



FACULTAD DE DERECHO (ICAIDE)

**LA COMPATIBILIDAD A EFECTOS DEL
DELITO FISCAL ENTRE LAS
PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES
TRIBUTARIAS Y EL DERECHO
FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE
INOCENCIA**

Autor: M^a Eugenia Sanmartín García-Osorio

Director: Javier Gómez Lanz

Madrid

Abril 2014

M^a Eugenia
Sanmartín
García-Osorio

**LA COMPATIBILIDAD A EFECTOS DEL DELITO FISCAL ENTRE LAS PRESUNCIONES
Y FICCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y EL DERECH FUNDAMENTAL A LA
PRESUNCIÓN DE INOCENCIA**



*A mis padres, por estar siempre al pie del cañón
dispuestos a todo.*

*A Javier, por descubrirme el mundo del Derecho
penal y estar siempre preparado para escuchar y dar
buenos consejos.*

*A Marta, por ser una fuente bibliográfica y de
sonrisas inagotable.*

LISTA DE REFERENCIAS

CE	Constitución Española, 1998
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
Ed.	Edición
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio
LP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LISyD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Pág.	Página
Págs.	Páginas
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. EL DELITO FISCAL	7
3. FICCIONES LEGALES Y PRESUNCIONES TRIBUTARIAS	12
4. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y LA PRUEBA INDICIARIA.....	16
5.- COMPATIBILIDAD ENTRE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA	21
5.1. Aspectos generales	21
5.2. Incrementos patrimoniales no justificados	23
5.3. Método de estimación indirecta	26
5.4. Compatibilidad de la presunción de inocencia con el resto de figuras planteadas.....	29
6. CONCLUSIONES	34
7. BIBLIOGRAFÍA	36
8. ANEXOS.....	38
8.1. Resoluciones judiciales consultadas y citadas.....	38

RESUMEN

En este trabajo se abordan los problemas derivados de la compatibilidad de algunas directrices tributarias sobre la determinación de la cuota y el derecho a la presunción de inocencia vigente en el proceso penal. La razón de esta controversia es que el delito fiscal se remite a la normativa tributaria para completar el elemento “cuota defraudada” y, algunos de los preceptos incorporados, son difícilmente compatibles con el derecho fundamental a la presunción de inocencia. En concreto, las ficciones legales no presentan dificultades, pues reflejan diferentes opciones legislativas. Las presunciones *iuris tantum* únicamente son compatibles en tanto que se construya una verdadera prueba indiciaria en la que se evite la inversión de la carga probatoria. Finalmente, las presunciones *iuris et de iure* en ningún caso resultan compatibles, pues constituyen una presunción *iuris et de iure* de compatibilidad.

PALABRAS CLAVE: derecho fundamental a la presunción de inocencia, ficciones legales, presunciones *iuris tantum*, presunciones *iuris et de iure*

ABSTRACT

The main objective of this paper is to analyze the compatibility between some tax rules about the determination of the payable tax and the presumption of innocence. The reason of that is that the legal description of the tax criminal offence is referenced to tax regulations. Some of those tax rules are hardly compatible with the presumption of innocence. In particular, legal fictions are compatible with the presumption of innocence because they denote different legislative options. Rebuttable presumptions are compatible with the presumption of innocence only when they stand for a circumstantial evidence, but they breach that presumption when they entail a reversal of the burden of proof. Finally, irrebuttable presumptions are never compatible with the presumption of innocence since they imply a conclusive presumption of guilt.

KEY WORDS: presumption of innocence, legal fictions, rebuttable presumptions, irrebuttable presumptions

1. INTRODUCCIÓN

El delito fiscal es una de las figuras delictivas que más debates doctrinales presenta en la actualidad. En concreto, el tipo exige que la conducta típica de defraudar a la Hacienda Pública se materialice en un resultado: la cuota defraudada, la cual toma como base para su cálculo la normativa tributaria.

A su vez, para que la conducta sea punible no es suficiente con que exista una cuota defraudada sino que es exigible que dicha cuota supere los 120.000 euros, ya que por debajo de esa cantidad nos encontraríamos dentro del ámbito de la infracción tributaria de carácter administrativo.

De esta manera, la forma de determinar la cuantía de la cuota defraudada recogida en el tipo tiene una importancia capital a efectos penales. Sin embargo, el cálculo de la cuota defraudada se basa en la normativa tributaria que incluye una serie de supuestos que podrían colisionar con determinados principios inspiradores del Derecho penal.

En concreto, en este trabajo se quiere focalizar la atención sobre las presunciones tributarias y las ficciones legales tributarias. Las primeras hacen referencia a aquellos supuestos en los que el legislador presume, en base a la experiencia, la existencia de un hecho imponible gravable, sin perjuicio de la posibilidad de que el contribuyente deslegitime esta presunción a través de la prueba. En cambio, las segundas se refieren a aquellos casos en los que la ley determina la existencia de un hecho imponible gravable independientemente de la realidad subyacente.

