Cabe destacar que dado que el concepto de delito fiscal es muy amplio y engloba un sinnúmero de elementos que podrían ser debatidos, en este trabajo nos centraremos en el estudio de aquello que afecte a la problemática en cuestión, dejando de lado otros debates que, siendo muy interesantes, no tienen relevancia práctica a efectos de este estudio. Este trabajo es de interés relevante por cuanto nos encontramos con numerosas condenas por delito fiscal que, fruto de la dificultad probatoria con la que se encuentran los Tribunales españoles en muchas ocasiones, pueden estar basadas en este tipo de presunciones de dudosa constitucionalidad.

Para llegar a tener una visión completa de esta problemática, a lo largo del trabajo se han estudiado 3 vertientes del Derecho como son el Derecho Penal, el Derecho Tributario y el Derecho Procesal. En el primer bloque del trabajo se hace referencia al delito fiscal como ley penal en blanco, exponiendo la problemática de este tipo de preceptos aplicada en el tipo del art. 305 CP. En el segundo bloque nos centramos en las presunciones tributarias, institución presente en la normativa tributaria que tiene repercusiones en el ámbito probatorio penal a efectos de una posible condena por delito fiscal. En este apartado se hace un estudio del concepto, estructura y clases de presunciones, así como de su finalidad y naturaleza y su relación con el '*onus probandi*'. El tercer bloque del trabajo es el foco de la problemática expuesta, en el que estudiamos el sistema probatorio en el ámbito penal y del Derecho administrativo sancionador. Aquí se hace un repaso del derecho a la presunción de inocencia y su relación con las presunciones tributarias tanto en el Derecho Penal como en el Derecho administrativo sancionador. Este bloque se cierra con un ejemplo de presunción legal que encontramos en el art. 39 LIRPF que plasma a la perfección el debate central de este estudio. Por último, en el bloque IV de este trabajo hemos hecho un repaso de la prueba indiciaria, y sus requisitos para considerarla como válida a efectos de condenar por un delito fiscal en aquellos supuestos en que es difícil obtener una prueba directa.

BLOQUE I: EL DELITO FISCAL COMO LEY PENAL EN BLANCO

El art. 305 CP castiga a aquel 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 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 ciento veinte mil euros*. Podríamos decir, aunque es debatido, que el delito fiscal cumple con la estructura de las leyes penales en blanco y hace una remisión, aunque sea implícita, a la legislación tributaria para completar el tipo. En este apartado trataremos este tipo de preceptos penales en blanco, sus requisitos de constitucionalidad y la repercusión de este tipo de leyes para la problemática estudiada en este trabajo, pues el hecho que debamos remitirnos a otras leyes extrapenales es relevante en cuanto nos encontramos con otros principios y estándares que pueden entrar en conflicto con los del propio Código Penal.

1. El delito fiscal y el principio de legalidad

El Derecho penal en un Estado de Derecho encuentra su punto de partida en el principio de legalidad consagrado en el art. 9.3 de la Constitución Española y más concretamente en el principio de legalidad penal del art. 25.1 CE. Podemos traducir el principio de legalidad en las siguientes exigencias: *nullum crimen, nulla poena sine lege scripta* (reserva de ley); *sine lege certa* (mandato de determinación); *sine lege praevia* (prohibición de retroactividad); *sine lege stricta* (prohibición de analogía contra el reo)¹. Nos interesa analizar aquí la segunda exigencia: el **mandato de determinación**. Esta exigencia trata de evitar la arbitrariedad de una ley indeterminada o imprecisa, que, por un lado, deja gran margen de interpretación al Juez y, por otro lado, hace que el individuo no pueda reconocer el alcance de la prohibición y por lo tanto no sea posible el reproche de culpabilidad. Por todo lo anterior, esta arbitrariedad iría en contra del principio de legalidad.

Tenemos una indeterminación inadmisiblemente constitucionalmente cuando de la interpretación del tipo no resulte claro el fin perseguido por el legislador. Aquí es donde nos encontramos con la problemática de las leyes penales en blanco, ya que consisten, como veremos más adelante con

¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, 2ª Ed. Pág 36

detalle, en conminaciones penales que remiten a otros preceptos en cuanto a los presupuestos de punibilidad. Este principio no genera ningún conflicto en aquellos tipos que están claramente descritos en el propio Código Penal. Sin embargo, puede verse afectado cuando lo aplicamos a tipos penales complejos como el delito fiscal que aquí nos ocupa que necesitan, para su aplicación, remitirse a normas jurídicas extrapenales para completar el tipo. Es por ello que este tipo de preceptos están sujetos a unos requisitos estrictos de constitucionalidad que veremos a continuación para evitar que se vea afectado este principio clave en nuestro Derecho.

2. Leyes Penales en Blanco

2.1. Concepto

Pero, ¿cómo definimos una ley penal en blanco? Hablamos de <<**leyes penales en blanco**>> para referirnos a ciertos preceptos penales principales que, excepcionalmente, no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros preceptos o autoridades para que completen la determinación de aquellos elementos.² El concepto de ley penal en blanco, que varía según los autores, tiene su origen en la concepción ideada por BINDING. Éste utilizaba el término de norma penal en blanco para hacer referencia a las disposiciones que no expresaban de forma completa el supuesto de hecho y que remitían expresa o tácitamente a una autoridad distinta y de rango inferior³. Más adelante MEZGER amplió el concepto de norma penal en blanco, apreciando como tales aquellas disposiciones que remiten a preceptos del propio Código o de otra Ley emanada de la misma instancia legislativa. Esta concepción amplia de MEZGER, aceptada por algún autor en nuestro país, es rechazada por la mayoría de la doctrina. Solemos negar el carácter de ley penal en blanco al supuesto en que el complemento se ubica en el mismo cuerpo legal⁴. También es discutida la cuestión de si debemos considerar como ley penal en blanco aquella que remite a un cuerpo legal distinto, aunque no emane de una instancia inferior. La doctrina mayoritaria en Alemania opta por un concepto amplio de ley penal en blanco que abarca todos los casos en que el complemento se halla fuera del Código o Ley de que se trate, con independencia de si es del mismo o de inferior rango que ésta. Por lo tanto, incluiremos

² MIR PUIG, S., Parte General Derecho Penal, 10ª Ed. Pág 72

³ BINDING K., Die Normen 1882, pág 71 y ss citado por BAZA DE LA FUENTE M.L., en su tesis “El delito fiscal: particular referencia al art. 305 CP” pág. 189

⁴ JIMÉNEZ DE ASÚA, Tratado, II, 3ª Ed. Pág. 353; QUINTERO/MORALES/PRATS, PG. Pág. 22

dentro del concepto de precepto penal en blanco todo precepto definidor de un delito que deje la determinación de alguna parte específica del supuesto de hecho a cargo de otras leyes, reglamentos o actos de Administración.⁵ Este concepto de norma penal en blanco es admitido también por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, definiéndolas como “*aquellas cuyo supuesto de hecho debe ser completado por otra norma producida por una fuente jurídica legítima*”⁵.

Las leyes penales en blanco son un instrumento necesario para evitar la petrificación de la ley⁶. Su utilización está justificada en aquellos supuestos de hecho relacionados con ramas del ordenamiento en las que la actividad legislativa es continua debido al carácter extraordinariamente cambiante de la materia objeto de regulación⁷. Debido a la sensibilidad de estas materias al cambio, si prescindieramos de la utilización de estos preceptos penales en blanco se tendría que modificar continuamente el Código penal. En el caso que nos ocupa, como sostiene RODRÍGUEZ MOURULLO, la introducción de leyes penales en blanco puede estar aconsejada debido a que la materia de prohibición es objeto de una regulación –fácilmente variable- por parte de unas autoridades de categoría inferior al Poder Legislativo como lo es el ejecutivo-administrativo⁸. Sin embargo, el uso de este tipo de normas no tiene que ser extensivo, sino que, como cita CEREZO MIR, tiene que reducirse a lo imprescindible. Además, en su utilización tenemos que tener en cuenta las debidas cautelas ya que una mala utilización de estas normas podría suponer una clara infracción del principio de legalidad, seguridad jurídica y división de poderes.

2.2.Requisitos

Para cumplir con el principio de legalidad que exponíamos en el primer apartado es importante destacar los criterios de constitucionalidad de las leyes penales en blanco que impone el Tribunal Constitucional. En la STC 127/1990, de 5 de julio, el TC admite la constitucionalidad de las leyes penales en blanco siempre <<*que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal, que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de*

5 STS 20 de septiembre 1990. En el mismo sentido lo afirma el Tribunal Federal Supremo alemán, BGH 6, 30; 20/177

⁶ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., Derecho Penal, pág.89

⁷ CEREZO MIR, J., Curso de Derecho penal español. Parte General 6ª Ed. Pág. 191

⁸ RODRÍGUEZ MOURULLO, Derecho Penal – Parte General, pág. 89

certeza o se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisa, con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite>>. En el mismo sentido se pronuncian la STC 341/1993, de 18 de noviembre y STC 372/1993, de 13 de diciembre⁹. Por lo tanto, podríamos concluir destacando los presupuestos necesarios para la admisibilidad constitucional de la norma en blanco. En primer lugar, puntualizar que la necesidad de complemento sólo se predica respecto del supuesto de hecho, nunca de la penalidad. En segundo lugar, el reenvío normativo debe estar justificado por razón del bien jurídico protegido en la norma penal. Por último, el tipo debe contener el núcleo de la prohibición con el fin de que pueda comprenderse su alcance¹⁰.