Estas figuras plenamente válidas en el Derecho tributario, al ser extrapoladas al Derecho penal a través de la determinación de la cuota defraudada, podrían colisionar con el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Esto se debe a que este derecho exige la existencia de una verdadera prueba de cargo para que se produzca la condena y rechaza la posibilidad de que se invierta la carga de prueba en el ámbito penal, supuesto probatorio que, como se discutirá en este trabajo, podría subyacer a los casos de presunciones y ficciones legales tributarias.

Así, el propósito de este trabajo es estudiar la compatibilidad existente, a efectos del delito fiscal, entre el derecho fundamental a la presunción de inocencia y las

presunciones y ficciones legales tributarias. Para ello, en el segundo epígrafe de este trabajo se presentará el tipo del delito fiscal haciendo referencia a todos aquellos elementos que tengan incidencia en el problema planteado. Con posterioridad, en el tercer epígrafe se presentarán algunas de las figuras tributarias que presentan dificultades en relación con el derecho fundamental a la presunción de inocencia. A continuación, en el cuarto epígrafe se analizará el derecho fundamental a la presunción de inocencia y, en particular, la prueba que se estima suficiente para enervarlo. El propósito del quinto epígrafe será relacionar las dos secciones anteriores para determinar, a efectos del delito fiscal, en qué caso las figuras tributarias pueden ser compatibles con la presunción de inocencia y en cuáles no, para lo cual se analizará la jurisprudencia y doctrina existente al respecto y se tratará de argumentar la posibilidad de extrapolar o no éstas a otros supuestos. Finalmente, el sexto epígrafe recapitulará las conclusiones obtenidas a lo largo de todo el estudio.

2. EL DELITO FISCAL

Actualmente, el delito fiscal se tipifica en el art. 305.1 del Código Penal vigente de la siguiente manera:

El 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 será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

De esta forma, se trata de un tipo de resultado que requiere la previa existencia de una relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y el contribuyente y cuya acción típica consiste en la defraudación bien eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta o bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma. La

consumación del tipo se produce cuando se genera el resultado de la cuota defraudada en una cuantía superior a 120.000 euros, pues, como se ha indicado, por debajo de la misma nos encontraríamos en el ámbito de la infracción tributaria¹.

En relación con este aspecto, una de las primeras cuestiones controvertidas es determinar el contenido de la conducta típica “defraudar”. Así, en la doctrina y en la jurisprudencia podemos identificar dos corrientes diferenciadas. La primera sostiene una concepción de la defraudación por la cual es suficiente con el perjuicio patrimonial sin que concurra engaño². La segunda corriente, que es la mayoritaria actualmente, en cambio, sostiene que la defraudación exige un elemento adicional, es decir la ocultación o disminución de las bases tributarias a partir de un engaño³.

Como se indicará más adelante, a la luz del Código Penal de 1995, parece más adecuada la adscripción a esta segunda corriente por la cual la conducta típica del delito fiscal exige el perjuicio y el engaño a la Hacienda Pública. Este engaño será entendido desde el punto de vista de la antijuridicidad como un engaño idóneo⁴ para defraudar en las dos modalidades comentadas, de forma que no se producirá la conducta típica si la Agencia Tributaria ya tenía conocimiento de la realidad a través, por ejemplo, de registros o declaraciones.

Las razones que subyacen a esta adscripción son dos. En primer lugar, la inclusión del engaño como elemento de la conducta típica “defraudar” se basa en que el Capítulo VI del Título XIII se titula “De las defraudaciones” siendo el tipo central del mismo la estafa la cual exige engaño bastante como uno de sus elementos típicos⁵. En

¹ Algunos autores consideran que la cuota defraudada por encima de los 120.000 euros constituye una condición objetiva de punibilidad en vez de un resultado típico, como se desarrollará *infra*.

² Entre la doctrina podría citarse a BAJO FERNÁNDEZ, M., “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. Comentario a la S.T.S. de 2 de marzo de 1988” en *La Ley*, nº 1988-2, pág. 471, o a MORALES PRATS, F., “Artículos 305, 308 y 310” en A.A.V.V., Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Editorial Aranzadi, 2ª ed., Navarra, 2001, pág. 1398 y entre la jurisprudencia, la STS (Sala 2ª) nº 643/2005 de 19 de mayo, RJ 2005\7645 (F.J. IV).

³ Entre la doctrina podría citarse a APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, págs. 49-50, o a CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, Editorial Bosch, Madrid, 2011, págs. 94-100 y entre la jurisprudencia la STC (Sala 2ª) nº 57/2010 de 4 de octubre, RTC 2010\57 (F.J. IX), la STS (Sala 2ª) nº 1505/2005 de 25 de noviembre, RJ 2006\320 (F.J. II) o la STS (Sala 2ª) nº 751/2003 de 28 de noviembre, RJ 2004\91 (F.J. XXVII).

⁴ Término empleado por BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Universidad Complutense, Madrid, 2001, pág. 199.