3. Delito Fiscal como Ley Penal en Blanco

Tras haber hecho un breve análisis del complejo mundo de las leyes penales en blanco debemos plantearnos otra cuestión. ¿Podemos considerar el delito fiscal como norma penal en blanco? Esta pregunta ha suscitado debate entre los autores, como hemos puntualizado al inicio de este bloque.

Por un lado, la **doctrina minoritaria**¹¹ considera que no estamos ante una ley penal en blanco ya que el propio artículo describe el ilícito y no se remite de manera expresa a la legislación tributaria. Por otro lado, la **doctrina mayoritaria**¹² defiende que se trata de una ley penal en blanco ya que no se exige para la calificación de ley penal en blanco que la remisión se haga expresamente. Además, aunque el tipo penal del art. 305 describa el ilícito, esta descripción contiene conceptos tributarios que no se pueden interpretar sin acudir a los preceptos de la Ley General Tributaria¹³. Otro exponente de esta doctrina mayoritaria es TIEDEMANN, que señala

⁹ Estas resoluciones son de las primeras que encontramos del TC en las que se establecen claramente los requisitos de constitucionalidad de las leyes penales en blanco. Estos criterios son reproducidos en las resoluciones posteriores del TC hasta el día de hoy.

¹⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2ª Ed. Pág 38. Éste define estos tres presupuestos básicos para la constitucionalidad de las normas penales en blanco.

¹¹ BAJO FERNÁNDEZ, M. “Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial” págs. 553 y ss.; QUERALT JIMÉNEZ, J.J. “Derecho Penal Español” Parte General, 3ª Ed. Pág 629

¹² Algunos autores que conforman la doctrina mayoritaria, entre muchos otros, son BACIGALUPO SAGESSE, S., *La prueba del perjuicio en el delito fiscal mediante el régimen tributario de estimación indirecta*, págs. 1112-1113; SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., y HERRERA MOLINA, P.M., “Delito fiscal y Constitución” págs. 739-740

¹³ BAZA DE LAFUENTE M.L., *Tesis Doctoral: El delito fiscal: particular referencia al art. 305 CP*, pág. 191

que los tipos penales fiscales son leyes penales en blanco, que difieren de los tipos penales comunes, pues precisan para su comprensión una remisión a las normas administrativas¹⁴.

Pasando ahora a analizar la jurisprudencia vemos como el Tribunal Supremo se decanta hacia el mismo lado de la balanza en su Sentencia nº 1629/2001 de 10 de octubre al declarar que *<<el tipo del art. 305 CP es una ley penal en blanco que remite (implícitamente) a la infracción de deberes fiscales especiales derivados de las leyes que disciplinan cada especie de impuesto>>*. También la STS 952/2006 de 6 de octubre de apunta que *<<es indudable que la descripción típica del art. 305 CP encierra una norma penal en blanco implícita y que será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos>>*.

A efectos de este trabajo nos decantamos por la segunda opinión, que parte de la base que el art. 305 CP es una norma penal en blanco. Cuando la jurisprudencia apunta que debemos recurrir al campo administrativo para completar el injusto con los conceptos pertinentes se refiere a conceptos como la cuota defraudada, el hecho imponible o el período impositivo. La norma tributaria define los conceptos de elusión del pago de tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, devoluciones indebidas o beneficios fiscales.

En definitiva, para poder subsumir un hecho bajo el art. 305 CP debemos remitirnos a la ley tributaria que define tanto el hecho imponible como la obligación tributaria que de él se deriva¹⁵. El ilícito que se castiga penalmente es el incumplimiento tributario, la infracción de un deber tributario. En el siguiente bloque estudiaremos una institución muy presente en la normativa tributaria que tiene un impacto directo en el tipo del art. 305 y que conforma el objeto principal de este estudio, esta es la presunción legal tributaria.

¹⁴ TIEDEMANN, K., “Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht”, Tübingen, 1969 pág. 10 citado por BAZA DE LA FUENTE M.L. en su Tesis: “El delito fiscal: particular referencia al art. 305 cp” pág. 191

¹⁵ BACIGALUPO, E., Curso de Derecho penal económico, págs.. 216 y ss

BLOQUE II: LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Una vez catalogado el delito fiscal como ley penal en blanco que se remite a la normativa tributaria para completar el tipo, entramos a analizar, como acabamos de avanzar, una institución jurídica presente en la normativa tributaria y que tiene repercusión en la tipificación de una conducta como constitutiva de delito fiscal. Esta institución jurídica a la que nos referimos es el concepto de presunción tributaria. ¿Debería este concepto trasladarse al Derecho Penal cuando estamos ante un caso de delito fiscal? En un primer momento, y teniendo en cuenta que como acabamos de ver el delito fiscal es un precepto penal en blanco que necesita de la normativa tributaria para su compleción, podríamos responder a esta pregunta afirmativamente. Sin embargo, veremos que la aplicación de este concepto tributario es de dudosa constitucionalidad cuando se traslada al ámbito penal.

1. Concepto y estructura de las presunciones

En primer lugar, es importante definir el concepto de presunción en sí mismo. Una presunción es un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia¹⁶. Trasladando este concepto al ámbito del Derecho, cuando esta deducción lógica la crea el propio legislador, estamos ante una presunción *iuris* o legal. En cambio, cuando la deducción lógica proviene del juez o del órgano administrativo que resuelve, estaremos ante presunciones *hominis* o judiciales. A efectos de este estudio nos centraremos en las presunciones legales.

El concepto de presunción es utilizado en muchos ámbitos distintos, tanto en el lenguaje común como en el jurídico. Por eso es conveniente dar una definición de presunción en el ámbito del Derecho tributario. De este modo, definimos presunción tributaria como <<el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma>>¹⁷. El Tribunal Supremo, en un intento de definir el concepto de presunción en

¹⁶ Definición que proporciona ESEVERRI MARTINEZ, E., en Presunciones legales y derecho tributario, Monografías Jurídico-fiscales, pág. 17

¹⁷ Concepto definido por MARÍN-BARNUEVO FABO, D., en Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, pág. 71

el Fundamento Jurídico 1º de su sentencia de 4 de mayo de 1998 (Roj 2804/1998)¹⁸ nos proporciona una descripción de los elementos que conforman la estructura de éstas. Los tres elementos, esenciales, concurrentes y necesarios para la existencia de una presunción son los siguientes: el hecho demostrado, el hecho deducido del primero, y el nexo lógico entre ambos. Esta misma clasificación es la que hace MARÍN-BARNUEVO utilizando distinta terminología cuando diferencia entre: la afirmación base, la afirmación resultado o afirmación presumida y el enlace o nexo lógico existente entre ambas¹⁹.

El **hecho demostrado**, también llamado por la doctrina hecho o afirmación base, es el hecho que fundamenta a la presunción y es necesario que esté probado para activar la presunción.

El **nexo lógico** o la relación lógica es indispensable para poder hablar de la existencia de presunciones. Esta relación la puede realizar tanto el intérprete como la propia norma jurídica, según el tipo de presunción del que se trate, como veremos en el siguiente apartado. Si no existe esta conexión directa según las reglas del saber entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir no tenemos presunción, sino que estaremos creando una ficción jurídica²⁰.

En las presunciones legales el legislador ha recogido una regla de experiencia por la cual cuando se producen los hechos base de la presunción se suele producir el supuesto presumido. El propio art. 108.2 LGT define el nexo lógico como el <<enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano>> entre el hecho demostrado y el hecho deducido.

Este elemento deductivo está conformado, de un lado, por reglas del criterio humano extraídas de la realidad, es decir, reglas que la experiencia demuestra que se cumplen con criterio de normalidad y, de otro lado, por un componente de juicio o racionalidad, la argumentación de la inferencia entre el hecho probado y el hecho deducido²¹.

El **hecho deducido** o afirmación presumida es un hecho desconocido. Sin embargo, con las presunciones este hecho resultará, a efectos probatorios, como si se hubiera realizado, aunque en el plano de la realidad no tengamos total convicción de su existencia. Se toma como cierto

18 Fragmento de la sentencia donde define el concepto de presunción, aunque de forma general y no para el ámbito tributario en concreto <<... se basa en tres datos o parámetros, como son: la afirmación base –el hecho demostrado–; la afirmación presumida – el hecho que se trata de deducir –; y el nexo de ambas afirmaciones con arreglo a un lógico criterio humano, estando constituido este criterio humano por unas reglas de la sana crítica de las usadas para la valoración de los otros medios de prueba procesales>>

¹⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, pág. 82

²⁰ ESEVERRI MARTINEZ, E., en Presunciones legales y derecho tributario, Monografías Jurídico-fiscales, pág. 54

²¹ BENAVENTE CUESTA J., Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Pág. 57

como consecuencia de la certeza de otro hecho probado (hecho base) con el que existe un enlace o nexo lógico.