⁵ La doctrina que sostiene la tesis por la cual la defraudación únicamente requiere perjuicio aduce en contra de este argumento, no sin razón, que el Código Penal no tiene por que recoger de forma unívoca todos los conceptos, así como que el Capítulo VI también incluye otro tipo esencial como es la apropiación indebida y éste no incluye el engaño entre sus elementos típicos.

segundo lugar, el significado dado al término defraudar por la Real Academia Española es: “privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho”, por lo que parece evidente que no es suficiente con el perjuicio sino que se requiere cierta forma de engaño.

Por otra parte, en relación con la cuota defraudada es necesario destacar en primer lugar que se diferencia de la deuda tributaria en que no incluye los intereses, recargos y sanciones. Además, como ya se ha indicado anteriormente, el tipo exige que la cuota defraudada supere los 120.000 euros, pues de no ser así únicamente nos encontraríamos en el ámbito de las infracciones tributarias de carácter administrativo.

En relación con el límite cuantitativo de la cuota defraudada de 120.000 euros, el Código Penal establece en el art. 305.2 que en los tributos de declaración periódica como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre Patrimonio se atenderá a la cuota defraudada durante el período impositivo, mientras que en el resto de tributos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la cuota defraudada se referirá a cada uno de los hechos impositivos susceptibles de liquidación. En este sentido, no podrán sumarse las cuantías defraudadas por el mismo impuesto en distintos períodos impositivos ni tampoco adicionarse las cuantías defraudadas por distintos impuestos durante el mismo período con el objetivo de construir el delito fiscal, sino que el delito fiscal se refiere al hecho imponible de un único impuesto durante un solo período impositivo.

Asimismo, es necesario indicar que la naturaleza jurídica del elemento “cuota defraudada” y del límite cuantitativo es controvertida, ya que parte de la doctrina sostiene que se trata de un elemento del tipo, mientras que otra parte considera que es una condición objetiva de punibilidad. De esta manera, autores como MORALES PRATS⁶ o BACIGALUPO SAGESSE⁷ consideran que se trata de un elemento del tipo, con lo que es necesario el dolo del autor sobre la cuantía de la cuota defraudada. En

⁶ MORALES PRATS, F., *Artículos 305...*, *op. cit.*, pág. 1403.

⁷ BACIGALUPO SAGESSE, S., “La prueba del perjuicio en el delito fiscal mediante el régimen tributario de estimación indirecta: Presunción de inocencia e in dubio pro reo” en A.A.V.V., Jorge Barreiro, A. (Dir.), *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Civitas Ediciones, Madrid, 2005, pág. 1113.

cambio, otros autores como BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FERRÉ OLIVÉ⁸ o MUÑOZ CONDE⁹ lo identifican como una condición objetiva de punibilidad siendo, por tanto, irrelevante la existencia o no de dolo sobre la condición. El describir la cuantía defraudada y el límite cuantitativo de conformidad con una u otra naturaleza y, consecuentemente, predicar o no la necesidad de dolo sobre la misma supondrá, en relación con este trabajo, que sea necesario o no el conocimiento y la voluntad del sujeto activo sobre la cuantía de 120.000 euros de la cuota defraudada en relación con la elusión de la aplicación de las ficciones y presunciones tributarias.

Ahora bien, tal y como indica CHOCLÁN MONTALVO, estas posturas se han acercado, ya que la mayor parte de los que consideran que el límite cuantitativo forma parte del resultado típico no exigen el dolo sobre la cifra defraudada exactamente, sino que consideran suficiente el dolo sobre el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública en general¹⁰. Además, en tanto en cuanto se tipifica el dolo eventual, se castiga la realización de la acción típica probable cuya realización asume el sujeto activo, con lo que sería suficiente con que el contribuyente asumiese la posibilidad de defraudar según las modalidades típicas más de 120.000 euros sin necesidad de que se persiguiese voluntariamente la defraudación por encima de dicha cuantía. Por ello y por ser la corriente mayoritaria, este trabajo identifica la cuota defraudada y su límite cuantitativo como el resultado del tipo sobre el que ha de existir dolo para que sea posible la imputación de responsabilidad penal.

Por otra parte, cabe destacar que el tipo y en especial la cuota defraudada exigen para su completa comprensión el tener en consideración la normativa tributaria para definir algunos conceptos como la cuota defraudada, el hecho imponible o el período impositivo. En este sentido, algunos autores como BACIGALUPO SAGESSE¹¹ o SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA¹² o algunas resoluciones como la STS (Sala 2ª, Sección 1ª) nº 952/2006, de 6 de octubre, RJ 2006\8006 (F.J. III) o la STS (Sala 2ª) nº 192/2006 de 1 de febrero, RJ 2006\1042 (F.J. V) sostienen que el delito

⁸ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., y FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Estimación indirecta y delito fiscal”, en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 13, 1990, pág. 796.

⁹ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: Parte Especial*, Editorial Tirant lo Blanch, 18ª ed., Valencia, 2010, pág. 1058.

¹⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal...*, *op. cit.*, pág. 213.

¹¹ BACIGALUPO SAGESSE, S., *La prueba del perjuicio en el delito fiscal mediante el régimen tributario de estimación indirecta...*, *op.cit.*, págs. 1112-1113.

¹² SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., y HERRERA MOLINA, P. M., “Delito Fiscal y Constitución. (A propósito de la S.T.S. de 27 de diciembre de 1990)” en *Cuadernos de Política Criminal*, Nº 45, págs. 739-740.

fiscal constituye una ley penal en blanco, mientras otros, como QUERALT JIMÉNEZ¹³, no comparten esta afirmación, sino que consideran que la cuota defraudada es un elemento normativo del delito fiscal, ya que el supuesto de hecho del tipo no contiene ninguna remisión expresa a una norma extrapenal tributaria.

No obstante, independientemente de que se considere que la cuota defraudada constituye un elemento normativo o un supuesto de ley penal en blanco tácita, es necesario recordar -como hace la primera de las resoluciones mencionada en el párrafo anterior- que la valoración probatoria, los principios y presunciones procesales, con especial referencia a la presunción de inocencia, y demás cuestiones estrictamente materiales han de quedar sometidas al Derecho penal. De esta manera, la determinación de la cuota defraudada de conformidad con las normas tributarias, incluidas las presunciones y ficciones legales correspondientes, no suprimirá la necesidad de que se respete el derecho fundamental a la presunción de inocencia, siendo éste el problema que se analiza en este estudio.

Por último, cabe destacar que para que el delito fiscal sea penalmente castigado se exige su comisión dolosa¹⁴, es decir el conocimiento y voluntad sobre todos los elementos del tipo, lo cual nos conduce a indicar la necesidad de que se produzca el querer el sujeto, a través de un engaño suficiente, producir un perjuicio a la Hacienda Pública superior a 120.000 euros¹⁵.

En definitiva, tras la identificación de los debates doctrinales alrededor del delito fiscal relevantes a efectos de este estudio y la determinación de la postura considerada más razonable en cada uno de ellos, podemos concluir que la determinación de la cuota defraudada tiene una importancia capital a la hora de efectuar la imputación de responsabilidad penal o no como consecuencia de la conducta típica. Y, en tanto en cuanto la base de cálculo de dicha cuota defraudada son las normas tributarias, siempre que se respeten el resto de cuestiones estrictamente materiales incluido el derecho fundamental a la presunción de inocencia, es necesario comprender cómo funcionan

¹³ QUERALT JIMÉNEZ, J. J., *Derecho Penal Español. Parte especial*, J.M. Bosch Editor, S.L., 3ª ed., Barcelona, 1996, pág. 629.

¹⁴ Con el objetivo de diferenciar el desvalor del ilícito penal sobre la infracción administrativa, además del límite cuantitativo y la exigibilidad del elemento típico “engaño”, se pena solamente la conducta dolosa, pero no la conducta imprudente.

¹⁵ Este último aspecto referente a la cuantía, sin perjuicio de lo dicho sobre la corriente doctrinal que identifica la cuota defraudada y su limitación cuantitativa como una condición objetiva de punibilidad y el acercamiento de ambas teorías a través del dolo eventual.

dichas normas; en concreto, este trabajo detallará algunas presunciones y ficciones legales tributarias, y en qué medida pueden considerarse compatibles o no con la presunción de inocencia.

3. FICCIONES LEGALES Y PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Antes de comenzar con la identificación y descripción del funcionamiento de algunas de las ficciones legales y presunciones que se recogen en la normativa tributaria, resulta conveniente precisar que el objetivo de este estudio no es identificar todos y cada uno de los supuestos existentes en la prolija legislación tributaria, sino únicamente presentar alguno de los casos más problemáticos y analizar su compatibilidad con la presunción de inocencia de forma que se establezcan los principios fundamentales que han de ser tenidos en cuenta a estos efectos.

En primer lugar, ha de determinarse, en palabras de PÉREZ ARRAIZ¹⁶, que el objetivo de las presunciones y ficciones es determinar elementos de hecho que se desconocen o son difícilmente precisables y que pueden afectar a la existencia y dimensiones del hecho imponible, a la determinación del hecho imponible e incluso a la selección del tipo impositivo aplicable.

Las presunciones y ficciones tributarias pueden dividirse, a efectos de este trabajo, en ficciones legales, presunciones *iuris et de iure* y presunciones *iuris tantum*¹⁷. Las ficciones legales son aquellas por las cuales se crea una verdad jurídica diferenciada de la realidad. En cambio, las presunciones se refieren a los supuestos en los cuales 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 presumido¹⁸. En concreto, las

¹⁶ 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)*, Servicio editorial de la Universidad del País Vasco, País Vasco, 2006, pág. 127.

¹⁷ Este trabajo hace uso de esta triple diferenciación, pues, aunque no se trata de una clasificación legal, ha sido utilizada ampliamente por la doctrina y la jurisprudencia. Sin embargo, algunos autores como MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 115-224 hacen una diferenciación más exhaustiva entre normas de remisión (presunciones absolutas y ficciones), disposiciones supletorias, normas definitorias, reglas sobre la carga de la prueba, verdades interinas, reglas sobre el valor probatorio, indicios y presunciones espurias o aparentes.