2. Clases de presunciones

Existen diversos criterios de clasificación de las presunciones. Exponemos aquí los más utilizados por la doctrina y aquellos que nos han parecido más destacables a efectos de este trabajo.

El primer criterio a destacar es aquel que clasifica las presunciones en función de quién realiza la deducción lógica entre el hecho probado y el hecho presumido. Así, si esta deducción es realizada por el legislador, hablaremos de **presunciones *iuris* o legales**. En cambio, si la deducción lógica la efectúa el propio juez, estaremos ante **presunciones *hominis* o judiciales**. Es necesario aquí hacer una puntualización, ya que esta terminología es la que se utiliza de forma generalizada, sin embargo, la LGT utiliza otros términos. Las presunciones *iuris* o legales son denominadas en la LGT como <<presunciones establecidas por las normas tributarias>> (art. 108.1 LGT) mientras que las presunciones *hominis* o judiciales son denominadas <<presunciones no establecidas por las normas>> (art. 108.2 LGT). Las primeras, tal y como establece la LGT, pueden destruirse mediante prueba en contrario (salvo que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba), mientras que para las segundas el legislador establece el requisito de que exista entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir un enlace <<preciso y directo según las reglas del criterio humano>> para que sean admisibles como medio de prueba.

Vemos pues, que las presunciones legales las podemos clasificar en función de si es posible o no la prueba en contrario. Si es posible se denominan **presunciones relativas o *iuris tantum***. Si no es posible la prueba en contrario se denominan **presunciones absolutas o *iuris et de iure***.

Otra clasificación diferencia entre **presunciones generales** y **presunciones particulares**. Las presunciones generales son aquellas que se aplican con carácter general en todas las figuras impositivas y se encuentran reguladas en la LGT. Por el contrario, las presunciones particulares o también denominadas específicas son aquellas que se aplican con carácter particular a una figura impositiva específica y por lo tanto se encuentran reguladas en la normativa propia de cada tributo.

Por último, nos ha parecido interesante una clasificación que hace BENAVENTE CUESTA en función de cuál de las dos partes (la Administración o el obligado tributario) soporta la carga de destruir la presunción. Cuando la carga de la prueba en contrario recaiga en los obligados tributarios, se tratará de **presunciones a favor de la Administración**. En cambio, cuando la carga de la prueba en contrario corresponda a la Administración, se tratará de **presunciones a favor de los obligados tributarios**²².

Como el mismo autor apunta, resulta arriesgado llevar a cabo esta clasificación debido a que solamente cuando se apliquen dichas presunciones podemos determinar con certeza a quién favorece. Sin embargo, la realidad es que la mayoría de las presunciones legales tributarias se disponen para favorecer a la Administración. Lo veremos a continuación cuando nos centremos en la naturaleza y finalidad de éstas.

Un ejemplo de presunción tributaria que utilizaremos más adelante para el esclarecimiento de ciertos conceptos de este estudio es la presunción establecida en el art. 39.1 LIRPF de ganancias patrimoniales no justificadas. Es una presunción *iuris tantum* en la cual tenemos un hecho base o indicio que es la posesión de unos bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponde con la renta o patrimonio declarados por el sujeto; y un hecho presunto o hecho consecuencia que consiste en deducir que ha existido una renta pretérita no sometida a tributación que ha terminado materializándose en aquellos bienes o derechos.

Para el interés de este trabajo nos hemos centrado en el estudio de las presunciones legales establecidas en la normativa tributaria. Es por ello que a lo largo de los siguientes apartados nos centraremos en este tipo de presunciones, sin perjuicio de que pueda hacerse referencia en algún momento a otro tipo de presunciones cuando se crea conveniente por razón de lo que se está explicando.

3. Naturaleza de las presunciones tributarias

En primer lugar, respecto a las **presunciones *hominis*** o judiciales no cabe lugar a dudas que poseen un **carácter procesal** y sus efectos se localizan en exclusiva en el campo de la prueba. En segundo lugar, si nos centramos en las **presunciones *iuris*** o legales vemos que su naturaleza no es tan clara como en las judiciales. En la identificación de la verdadera naturaleza jurídica

²² BENAVENTE CUESTA J., Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Pág. 100

de las presunciones legales nos encontramos con dos posiciones enfrentadas. Por un lado, la doctrina procesalista las enmarca dentro del ámbito estrictamente procesal y por otro lado la doctrina tributaria las sitúa dentro del ámbito material²³. En el primer caso tendrían carácter probatorio mientras que en el segundo tendrían carácter sustantivo. Por último, existe aún otra posición que las considera **normas mixtas**. Esta es la opinión seguida por autores como BENAVENTE CUESTA o DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN²⁴ que establecen que la naturaleza de las presunciones tributarias es de carácter tanto **probatorio** como **sustantivo**²⁵. Así, consideran que el régimen jurídico general de las presunciones (parte general) debe ser regulado en normas de carácter procedimental, mientras que las presunciones legales particulares (parte especial) encuentran su ubicación adecuada en las normas reguladoras de cada uno de los tributos en particular.

Nos vamos a detener aquí en el carácter procesal de las presunciones. ¿Son realmente las presunciones legales medios de prueba? La **doctrina científica tributaria mayoritaria**²⁶ responde a esta pregunta en sentido negativo. En el ámbito de la **doctrina procesalista**²⁷, también nos encontramos con que la mayoría de autores niegan que las presunciones legales sean **medios** de prueba y las enmarcan dentro del ámbito de los **métodos** de prueba. La posición mantenida por nuestro ordenamiento jurídico parece que va en el mismo sentido que la doctrina. Si acudimos a la LEC, las presunciones son reguladas dentro del Libro II, Título I, Capítulo VI <<De los medios de prueba y las presunciones>>. Aunque el legislador las incluya en el mismo capítulo que los medios de prueba, deja con claridad que se trata de una categoría diferente. Si nos centramos ahora en la LGT, nos sorprende ver cómo se diferencia de esta posición defendida tanto por la doctrina como por la propia Ley de Enjuiciamiento Civil, pues considera las presunciones como medios de prueba. Y lo vemos claramente en el art. 108.2 LGT cuando identifica a las presunciones *hominis* con los medios de prueba explícitamente: << Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba...>>. En conclusión, vemos que existe un debate a la hora de considerar las presunciones legales como medio de prueba y que el legislador, en vez de resolverlo, lo agudiza todavía más manteniendo una postura en la LEC y otra contraria en la LGT.

²³ BENAVENTE CUESTA J., Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Pág. 69 y ss.

²⁴ DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S., “Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva” pág. 92

²⁵ BENAVENTE CUESTA J., Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Pág. 94

²⁶ Opinión compartida por autores como MARÍN-BARNUEVO FABO y ESEVERRI MARTÍNEZ

²⁷ Opinión compartida por autores como MONTERO AROCA, DE LA OLIVA SANTOS y RAMOS MÉNDEZ

Con independencia de la postura que creamos correcta, es importante destacar que a efectos prácticos las presunciones guardan diferencias claras con el resto de medios de prueba. Por un lado, encontramos una diferencia importante en cuanto que mientras que los medios de prueba informan de forma directa de la realización –o no- de unos hechos, las presunciones dan por ciertos unos hechos, positivos o negativos, de forma indirecta. Por otro lado, si con los medios de prueba partimos de hechos ciertos en el plano de la realidad y los consideramos también como ciertos a efectos jurídicos, en las presunciones partimos de hechos inciertos en el plano de la realidad, pero son tomados como ciertos a efectos jurídicos. Esta última precisión, el hecho de tomar como ciertos a efectos jurídicos hechos que son inciertos en el plano de la realidad es la que hace que la utilización de las presunciones en el ámbito tributario sancionador y en el ámbito penal, como veremos más adelante, sea de muy dudosa constitucionalidad.

4. Finalidad de las presunciones tributarias

Las presunciones legales son frecuentes en el Derecho tributario. Su presencia se ha visto justificada por razones de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos. En el proceso seguido para la aplicación de los tributos rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio. Este principio obliga a la Administración a buscar, por ella misma, la verdad material de las situaciones de los obligados tributarios, sin esperar la colaboración de los interesados. Para determinar el contenido de las obligaciones tributarias y prevenir que la actuación de los órganos de la Administración Tributaria se vea obstaculizada por la falta de colaboración de los obligados tributarios, se establecen estas presunciones que facilitan la actividad sin que se dilate innecesariamente el proceso de aplicación de los tributos²⁸.

En palabras de PÉREZ ARRAIZ, el objetivo de las presunciones es determinar elementos de hecho que pueden afectar a la existencia y dimensiones del hecho imponible, a la determinación de éste e incluso a la selección del tipo impositivo aplicable²⁹.

²⁸ ESEVERRI MARTINEZ, E., en Presunciones legales y derecho tributario, Monografías Jurídico-fiscales, págs. 17 y 19.

²⁹ PÉREZ ARRAIZ, J., La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), pág. 127.