¹⁸ Parte de la doctrina tributaria considera que la única diferencia entre ficciones legales y presunciones *iuris et de iure* es que la verdad jurídica creada por las primeras es poco probable, mientras que la verdad recogida por las segundas es altamente probable. En este sentido puede consultarse ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales –

presunciones *iuris et de iure* son aquellas que no admiten prueba en contrario, mientras que las presunciones *iuris tantum* pueden ser enervadas por el contribuyente mediante prueba en contrario¹⁹.

Así, por un lado, podríamos identificar a título ejemplificativo como ficciones legales representativas las siguientes²⁰:

- Imputación de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF): Se imputa una cuantía como renta como consecuencia de la plena disponibilidad para fines particulares de bienes inmuebles improductivos. Así, se crea una ficción legal por la cual se ha obtenido una renta.
- Adjudicación en las sucesiones (art. 27 LISyD): Independientemente de las particiones o adjudicaciones que realicen los contribuyentes se entenderá, a efectos impositivos, que estas han sido hechas en clave de igualdad según las normas reguladoras de la sucesión.

En segundo lugar, podríamos identificar como presunciones *iuris et de iure* las siguientes figuras:

- Ganancias patrimoniales no justificadas procedentes de bienes o derechos no declarados situados en el extranjero (art. 39.2 LIRPF y art. 134.6 TRLIS): Tras la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se estableció la obligación de declarar las cuentas en entidades financieras, activos financieros, valores mobiliarios e inmuebles situados en el extranjero. El incumplimiento de esta obligación supone el gravamen de los mismos como ganancia patrimonial no justificada del último ejercicio no prescrito en el IRPF y el IS para personas físicas y jurídicas respectivamente sin que quepa prueba en contrario de la titularidad de los bienes y derechos o de las rentas con que se adquirieron desde un ejercicio ya prescrito²¹.

Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 17-23, o MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario...*, *op. cit.*, págs.118-146.

¹⁹ PÉREZ ARRAIZ, J., *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación...*, *op. cit.*, págs. 133-137.

²⁰ Para la determinación de la naturaleza como ficciones legales, presunción *iuris et de iure* o presunción *iuris tantum* se ha seguido la doctrina de ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y derecho tributario...*, *op. cit.*, págs. 87-118.

²¹ GARCÍA BERRO, F., “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)” en A.A.V.V., Pérez Royo, F. (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Editorial Tecnos, 7ª ed., Madrid, 2013, págs. 237-238.

- Acumulación de sucesiones y donaciones (art. 30 LISyD): Este supuesto tiene como misión evitar la elusión tributaria y para ello se prevé un incremento en el tipo medio efectivo aplicable, ya que para su cálculo se incluyen en la base liquidable las sucesiones a favor del contribuyente producidas en los cuatro últimos años y las donaciones a su favor de los últimos tres años sin posibilidad de prueba en contrario.

Finalmente, podríamos identificar como muestra de las presunciones *iuris tantum* contenidas en la norma:

- Estimación de rentas (art. 6.5 LIRPF y art. 5 TRLIS): Se presumen retribuidas y, por tanto, generadoras de renta salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital por las personas físicas o la cesión de bienes y derechos por las personas jurídicas.
- Ganancias patrimoniales no justificadas (art. 39.1 LIRPF y art. 134 TRLIS): Estas 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 en el caso del IRPF o de las rentas con las que se adquirieron dichos bienes o derechos en el caso del IS.
- Valoración del ajuar doméstico (art. 15 LISyD): Se valora en un 3% y forma parte de la masa hereditaria y, con ello, de la base imponible, pudiendo ser minorado en un 3% del valor catastral de la vivienda habitual salvo prueba en contrario de otras valoraciones.
- Presunción de patrimonio (art. 3 LIP): Se presume que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran formado parte del mismo en el momento del anterior devengo, salvo prueba en contrario de su transmisión o pérdida.
- Presunción de adquisición a título gratuito (art. 4 LISyD): Se entiende devengado el ISyD, salvo prueba en contrario, cuando se produce la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o en los cuatro años siguientes

el aumento del de su cónyuge, descendientes, herederos o legatarios. También cuando se realizan adquisiciones por los ascendientes en representación de los descendientes menores de edad salvo que se pruebe que estos últimos tenían medios suficientes.

- Adición de bienes (art. 11.1 LISyD): Se recogen cuatro supuestos en los que se presume la integración en el caudal relicto de bienes o derechos que no formaban parte de la masa patrimonial en el momento del fallecimiento y se permite la prueba en contrario bajo determinadas especificidades. En concreto, el primero de ellos se refiere a la adición de los bienes que hubieren pertenecido al causante hasta un año antes del fallecimiento, salvo que se probase que dichos bienes se encuentran en poder de persona distinta del heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o la realidad de la transmisión. El segundo hace referencia a la adición de los bienes y derechos que hubieran sido adquiridos a título oneroso durante los tres últimos años en concepto de usufructo por el causante y de nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos salvo que se probase la realidad de la transmisión. El tercero trata de la acumulación de los bienes y derechos transmitidos por el causante en los cuatro años anteriores al fallecimiento, salvo que se probase la realidad de la transmisión. Finalmente, el cuarto se refiere a la adición de los valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado con anterioridad al fallecimiento sin toma de razón en los libros del depositario, salvo prueba de que el valor de los mismos hubiese sido incorporado al caudal relicto o de que la toma de razón no hubiese podido efectuarse con anterioridad al fallecimiento.