Se podría decir que la finalidad común de todas las presunciones, tanto legales (*iuris*) como judiciales (*hominis*) es resolver un problema de falta de pruebas. Sin embargo, centrándonos en las presunciones legales, vemos que tienen una finalidad más concreta. Además de la finalidad general de acreditación de la prueba de los hechos para reducir los conflictos, las presunciones legales persiguen como fin último evitar y luchar contra determinadas conductas fraudulentas³⁰. Por lo tanto, podríamos concluir, aunque no es una opinión compartida por todos los autores³¹, que las presunciones legales en el Derecho Tributario sirven como instrumento específico de lucha contra el fraude fiscal, dirigiendo la conducta de los obligados tributarios en un determinado sentido.

Con este objetivo que acabamos de comentar, el legislador, para configurar el hecho imponible, parte de la realidad conocida hasta ese momento, realidad que en la práctica puede estar manipulada por los obligados tributarios, para eludir la aplicación de la norma tributaria. Así, para cumplir con el mandato constitucional del art. 31.1 CE que establece que <<todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos>> el legislador establece unos mecanismos como son las presunciones legales establecidas en el art. 108.1 LGT para luchar contra el fraude fiscal.

Esta finalidad es completamente legítima, bajo mi punto de vista, cuando nos encontramos en el ámbito del Derecho tributario. Sin embargo, puede crear problemas cuando nos encontramos en el ámbito del Derecho penal, como analizaremos más adelante e incluso en el ámbito del Derecho tributario sancionador.

5. Relación de las presunciones tributarias con el ‘onus probandi’

Es interesante, una vez analizadas las presunciones tributarias, exponer cómo actúa la carga de la prueba en el Derecho Tributario para poder compararlo posteriormente con la carga de la prueba en el Derecho Penal.

³⁰ BENAVENTE CUESTA J., Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Págs 88 y 89.

³¹ ESEVERRI MARTÍNEZ no comparte esta opinión. Éste afirma con respecto a las presunciones relativas que: <<sirven así para combatir las prácticas de evasión fiscal, sin llegar a identificarse con un método principal de lucha contra el fraude fiscal>>. Extracto de la pág. 51 de su libro “Presunciones Legales y Derecho tributario”

Partimos de la base de que la razón de ser de las presunciones legales radica en la dificultad probatoria de la realización de un hecho, el cual conlleva la producción de unas consecuencias jurídicas establecidas en la norma. El legislador en estos casos exonera a una de las partes de probar ese hecho (hecho deducido) a cambio de probar el hecho base, en perjuicio de la otra parte. Por el contrario, la otra parte tendrá que probar la inexistencia del hecho base o del hecho deducido o la inexistencia del nexo entre ambos³².

Ha habido debate entre la doctrina sobre la cuestión de si el establecimiento de una presunción tributaria significa una inversión de la carga de la prueba. Se centran en las presunciones *iuris tantum*, en las cuales concurren dos tipos de actividades probatorias opuestas: unas dirigidas a la aplicación de la presunción (actividad probatoria positiva), es decir consistente en probar la realización del hecho base, a cargo de la parte beneficiada, y las otras encaminadas a la no aplicación de la presunción (actividad probatoria negativa), consistente en probar la no realización del hecho deducido a cargo de la parte perjudicada. Hecha esta distinción la doctrina mayoritaria³³ entiende que para la parte beneficiada no supone una inversión de la carga de la prueba sino una alteración del objeto de la prueba ya que, sobre esta parte, que recaía la carga de la prueba de un hecho (hecho deducido), ahora tiene la carga de la prueba sobre un hecho distinto (hecho base). En cambio, para la parte perjudicada sí que entienden que se le traslada la carga de probar la no realización del hecho deducido.

El art. 106.1 LGT establece que en los procedimientos tributarios se aplicarán las normas sobre medios y valoración de prueba contenidas en el Código Civil y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), salvo que la ley disponga otra cosa.

En la normativa tributaria la carga de la prueba está regulada en el art. 105.1 LGT que establece lo siguiente: <<En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>>. Por lo tanto, vemos que la carga de la prueba recaería en los obligados tributarios.

En la Ley de Enjuiciamiento Civil la materia referente al *onus probandi* se encuentra en el art. 217. En su apartado séptimo se establece que <<para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y

³² BENAVENTE CUESTA J., Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Págs 70 y ss.

³³ Conforman esta doctrina mayoritaria autores como ESEVERRI MARTÍNEZ, E., en “Presunciones legales y derecho tributario” pág. 50 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., en “Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario” pág. 169 y ss.

facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio>>. Este principio de disponibilidad y facilidad probatoria ha sido interpretado por el Tribunal Supremo que clarifica que <<*cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor*>>³⁴ además hace una matización <<*desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos*>>³⁵. Dicho principio ha sido interpretado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la misma línea, destacando el principio de interés en la prueba (ésta recaerá sobre aquel que invoca la prueba a su favor) y el criterio de facilidad probatoria que apuntábamos anteriormente.

En conclusión, podríamos decir que el *onus probandi* en materia tributaria, a diferencia de lo que veremos cuando nos centremos en la carga de la prueba en Derecho penal, se rige por el principio de disponibilidad y facilidad probatoria.

³⁴ STS de 27 de enero de 1992 (FJ VI). Resolución citada por BENAVENTE CUESTA J., en Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Pág. 71

³⁵ STS de 11 de octubre de 2004 (FJ VIII) Resolución citada por BENAVENTE CUESTA J., en Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación. Pág. 71

BLOQUE III: EL SISTEMA PROBATORIO EN EL ÁMBITO PENAL Y DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Habiendo analizado ya el delito fiscal como norma penal en blanco y con la explicación de las presunciones tributarias pasamos a abordar el punto conflictivo que nos encontramos cuando para completar el tipo del art. 305.1 CP tenemos que remitirnos a la normativa tributaria que incluye las presunciones que acabamos de explicar. El problema que se nos plantea es el de la compatibilidad entre las presunciones legales existentes en la normativa tributaria (tanto en la LGT como en las leyes que hay para cada impuesto en particular como pueden ser la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre muchas otras) y el derecho fundamental a la presunción de inocencia, principio básico de la estructura del proceso penal que puede ser trasladado, como veremos, al Derecho administrativo sancionador.

1. El derecho a la presunción de inocencia y su relación con el ‘*onus probandi*’

1.1. Derecho a la presunción de inocencia

El derecho fundamental a la presunción de inocencia se reconoce en el art. 24.2 CE y es definido por CHOCLÁN MONTALVO como el derecho de todo acusado a ser absuelto si no se ha practicado una mínima prueba de cargo acreditativa de los hechos motivadores de la acusación, desarrollada o contrastada y ratificada en el juicio oral, con sujeción a los principios de oralidad, inmediación, contradicción y publicidad³⁶. Por lo tanto, todo ciudadano debe ser considerado inocente de cualquier delito o infracción en tanto no exista prueba suficiente que desvirtúe dicha presunción. Este principio está proclamado también como derecho fundamental en el art. 6.2 del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales que establece que <<*Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada*>>.

Analizando las resoluciones de los Tribunales observamos que la jurisprudencia constitucional se ha pronunciado sobre qué tenemos que entender como protección del derecho a la presunción de inocencia a nivel general, así como también sobre la aplicación de este principio en el ámbito más concreto del delito fiscal. Analizando en primer lugar la jurisprudencia sobre la protección

³⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, 2ª Ed. Pág. 419

del derecho a la presunción de inocencia a nivel general, en resoluciones como la STC 120/1999 de 28 de junio (FJ II) o la STC 189/1998 de 28 de septiembre se establece que dicha protección comporta la supervisión de que la actividad probatoria se ha practicado con las garantías necesarias para su adecuada valoración y para la preservación del derecho de defensa, la comprobación de que el órgano de enjuiciamiento expone las razones que le han conducido a constatar los hechos probados a partir de la actividad probatoria y la supervisión externa de la razonabilidad del discurso que une la actividad probatoria y el relato fáctico resultante. La protección del derecho a la presunción de inocencia enfocado al ámbito del delito fiscal se estudiará en el siguiente apartado.

1.2.Relación con el ‘*onus probandi*’

Como ya se ha visto, la presunción de inocencia tiene gran importancia en relación con la prueba, que tiene que ser prueba de cargo suficiente como para desvirtuar la presunción. La STC 31/1981 de 28 de julio estableció una doctrina que más tarde han seguido numerosas resoluciones³⁷. De estas resoluciones hemos extraído que la prueba de cargo implica que la sentencia tiene que respetar cuatro aspectos básicos que enumeramos a continuación.

- La sentencia debe expresar las pruebas en que se sustenta la declaración de responsabilidad penal
- El sustento ha de venir dado por verdaderos actos de prueba conformes a la Ley y a la Constitución
- Los actos de prueba deben ser practicados en el acto del juicio oral, salvo los supuestos admisibles de pruebas preconstituidas. En nuestro ordenamiento procesal los únicos actos de prueba son aquellos que se desarrollan en esta fase del proceso, bajo la inmediación del tribunal y respetándose el principio de contradicción³⁸.
- La prueba debe ser valorada y debidamente motivada por los tribunales con sometimiento a las reglas de la lógica y de la experiencia y referida a los elementos esenciales del delito objeto de condena

³⁷ Destacamos algunas de ellas: STC 147/2009 de 15 de junio (FJ III); STC 278/2000 de 27 de noviembre (FJ IX) o STC 171/2000 de 26 de junio (FJ II)

³⁸ COLLADO YURRITA, P., La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal. Pág. 162

Este derecho es, junto al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), el alegado como vulnerado con más frecuencia ante el Tribunal Constitucional. El derecho a la presunción de inocencia versa sobre los hechos. Es una presunción *iuris tantum* que exige para ser desvirtuada la existencia de un mínimo de actividad probatoria de cargo producida con las debidas garantías procesales. La prueba tiene que versar sobre la existencia del hecho punible y sobre la participación del acusado en este hecho. Vemos, por tanto, que atribuye la carga de la prueba a la acusación. Será la parte acusadora la que tendrá que probar los hechos alegados y acreditar la culpabilidad del acusado.

Es por ello que la necesidad de investigación y la obligación de esclarecimiento de los hechos (art. 269 LECrim), que es la finalidad de todo procedimiento, el carácter acusatorio del proceso penal, y, sobre todo, el derecho a la presunción de inocencia, conducen inexcusablemente a que sea el acusador quien deba probar el hecho por el que acusa a una determinada persona³⁹.

Enfocando el derecho fundamental a la presunción de inocencia en el ámbito del delito fiscal que nos ocupa, cabe destacar, tal y como apunta la STC 340/2006 de 11 de diciembre (FJ II) que las pruebas de cargo han de enervar la presunción de inocencia de **todos los elementos del tipo**. Esto significa que tiene que existir prueba de cargo en relación con la determinación de la cuantía de la cuota defraudada, que es calculada en base a las normas tributarias ya que como hemos expuesto en el primer bloque de este trabajo, se trata de una norma penal en blanco. Esto supone utilizar, para este cálculo, las presunciones que establece la normativa tributaria. Ahora bien, la determinación de la cuota defraudada a través de las normas tributarias ha de ser analizada por el juez o tribunal de lo penal competente, quien determinará si los hechos probados son o no suficientes para enervar la presunción de inocencia. Encontramos numerosas sentencias del Tribunal Constitucional e incluso una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, abordando la aplicación del derecho a la presunción de inocencia en el ámbito del delito fiscal, recogen la necesidad de que exista prueba de cargo para desvirtuar la presunción de inocencia en relación con el delito fiscal⁴⁰.

³⁹ JAÉN VALLEJO, M., en su artículo “Los principios de la prueba en el proceso penal español”

⁴⁰ Destacamos algunas sentencias que abordan esta necesidad: STC 133/2011 de 18 de julio (FJ V); STC 147/2009 de 15 de junio (FJ III); STC 87/2001 de 2 de abril (FJ IX-XI); STEDH Caso José Antonio Rafols Inenser contra España de 6 de abril de 1994

Por último, el derecho a la presunción de inocencia previsto en el art. 24.2 CE, tal y como CHOCLÁN MONTALVO enuncia, no solo rige en el proceso penal, sino que también puede afirmarse en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, mediante la afirmación del principio de la <<presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario⁴¹>>.

Dicho todo lo anterior, ¿qué pasa cuando para la determinación de la cuota defraudada en base a condenar por delito fiscal se han utilizado unas presunciones del ámbito tributario que trasladan la carga de la prueba al obligado tributario? En este punto aparece un conflicto entre la utilización de las presunciones tributarias y el derecho a la presunción de inocencia que aplica, como hemos dicho, tanto en el ámbito del Derecho administrativo sancionador como en el ámbito del Derecho penal. Lo estudiamos cuando veamos la relación entre las presunciones legales y el principio de presunción de inocencia.

2. La relación entre las presunciones legales tributarias y el principio de presunción de inocencia

2.1.Relación en el ámbito del Derecho Penal

Como venimos diciendo repetidamente, la determinación de la cuota defraudada tiene gran importancia a la hora de atribuir responsabilidad penal o no como consecuencia de la conducta típica del art. 305 CP. También acabamos de apuntar que para el cálculo de dicha base utilizamos las normas tributarias y éstas contienen una serie de presunciones legales que ya hemos expuesto. Ahora bien, la utilización de la normativa tributaria para completar el tipo contemplado en el art. 305.1 CP no impide que se deban respetar la valoración probatoria y demás principios procesales propios del orden penal, entre ellos la presunción de inocencia.

El propio TC ha defendido en numerosas ocasiones que el derecho a la presunción de inocencia impide la presunción de los elementos constitutivos del delito en contra del acusado, ya sea con una presunción *iuris tantum* o con una presunción *iuris et de iure*. Esta argumentación la ha seguido el Tribunal en resoluciones como la STC 233/2005 de 26 de septiembre (FJ XI), STC 87/2001 de 2 de abril (FJ IX) o STC 111/1999 de 14 de junio.

⁴¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, 2ª Ed. Pág. 419

En primer lugar, la presunción *iuris tantum* no es admisible constitucionalmente por cuanto supone una traslación o inversión de la carga de la prueba haciendo que la destrucción de tal presunción corresponda al acusado a través del descargo, lo que no es conciliable con el art. 24.2 CE.

En segundo lugar, la presunción *iuris et de iure* tampoco es lícita en el ámbito penal desde la perspectiva constitucional puesto que prohíbe la prueba en contrario de lo presumido. Por un lado, descarga de la prueba a la acusación y por otro lado, impide probar la tesis opuesta a la defensa. En ambos casos se vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia⁴².

Con todo lo que acabamos de exponer nos queda responder a la siguiente pregunta: ¿cuál es la relevancia probatoria de las presunciones tributarias en el proceso por delito fiscal? Pues bien, en nuestro proceso penal la carga de la prueba corresponde a la acusación, toda vez que el acusado no debe probar su inocencia, y en este sistema probatorio no cabe el recurso a presunciones *iuris tantum* que hagan desplazar la carga de la prueba de los elementos del tipo objetivo del acusado⁴³.

Tal y como se ha apuntado en el apartado de naturaleza y finalidad de las presunciones, éstas suponen una garantía del deber de contribuir del art. 31.1 CE, porque sirven para liquidar la deuda tributaria tanto del que ofrece toda la información como del que no⁴⁴. Pero el hecho de que estas presunciones se acepten en el ámbito del Derecho tributario no implica que sean aceptables también en el ámbito del Derecho penal. La administración utiliza las presunciones con una finalidad recaudatoria. Sin embargo, esta finalidad no puede dejar en segundo plano el objetivo primordial del Derecho penal, que es el de la búsqueda hacia una verdad procesal lo más cercana posible a la realidad material⁴⁵.

En el marco del delito fiscal, el hecho controvertido debe ser necesariamente objeto de prueba aparte en el juicio oral. Las presunciones tributarias, ya sean *iuris tantum* o *iuris et de iure* tienen un valor de mero indicio a efectos penales. En el proceso penal la prueba debe comenzar

⁴² Se ha tomado como referencia el comentario a la STC 233/2005 de 26 de septiembre de CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA J.C.

⁴³ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, 2ª Ed. Pág. 422

⁴⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario, págs. 73 y ss. y 230 y ss.

⁴⁵ IGLESIAS SEVILLANO H., artículo revista UNED, núm 19, 2016: “Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal”

de cero, no puede partir de una presunción. Esta opinión es defendida por BAJO y BACIGALUPO⁴⁶ y por resoluciones del Tribunal Constitucional como la STC de 26 de abril de 1990. En palabras del Tribunal Constitucional: <<*no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia*>>.

La utilización de las presunciones tributarias en el ámbito probatorio penal genera indefensión y niegan al acusado el acceso a prueba lícita. En el proceso penal la acusación es quien tiene la carga de aportar las pruebas de cargo. Sin embargo, nos encontramos muy frecuentemente con casos en los que la acusación no puede aportar prueba directa en el proceso penal y no por eso debe quedar impune la conducta. En nuestro sistema ya existe un mecanismo probatorio propio del proceso penal que nos permite, en estos casos, atribuir un hecho típico a su autor. Este mecanismo es el de la prueba indiciaria.

2.2.Relación en el ámbito del Derecho administrativo sancionador

Existe una discusión en el ámbito del Derecho administrativo sancionador en torno a las presunciones legales y el principio a la presunción de inocencia. Se debate si el principio que acabamos de mencionar de **presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario** es compatible con la utilización de las presunciones legales contenidas en la normativa tributaria.

El Tribunal Constitucional entiende que los principios que rigen en el orden penal son trasladados al procedimiento sancionador administrativo en cuanto que ambos son manifestación del **ius punendi del Estado**. En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ, el derecho a la presunción de inocencia se trata de un derecho que despliega sus efectos no sólo en el

⁴⁶ BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S., Derecho penal económico, Madrid, EDERSA, 2010, pág. 263. Cita extraída de artículo revista derecho UNED, núm. 19, 2016: “Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal”

enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino que preside la adaptación de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo⁴⁷.

CHOCLÁN MONTALVO analizando este derecho también reproduce las palabras del propio TC en su resolución de 8 de marzo de 1995 estableciendo que este principio no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que presida la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos.