Finalmente, es conveniente hacer referencia al método de estimación indirecta (arts. 53 y 158 LGT) dado que su compatibilidad con la presunción de inocencia a efectos del delito fiscal ha sido muy controvertida en los últimos años. Este método se aplica subsidiariamente a los de estimación directa y objetiva en los casos de inactividad del contribuyente obligado a declarar, obstrucción, incumplimiento de las obligaciones contables y registrales y desaparición, provocada o no, de la documentación necesaria. La determinación de la base imponible se puede efectuar a través de la aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, la utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así

como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios y la valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

4. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y LA PRUEBA INDICIARIA

El carácter de la cuota defraudada y su límite cuantitativo como elemento normativo o ley penal en blanco que se completa a través de las normas tributarias entre las que se incluyen las ficciones y presunciones tributarias que se acaban de analizar no impide que se deban respetar la valoración probatoria, presunciones y demás principios procesales propios del orden penal entre los que, a efectos de este trabajo, tiene gran importancia la presunción de inocencia.

El derecho fundamental a la presunción de inocencia se reconoce en el art. 24.2 de la Constitución Española y se define, en palabras de CARBALLO ARMAS²², como el principio básico de la estructura del proceso penal según el cual todo ciudadano debe gozar del derecho subjetivo a ser considerado inocente de cualquier delito o infracción, en tanto en cuanto no exista prueba bastante que desvirtúe dicha presunción.

A su vez, la jurisprudencia constitucional ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre qué se ha de entender como protección del derecho a la presunción de inocencia en resoluciones como la STC (Sala 2ª) nº 120/1999 de 28 de junio, RTC 1999\120 (F.J. II) o la STC (Sala 2ª) nº 189/1998 de 28 de septiembre, RTC 1998\189 (F.J. II). En concreto, establece que la protección del derecho a la presunción de inocencia 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

²² CARBALLO ARMAS, P., *La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Editorial Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pág. 19.

supervisión externa de la razonabilidad del discurso que une la actividad probatoria y el relato fáctico resultante.

De esta manera, la presunción de inocencia tiene una importancia capital en relación con la prueba, la cual ha de ser, como viene recogiendo la jurisprudencia, prueba de cargo suficiente como para desvirtuar la presunción. Así, inicialmente, la STC (Sala 1ª) nº 31/1981 de 28 de julio, RTC 1981\31 (F.J. III) establecía que “es preciso (*sic*) una mínima actividad probatoria producida con las garantías procesales que de alguna forma pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado”. Con posterioridad, han sido numerosas las resoluciones que han reiterado esta doctrina, de entre las que podemos destacar la STC (Sala 2ª) nº 147/2009, de 15 de junio, RTC 2009\147 (F.J. III), la STC (Sala 2ª) nº 278/2000 de 27 de noviembre, RTC 2000\278 (F.J. IX), la STC (Sala 2ª) nº 171/2000 de 26 de junio, RTC 2000\171 (F.J. II) o la STC (Pleno) nº 81/1998 de 2 de abril, RTC 1998\81 (F.J. III), las cuales consideran que la prueba de cargo implica que la sentencia respete cuatro aspectos:

a) debe expresar las pruebas en que se sustenta la declaración de responsabilidad penal; b) el sustento ha de venir dado por verdaderos actos de prueba conformes a la Ley y a la Constitución; c) practicados normalmente en el acto del juicio oral, salvo los supuestos admisibles de pruebas preconstituidas; d) valorada, y debidamente motivada, por los tribunales con sometimiento a las reglas de la lógica y la experiencia y referida a los elementos esenciales del delito objeto de condena.

Por otra parte, las pruebas de cargo han de enervar la presunción de inocencia de todos los elementos del tipo, tal y como sostiene expresamente la STC (Sala 1ª) nº 340/2006 de 11 de diciembre, RTC 2006\340 (F.J. II), lo cual, a efectos de este trabajo, significa que ha de existir prueba de cargo verdadera²³ en relación con la determinación de la cuantía de la cuota defraudada, que, como se indicó en el apartado anterior, es calculada en base a las normas tributarias, incluidas las presunciones, al tratarse de una norma penal en blanco.