Tenemos claro que este principio rige también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador. Lo que nos queda ahora analizar son los efectos en el orden sancionador tributario de una presunción legal que al ser aplicada determina la calificación de un ilícito administrativo a cargo del sujeto pasivo que puede ser sancionado. Recordemos que a través de la presunción legal se impide o se dificulta la carga de la prueba para el particular. Pues bien, la solución de este tema no es fácil y es fruto de debate. Aunque aceptemos que en el ámbito administrativo sancionador rige el derecho a la presunción de inocencia, a la práctica vemos que se aplica con distinta intensidad en los tribunales contencioso-administrativos y en los tribunales penales. A continuación exponemos un ejemplo que dejará claro el diferente criterio que se sigue en una y otra instancia a propósito de la interpretación y resolución de una presunción presente en la normativa tributaria que desencadena un efecto punitivo y se confronta con el principio de presunción de inocencia. Esta presunción es la establecida en el art. 39 LIRPF de las ganancias patrimoniales no justificadas.

Sin embargo, podemos avanzar ya que el hecho de que la doctrina ponga en duda la legitimidad de una sanción de Derecho administrativo basada en una presunción nos hace ver aún más claramente que la utilización de las presunciones en el ámbito del Derecho penal es totalmente cuestionable, ya que como bien sabemos en el proceso penal se enjuician las conductas más graves y reprobables socialmente que pueden tener como consecuencia la imposición de penas privativas de libertad.

⁴⁷ ESEVERRI MARTINEZ, E., en Presunciones legales y derecho tributario, Monografías Jurídico-fiscales, pág. 129

3. Art. 39 LIRPF: Las ganancias patrimoniales no justificadas

Para plasmar este debate de la compatibilidad entre las presunciones tributarias y el principio de presunción de inocencia nos ha parecido interesante aportar un ejemplo de presunción legal tributaria⁴⁸ como es el art. 39.1 LIRPF que ha suscitado mucho debate y que es relevante a efectos de una posible condena por delito fiscal. Esta presunción nos ayudará de un lado a ver cómo aplican en la práctica los Tribunales toda la teoría que hemos apuntado a lo largo del trabajo y por otro lado veremos el diferente tratamiento que hacen los tribunales contencioso-administrativos y los tribunales penales en su aplicación.

3.1. Concepto de ganancias patrimoniales no justificadas

El precepto 39.1 de la LIRPF dice así:

1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se producen por la existencia de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda a la renta o patrimonio declarados o por la inclusión de deudas inexistentes en las declaraciones y suponen su integración como renta en el último ejercicio no prescrito salvo prueba en contrario que acredite la tenencia de los bienes o derechos con anterioridad al período de prescripción.

⁴⁸ Cabe apuntar que esta es la teoría seguida por la doctrina mayoritaria actualmente. Sin embargo cierto sector, entre los que destacamos a MARÍN BARNUEBO-FABO y ZORNOZA PÉREZ, defiende su naturaleza sustantiva como un componente de renta más del IRPF. En este trabajo nos hemos acogido a la teoría seguida por la doctrina mayoritaria y consideramos el art. 39.1 LIRPF como una construcción presuntiva de una norma jurídica que, para su inaplicación, exige prueba en contrario por parte del contribuyente.

Nos encontramos con una presunción *iuris tantum* muy amplia. En primer lugar, exige a la Administración de la prueba sobre el origen de las ganancias no justificadas. En segundo lugar, consagra la eficacia de los datos que constan en las declaraciones contra el contribuyente. Por último, presume un periodo impositivo (el de descubrimiento) que es el más favorable posible para la Administración. Vemos, por lo tanto, que es una presunción contra contribuyente que supone la inversión de la carga de la prueba, algo incompatible con la presunción de inocencia en el ámbito del Derecho penal.

3.2.Relación de la presunción del art. 39.1 LIRPF con el ‘onus probandi’ en el ámbito penal

En el ámbito penal la incongruencia entre patrimonio y declaraciones podrá tener un valor únicamente indiciario, nunca probatorio y se deberá admitir siempre la prueba del acusado en contra de sus propias declaraciones.

Como señala ROMERO PLAZA si bien puede ser razonable que, al efecto de proteger el erario público, se establezcan presunciones y ficciones imponiéndose una verdad formal a la verdad material, las consecuencias de la aplicación de la norma punitiva son distintas por entrar en juego derechos fundamentales de la persona. Dicho en otras palabras, un juez que enjuicia una conducta a efectos punitivos, no se puede conformar con la verdad aparente o artificial. El Derecho penal no puede utilizarse para proteger bienes jurídicos de ataques aparentes o ficticios, sino que sólo puede castigar con base en **ataques reales y evidentes** a bienes jurídicos protegidos. De ahí que, aunque la deuda, conforme a la legislación tributaria que crea la ficción, existe, difícilmente puede admitirse que un juez penal pueda sancionar con base en tal ficción⁴⁹. Esto significa, en definitiva, que sí podrá existir sanción sobre la base de la presunción de un incremento no justificado de patrimonio, si bien para ello el juzgador deberá llegar al convencimiento, sobre la base del expediente, tanto del hecho mismo de la defraudación como del periodo impositivo en que la misma se ha producido, olvidándose del carácter presuntivo de la norma en cuestión.

De esta manera, para que la conducta no fuese sancionable bastaría que el contribuyente ofreciera una explicación razonable, aunque no presente una prueba sustanciosa, del origen del patrimonio descubierto, contrarrestando sí la eficacia del material probatorio indiciario en su contra. Tal y como se establece en la STS 761/2000 de 21 de diciembre “*en el ámbito penal a*

⁴⁹ Autor y cita extraídos de ALARCÓN GARCÍA, E., en “La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero” pág. 220

diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución que los bienes o derechos proceden de <<beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas por este impuesto>> sino simplemente presentar una base probatoria que haga razonable o plausible esta procedencia alternativa, pues en tal caso se genera una duda razonable que ha de resolverse a favor del acusado”.

3.3. Aplicación de la presunción del art. 39.1 LIRPF por los Tribunales Penales y Contencioso-Administrativos

Pasamos ahora a analizar la diferente aplicación de esta presunción por los tribunales contencioso-administrativos por un lado y los tribunales penales por otro lado. ESEVERRI MARTÍNEZ⁵⁰ aborda esta cuestión que consiste en determinar si cabe la posibilidad de imponer sanciones o bien incoar expediente por delito fiscal como consecuencia de la imputación al contribuyente como ganancia patrimonial no justificada de patrimonio de unas rentas infundadas sin vulnerar por ello el principio de la presunción de inocencia que el art. 24.2 de la CE describe como un derecho fundamental del individuo. Para ello se basa, en cuanto al ámbito penal, en un Auto del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid de 16 de diciembre de 1988 y en la STS 19 octubre de 1992 para el ámbito administrativo sancionador.

De la comparación de la argumentación de ambas resoluciones el autor saca sus propias conclusiones:

- Para el **Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo)** la actividad comprobadora de la Inspección tributaria a través de la que se constata el presupuesto base de la presunción –la existencia de transmisiones onerosas que no guardan relación con las rentas y patrimonios declarados por el contribuyente-, justifica su proceder señalando el supuesto como incremento no justificado de patrimonio –hecho presumido- y determina la calificación de la correspondiente conducta infractora y su sanción. Es decir, la Sala enjuicia el caso a la luz del control de legalidad que se ejerce sobre los actos de la Administración, y como éstos se ajustan al dictado de la ley se dan

⁵⁰ ESEVERRI MARTINEZ, E., en Presunciones legales y Derecho tributario, Monografías Jurídico-fiscales, pág. 133 y ss.

por confirmados y su razonamiento se realiza enjuiciando los efectos de la presunción legal y su repercusión en la sanción tributaria impuesta al trasluz del principio de presunción de inocencia que según la Sala no queda perjudicado. Vemos aquí que para ESEVERRI MARTÍNEZ la tutela de los derechos individuales que garantiza la Constitución en ocasiones deben ceder ante la necesaria protección de los intereses colectivos como el de contribuir al sostenimiento del gasto.

- En el caso del **Auto penal** las conclusiones son distintas, pues hechos similares y parecidos comportamientos de los órganos de la Administración tributaria que trasladan el asunto al Ministerio Público por apreciar indicios de un posible delito fiscal tras aplicar el contenido de la presunción legal del art. 39.1 LIRPF no son tomados en consideración por el juez penal por no reflejar la **verdad material** de los hechos enjuiciados. En la resolución el juez apunta que los supuestos fácticos que pudieran ser constitutivos de un delito fiscal se basan en una verdad formal o aparente impuesta por norma legal y no constituyen prueba suficiente y plena sobre la veracidad de los hechos presuntamente delictivos.

En conclusión, la diferente manera de entender la presunción legal del art. 39.1 LIRPF por los tribunales contencioso-administrativos y los tribunales penales se justifica en base a las consecuencias que acarrea un incumplimiento en los distintos ámbitos del derecho. Mientras en el ámbito administrativo sancionador la reparación de la desobediencia ciudadana no exige que se prive de libertad al infractor, sino solamente que restablezca el orden perturbado a través de multas pecuniarias, en el ámbito penal aquel inculcado por un delito fiscal lidiará con una pena de privación de libertad.