La prueba en el procedimiento tributario se caracteriza por el principio de oficialidad, es decir, es la Administración tributaria quien debe investigar de oficio los

²³ Inicialmente se hizo uso del adjetivo “mínima” (STC (Sala 1ª) nº 31/1981 de 28 de julio, RTC 1981\31; F.J. III), con posterioridad se exigía que fuese “suficiente” (STC (Sala 1ª) nº 109/1986 de 24 de septiembre, RTC 1986\109; F.J. II) y finalmente se exige que el fallo se construya sobre “verdaderos actos de prueba” (entre otras, STC (Sala 1ª) nº 150/1989 de 25 de septiembre, RTC 1989\150; F.J. III).

presupuestos tributarios²⁴. La investigación de oficio supone, en palabras de RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN²⁵, “el comprobar, lo más exactamente posible, las circunstancias fácticas relevantes para el supuesto de hecho, tanto a cargo como a favor del obligado”. A su vez, este principio se completa con el deber de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria que se manifiesta en las obligaciones tributarias formales recogidas en el art. 29 LGT²⁶ cuyo contenido es resumido por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN en la obligación de entregar conocimientos a la Administración en relación con el supuesto de hecho y la obligación de asegurar la entrega de conocimientos en futuros procedimientos tributarios que puedan desarrollarse frente a los contribuyentes, siempre respetando el contenido esencial de los derechos fundamentales²⁷. Por último, podemos concluir que, aunque la exigencia de prueba se acerca a las exigencias existentes en el ámbito penal tal y como indica FERRER BELTRÁN, existen una serie de presunciones tributarias de las cuales ya se ha presentado una muestra anteriormente en las cuales se invierte la carga de la prueba en contra del contribuyente²⁸, algo que resulta impensable en Derecho penal en función del derecho fundamental a la presunción de inocencia, el cual ante la existencia de una duda razonable se resuelve a favor del acusado.

Ahora bien, la valoración probatoria en el caso del delito fiscal queda sometida al Derecho penal independientemente de que se trate de una norma penal en blanco, con lo que 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 de manera que determine fundamentadamente si los hechos fácticos probados son suficientes para enervar la presunción de inocencia.

Algunas de las sentencias que recogen la necesidad de que exista prueba de cargo para desvirtuar la presunción de inocencia en relación con el delito fiscal son la

²⁴ El fundamento legal de este principio se recogía en el artículo 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, pero este no tiene reflejo en la LGT actual.

²⁵ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 100.

²⁶ A saber, la obligación de presentar declaraciones censales, la obligación de utilizar y solicitar el NIF, la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos, la obligación de entregar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos e información, la obligación de facilitar las inspecciones y comprobaciones administrativas, la obligación de entregar un certificado sobre las retenciones y pagos a cuenta y otras obligaciones en materia aduanera.

²⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario...*, *op. cit.*, págs. 141-143.

²⁸ FERRER BELTRÁN, J., *Prueba y verdad en el Derecho*, Editorial Marcial Pons, 2ª ed., Madrid, 2005, pág. 15.

STC (Sala 1ª) nº 133/2011 de 18 de julio, RTC 2011\133 (F.J. V), la STC (Sala 1ª) nº 127/2011 de 18 de julio, RTC 2011\127 (F.J. VI), la STC (Sala 2ª) nº 147/2009 de 15 de junio, RTC 2009\147 (F.J. III), el Auto TC (Sala 2ª) nº 7/2007 de 15 de enero, RTC 2007\7 AUTO (F.J. III), la STC (Sala 1ª) nº 143/2005 de 6 de junio, RTC 2005\143 (F.J. II), la STC (Sala 1ª) nº 130/2005 de 23 de mayo, RTC 2005\130 (F.J. IV), la STC (Sala 1ª) nº 87/2001 de 2 de abril, RTC 2001\87 (F.J. IX al XI) o la STEDH (Sección 2ª) Caso José Antonio Rafols Inenser contra España de 6 de abril de 1994, JUR 2007\328723 (Fundamentos de Derecho)²⁹.

Sin embargo, en algunas ocasiones, la dificultad probatoria de los supuestos hace que no sea posible la prueba directa sino que sea necesario el uso de la prueba indiciaria, definida por PASTOR ALCOY³⁰ a través de cuatro elementos diferenciados: los hechos base o indicios, la inferencia, la conclusión y la motivación o exteriorización judicial de dichos elementos, por lo que podría decirse que la práctica de la prueba indiciaria se materializa en aquellas conclusiones judiciales motivadas extraídas mediante la inferencia a partir de unos hechos base probados.

De esta forma, la prueba indiciaria da un mayor papel al subjetivismo del juzgador, como bien reconoce la STC (Sala 1ª) nº 117/2000 de 5 de mayo, RTC 2000\117 (F.J. III), lo que hace necesarios una mayor motivación de las resoluciones y un análisis de la validez probatoria más riguroso. Ahora bien, esto no quiere decir que las pruebas indiciarias no puedan ser constitutivas de una verdadera prueba de cargo, pues de no admitirse su validez probatoria los Tribunales se encontrarían en numerosas ocasiones ante la impunidad de los delincuentes por la ausencia de pruebas directas, tal y como recoge CARBALLO ARMAS³¹.