BLOQUE IV: PRESUNCIONES Y PRUEBA INDICIARIA

Habiendo hecho hincapié en el apartado anterior en la incompatibilidad entre las presunciones legales tributarias y el principio de presunción de inocencia nos centramos en este apartado en destacar una solución posible para los Tribunales para aquellos casos en los que se encuentran con una dificultad probatoria sin que se vulneren derechos constitucionales. Esto es a través de la prueba indiciaria, prueba aceptada en el proceso penal con ciertos requisitos, como estudiamos a continuación.

1. Concepto de prueba indiciaria

Una de las muchas clasificaciones que encontramos en la doctrina sobre la prueba procesal es la que distingue entre la prueba directa y la prueba indirecta o indiciaria. El TC establece que mientras la prueba directa es aquella en que la demostración del hecho enjuiciado surge de modo directo e inmediato del medio de prueba utilizado; la prueba indirecta o indiciaria es aquella que se dirige a mostrar la certeza de unos hechos (indicios) que no son los constitutivos de delito, pero de los que pueden inferirse estos y la participación del acusado por medio de un razonamiento basado en el nexo causal y lógico existente entre los hechos probados y los que se trata de probar⁵¹.

Este tipo de prueba (la prueba indiciaria) tiene una gran importancia en el proceso penal ya que nos encontramos en muchas ocasiones con situaciones en las cuales es difícil lograr una prueba directa. Por lo tanto, si prescindieramos de la prueba indiciaria muchas conductas típicas acabarían con la impunidad por falta probatoria.

La prueba indiciaria es definida por PASTOR ALCOY a través de cuatro elementos: los hechos base o indicios, la inferencia, la conclusión y la motivación o exteriorización judicial de dichos elementos⁵². Aunque en la práctica solamente solemos hablar de indicios cuando no tenemos ninguna prueba directa, éstos concurren en todos los juicios. La jurisprudencia lo denomina prueba indiciaria y esta tiene que cumplir determinados requisitos. Estos requisitos los imponen

⁵¹ SSTC 174/1985, de 17 de diciembre y 169/1986, de 22 de diciembre. Resoluciones citadas por MIRANDA ESTAMPES, M., en “La mínima actividad probatoria y la libre valoración de las pruebas en el proceso penal” pág. 56

⁵² PASTOR ALCOY F., Prueba de indicios, credibilidad del acusado y presunción de inocencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2003, pág. 148

tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo en numerosas resoluciones⁵³. Se imponen tanto para los indicios como para el método de razonamiento por el que se llega a la conclusión.

2. Requisitos de la prueba indiciaria

Desde un punto de vista material para que la prueba indiciaria respete el derecho constitucional a la presunción de inocencia se exige que los indicios:

- a) *Estén plenamente acreditados*
- b) *Sean plurales, o excepcionalmente único pero de una singular potencia acreditativa*
- c) *Sean concomitantes al hecho que se trata de probar*
- d) *Estén interrelacionados de modo que se refuercen entre sí*

En cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir, que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un <<enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano>>⁵⁴

Desde un punto de vista formal, es necesario en cuanto a los indicios:

- a) *Que en la sentencia se expresen cuáles son los hechos base o indicios que se estiman plenamente acreditados y que van a servir de fundamento a la deducción o inferencia*
- b) *Que la sentencia haga explícito el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación en el mismo del acusado, explicitación que – aun cuando pueda ser sucinta o escueta – se hace imprescindible en el caso de la prueba indiciaria, precisamente para posibilitar el control casacional de la racionalidad de la inferencia*

⁵³ Las resoluciones por excelencia que fijaron los requisitos que han sido seguidos en numerosas resoluciones posteriores requisitos son la STC 229/1988 de 23 de diciembre y la STS 1980/2000 de 25 de enero.

⁵⁴ Reproducción de parte de la STS 1980/2000 de 25 de enero, requisitos seguidos por numerosas resoluciones, como la reciente STS 673/2016 de 25 de febrero.

En conclusión, lo que tenemos que tener más en cuenta a la hora de utilizar la prueba indiciaria es lo siguiente:

- Concurrencia de una **pluralidad** de indicios
- Plena acreditación de los indicios mediante **prueba directa**
- Enlace entre el hecho-base y el hecho-consecuencia ajustado a las **reglas de lógica** y las **máximas de experiencia**
- Necesidad de **explicación en la sentencia del razonamiento** utilizado por el juzgador

Los requisitos que acabamos de apuntar son, según el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, los que diferencian la prueba indiciaria de las meras sospechas y permiten enervar la presunción de inocencia. A efectos del delito fiscal también encontramos numerosas resoluciones que abordan esta diferenciación entre prueba indiciaria y meras sospechas, entre las cuales podemos destacar la STS 192/2006 de 1 de febrero (FJ V) y STS 2476/2001 de 26 de diciembre (FJ VII).

3. Relación con el principio de presunción de inocencia

En contra de lo que se ha comentado ya sobre la inconstitucionalidad de la fundamentación de una condena por delito fiscal en base a una presunción legal tributaria defendemos aquí la constitucionalidad de la prueba por indicios para fundamentar una condena por este tipo de delito, siempre y cuando se respeten todos los requisitos comentados anteriormente. A continuación explicamos el porqué.

Compartimos plenamente la opinión de CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA⁵⁵ y se ha ido repitiendo a lo largo del trabajo el hecho de que por imperativo del art. 24 CE se parte de la inocencia del acusado, de tal forma que quien afirme su culpabilidad debe aportar los medios de prueba suficientes para acreditarla no pudiendo el legislador establecer en los textos legales presunciones de culpabilidad o de hechos que nieguen la inocencia del acusado. También se ha comentado que con estos requisitos podría parecer que se estimule el fraude. Sin embargo, a través de la prueba indiciaria se puede llegar a probar sin violar el derecho

⁵⁵ Opinión citada en el comentario a la STC 233/2005 de 26 de septiembre de CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA J.C.

fundamental a la presunción de inocencia la comisión del tipo del art. 305.1 CP. Como es sabido, en la esfera penal rige el principio de libre valoración de la prueba. El juez a la hora de condenar por un delito fiscal puede basarse en una presunción simple siempre y cuando exista una pluralidad de indicios y la presunción simple sea uno más de esos indicios. Es decir, el juez para condenar mediante pruebas indiciarias puede fundarse en una presunción simple siempre y cuando sea valorada conjuntamente con los demás elementos de prueba y reúna todos los requisitos exigidos por la doctrina y la jurisprudencia que se han comentado con anterioridad.

La prueba de indicios es aceptada por el Tribunal Constitucional por cuanto el objeto de la misma son los **hechos** y no directamente los elementos del delito⁵⁶. Además, cabe destacar que la prueba indiciaria ni invierte el *onus probandi* ni impide la libre valoración judicial, siempre que se valoren en conjunción con el resto de pruebas pertinentes. El mismo Tribunal Supremo ha apuntado en su resolución 1335/1999 de 17 de noviembre que la prueba indiciaria en ningún caso puede suponer la inversión de la carga de la prueba⁵⁷. Este tipo de prueba no está prohibida en el ámbito penal ni tampoco en el administrativo sancionador, si bien el Tribunal Constitucional establece una serie de directrices para asentar como válida una prueba de indicios que se proyecta sobre hechos, circunstancia que difiere de los casos en que la presunción es obra de la ley y el órgano administrativo la aplica en el ejercicio de sus funciones⁵⁸. El Tribunal Supremo en su sentencia 1335/99 de 17 de noviembre establece que *“la fuerza indiciaria que conlleva una presunción legal en modo alguno tiene el alcance de invertir la carga de la prueba, ello vulneraría los principios en los que se inspira el proceso penal y especialmente el de la presunción de inocencia que ampara a todo imputado”*.

En el caso que remarcábamos antes de las **ganancias patrimoniales no justificadas**, tanto la doctrina como la jurisprudencia⁵⁹ han admitido la enervación de la presunción de inocencia mediante la prueba por indicios, siempre y cuando concurren todos los requisitos necesarios. Sin embargo, también nos encontramos con otras resoluciones⁶⁰ que consideran que, ante la

⁵⁶ MORALES PRATS, F., en Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal págs. 1403-1406

⁵⁷ IGLESIAS SEVILLANO H., artículo revista UNED, núm 19, 2016: “Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal”

⁵⁸ ESEVERRI MARTINEZ, E., en Presunciones legales y derecho tributario, Monografías Jurídico-fiscales, pág. 131

⁵⁹ Ponemos como ejemplos la STS 774/2005 de 2 de junio (FJ VIII-XVI) y STC 233/2005 de 26 de septiembre (FJ XI)

⁶⁰ STS 2486/2001 de 21 de diciembre (FJ III-X) y STS 1335/1999 de 17 de noviembre (FJ Único)

negación de los hechos por parte del acusado y la falta de suficientes elementos indiciarios la duda razonable y la presunción de inocencia se deciden a favor del acusado.

Por lo tanto, la defraudación a través de ganancias patrimoniales no justificadas será relevante a efectos del delito fiscal, pues en ese caso el juez estaría prescindiendo de la presunción para llegar al convencimiento de que se ha producido la conducta típica a través de indicios diferenciados. Vemos pues que la presunción *iuris tantum* del art. 39 LIRPF no es compatible con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, sino que es necesario prescindir de la presunción y desplegar una actividad probatoria, directa o indiciaria, conforme a los principios del Derecho penal respecto a la existencia de ingresos no justificados y el momento de su producción para poder condenar por el art. 305.1 CP.

Con todo ello podemos concluir que la doctrina y la jurisprudencia establecen acerca de la naturaleza jurídica de la presunción del art. 39.1 LIRPF que, en el orden sancionador, para llegar a la conclusión de que se ha producido una conducta sancionable, debe ser precisa la existencia de un conjunto de indicios que razonablemente conduzcan a presumir que la actuación del contribuyente ha sido merecedora de reproche coercitivo. El contribuyente, por su parte, tendrá la posibilidad de desacreditar esa prueba indiciaria siempre y cuando sea capaz de dar una explicación razonable y completa acerca del origen de las rentas, de que las mismas tributaron o estaban exentas o no sujetas a gravamen, o que estaban prescritas. Ante la duda se resolverá a favor del contribuyente por el principio *in dubio pro reo*.

En conclusión, tanto la doctrina como la jurisprudencia están de acuerdo que los Tribunales pueden utilizar la prueba de indicios para condenar por un delito fiscal siempre y cuando se sigan los requisitos que hemos nombrado a lo largo de este bloque.

CONCLUSIÓN

Hemos tratado a lo largo de este trabajo la problemática de la aplicación de las presunciones legales tributarias en el ámbito de la prueba. Para ello hemos partido de la conducta típica contemplada en el art. 305 CP: el delito fiscal. Hemos visto, aunque es debatido por la doctrina, que es un tipo penal en blanco ya que requiere, para el cálculo y la definición de los elementos del tipo, de las normas tributarias. Una vez aceptada esta remisión, hemos estudiado una institución muy presente en la normativa tributaria, las presunciones legales tributarias. En un primer momento se podría llegar a pensar que las presunciones deben ser trasladadas al ámbito probatorio penal, ya que al hacer la remisión al ordenamiento tributario tomamos sus instrumentos para completar los elementos del tipo. La cuestión radica aquí en si esta remisión al ordenamiento debe ser total o bien parcial. Dicho de otro modo, al remitirnos a la normativa tributaria para completar el tipo de delito fiscal, ¿debemos tomar en consideración todos los elementos contemplados en la normativa tributaria o tan solo aquellos necesarios para completar el tipo y prescindir de instrumentos propios del Derecho Tributario que pueden ser conflictivos con el Derecho Penal? Bajo mi punto de vista la postura correcta sería la segunda, es decir, tomar en consideración únicamente aquellos elementos que nos sirven para completar el tipo que nos interesa sin tener en cuenta otros instrumentos que, siendo muy útiles para la determinación de la deuda, no pueden utilizarse para la imposición de sanciones.

Si nos fijamos en el origen etimológico de la palabra ‘presunción’ vemos que proviene del verbo en latín “*praesumere*” compuesto por el prefijo “pre” que significa “antes” y el verbo “*sumere*” que equivale a “tomar por sí mismo”. Por lo tanto, presumir equivale a tomar por verdadero un hecho antes de que se pruebe. Vemos que la propia palabra choca con los estándares del Derecho Penal, que no acepta en ningún caso tomar por cierto algo sin que sea antes probado, tal y como recoge el art. 24.2 CE. Este precepto constitucional reconoce el derecho fundamental a la presunción de inocencia, uno de los pilares básicos del sistema penal de los Estados democráticos según el cual todo investigado en un proceso penal debe ser tratado como inocente en tanto no se dicte sentencia firme que establezca su condena. Esta presunción tiene un gran impacto en el ámbito de la prueba ya que atribuye la carga de la prueba a la acusación, quien debe realizar una mínima actividad probatoria de cargo para desvirtuar dicha presunción. Es en este punto donde encontramos una clara incompatibilidad entre el principio de presunción de inocencia y las presunciones legales contenidas en la normativa tributaria. Dichas presunciones, como hemos visto, parten de hechos inciertos en el plano de la realidad y

son tomados como ciertos a efectos jurídicos. Además, trasladan la carga de la prueba a la parte perjudicada por la presunción que tiene que demostrar la no realización del hecho deducido. Vemos, pues, una clara incompatibilidad a efectos del Derecho Penal entre la utilización de las presunciones legales tributarias y el principio de presunción de inocencia. Si vamos más allá, también hemos visto que se ha generado debate en torno a la utilización de las presunciones tributarias para fundamentar sanciones administrativas. Pues bien, si la legitimidad de una sanción administrativa sobre la base de una presunción genera dudas entre la doctrina, más dudas debe generar la fundamentación de una pena en una presunción. Debemos tener en cuenta que el derecho administrativo sancionador, aunque es también expresión del *ius punendi* del Estado, acarrea consecuencias menos gravosas a nivel ético-social que la pena.

Con todo lo dicho hasta este punto, vemos que un Tribunal, a la hora de condenar por el art. 305 CP no puede utilizar las presunciones tributarias como fundamento de la condena. Esta incompatibilidad entre las presunciones de derecho tributario y el Derecho Penal radica en la naturaleza de estas. Como hemos visto, su finalidad no es el esclarecimiento del delito sino simplemente facilitar la determinación de la base imponible del impuesto. Toda imputación por delito fiscal debe cumplir con la proposición y práctica de prueba de conformidad con el principio acusatorio. Tomar una presunción tributaria como prueba genera indefensión y vulnera el principio de presunción de inocencia. Cuando se den este tipo de violaciones en los Tribunales Ordinarios deberían ser susceptibles tanto de recurso de casación penal como de recurso de amparo. Por lo tanto, en estos casos el Tribunal deberá desplegar una verdadera actividad probatoria, ya sea directa o indiciaria. La prueba indiciaria, como hemos visto, es aceptada tanto doctrinal como jurisprudencialmente siempre y cuando cumpla estrictamente con todos los requisitos que imponen tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo.

En conclusión, vemos que a través del precepto penal en blanco del delito fiscal se establece una accesoriadad entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario, utilizando este último para completar el tipo. Sin embargo, debemos respetar siempre las garantías del proceso penal, lo que supone que se deban probar todos los elementos del tipo, incluso aquellos extraídos de la normativa tributaria. Es decir, deben respetarse los estándares y principios del proceso penal, como es la propia presunción de inocencia. Únicamente de esta manera podrá ser legítima una condena por delito fiscal del art. 305 CP. El proceso penal tiene como máxima meta la búsqueda de la <<verdad material>> y no debemos aceptar que los Tribunales se conformen con una

<<verdad formal>>, lo que podría suceder si fundamentan sus condenas en presunciones legales.

BIBLIOGRAFIA

- ALARCÓN GARCÍA, E., *“La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero”*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2016
- BACIGALUPO ZAPATER E., BACIGALUPO SAGESSE S., *“Curso de Derecho penal económico”*, Marcial Pons, Madrid, 2005
- BAJO FERNÁNDEZ, M. *“Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial”*, Civitas, Madrid, 1978
- BAZA DE LA FUENTE M.L., Tesis Doctoral *“El delito fiscal: particular referencia al art. 305 CP”*, Universidad Complutense, Madrid, 2001
- BENAVENTE CUESTA J., *“Presunciones Tributarias, claves para su correcta aplicación”*, LexNova, Valladolid, 2013
- CEREZO MIR, J., *“Curso de Derecho penal español. Parte General”* 6ª Ed. Tecnos, 2004
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA J.C. comentario a la STC 233/2005 de 26 de septiembre
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *“La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones”*, 2ª Ed. Bosch, Madrid, 2011
- COLLADO YURRITA, P., *“La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal”*, Tirant lo Blanch, 1996
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S., *“Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva”* en Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000
- ESEVERRI MARTINEZ, E., en *“Presunciones legales y derecho tributario”*, Monografías Jurídico-fiscales. Instituto de Estudios Fiscales – Madrid, 1995
- HERRERA MOLINA, P.M., *“Delito fiscal y Constitución”*, Cuadernos de Política Criminal nº45
- IGLESIAS SEVILLANO H., artículo revista UNED, núm 19, 2016: *“Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal”*
- JAÉN VALLEJO, M., artículo *“Los principios de la prueba en el proceso penal español”*
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *“Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario”*, Madrid, 1996
- MIR PUIG, S., *“Parte General Derecho Penal”*, 10ª Ed. Reppertor, Barcelona, 2015
- MIRANDA ESTAMPES, M., *“La mínima actividad probatoria y la libre valoración de las pruebas en el proceso penal”*, Bosch, Barcelona

MORALES PRATS, F., *“Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal”*, 10ª Ed. Aranzadi, 2016

PASTOR ALCOY F., *“Prueba de indicios, credibilidad del acusado y presunción de inocencia”*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003

PÉREZ ARRAIZ, J., *“La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”*, Universidad del País Vasco, 2006

RODRÍGUEZ MOURULLO, *“Derecho Penal – Parte General”*, Civitas, 1976