La naturaleza diferenciada de la prueba indiciaria ha hecho que el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo establezcan en muchas de sus resoluciones que esta prueba ha de reunir cuatro características fundamentales para ser distinguida de las meras sospechas y poder enervar la presunción de inocencia. Entre aquellas podemos citar a modo ejemplificativo la STS (Sala 2ª, Sección 1ª) nº 690/2013, de 24 de julio, RJ

²⁹ Algunas de las resoluciones recogidas en este párrafo también hacen referencia a la prueba indiciaria que explicaremos a continuación.

³⁰ PASTOR ALCOY, F., *Prueba de indicios, credibilidad del acusado y presunción de inocencia*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, págs. 145-166.

³¹ CARBALLO ARMAS, P., *La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, *op. cit.*, pág. 29.

2013\6794 (F.J. I), la STC (Sala 1ª) nº 133/2011 de 18 de julio, RTC 2011\133 (F.J. V), la STC (Sala 2ª) nº 300/2005 de 21 de noviembre, RTC 2005\300 (F.J. III), la STC (Sala 2ª) nº 91/1999 de 26 de mayo, RTC 1999\91 (F.J. III) o la STC (Sala 1ª) nº 174/1985 de 17 de diciembre, RTC 1985\174 (F.J. VI). En primer lugar, el hecho o los hechos base (indicios) han de estar plenamente probados. Además, los hechos constitutivos del delito deben deducirse de dichos hechos base probados. Asimismo, con el objetivo de controlar la razonabilidad del proceso de inferencia, es preciso que el órgano jurisdiccional explique la relación razonada existente entre los hechos base y los hechos consecuencia probados. Por último, el razonamiento ha de estar fundamentado en la lógica humana y el sentido común.

A su vez, a efectos del delito fiscal, podríamos citar como ejemplos de resoluciones en las que se distingue la prueba pericial indiciaria de las meras sospechas la STS (Sala 2ª) nº 192/2006 de 1 de febrero, RJ 2006\1042 (F.J. V), la STS (Sala 2ª) nº 774/2005 de 2 de junio, RJ 2006\1016 (F.J. II, VIII, XII, XVI y XL), la STS (Sala 2ª) nº 2476/2001 de 26 de diciembre, RJ 2002\2033 (F.J. VII), la STS (Sala 2ª) nº 1807/2001 de 30 octubre, RJ 2001\9089 (F.J. X), la STS (Sala 2ª) nº 1278/1997 de 23 de octubre, RJ 1997\7246 (F.J. II) o la STS (Sala 2ª) nº 274/1996 de 20 de mayo, RJ 1996\3838 (F.J. IV).

No obstante, cabe destacar que la prueba indiciaria en ningún caso puede suponer la inversión de la carga de la prueba, tal y como indica la STS (Sala 2ª) nº 1335/1999 de 17 de noviembre, RJ 1999\8866 (F.J. Único). Y, en este sentido, tiene importancia resaltar que los órganos jurisdiccionales han considerado en resoluciones como STC (Sala 2ª) nº 48/2006 de 13 de febrero, RTC 2006\48 (F.J. IV) o la STS (Sala 2ª) nº 2486/2001 de 21 de diciembre, RJ 2002\1213 (F.J. III al XI) que la utilización como indicio de la ausencia de una explicación alternativa al hecho que se intenta probar o la manifiesta inverosimilitud de los testimonios no implica invertir la carga de la prueba o vulnerar la presunción de inocencia siempre y cuando exista otra prueba indiciaria válida, suficiente y convincente sobre el hecho que se intenta probar³². Del mismo modo, tampoco podrá considerarse que se invierte la carga de prueba cuando la única prueba de cargo procede de la Administración Tributaria, tal y como recoge la

³² En la normativa tributaria esta circunstancia sería reflejo de la regla por la cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo (STC (Sala 1ª) nº 18/2005 de 1 de febrero, RTC 2005\18; F.J. VI).

STS (Sala 2ª, Sección 1ª) nº 31/2012 de 19 de enero, RJ 2012\2057, (F.J. III). Por el contrario, si el contribuyente diese una explicación plausible y racional, aunque no estuviera plenamente probada, la duda razonable se decidirá a favor del acusado por el carácter fundamental del derecho a la presunción de inocencia.

5.- COMPATIBILIDAD ENTRE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Una vez que se han establecido las bases del derecho a la presunción de inocencia y se han descrito algunas de las ficciones y presunciones tributarias más relevantes, se analizará su compatibilidad a efectos del delito fiscal. Para ello, en primer lugar, se establecerán una serie de aspectos generales, a continuación se analizará, extrayendo un conjunto de principios generales, la compatibilidad de la presunción de inocencia con los incrementos patrimoniales no justificados y el método de estimación indirecta por ser los supuestos más estudiados por doctrina y jurisprudencia y, finalmente, se discutirá la conveniencia de extender o no estas conclusiones al resto de supuestos analizados.

5.1. Aspectos generales

El Tribunal Constitucional ha establecido en numerosas resoluciones que el derecho fundamental a la presunción de inocencia impide la presunción de los elementos del delito, ya sea *iuris tantum* o *iuris et de iure*.

En concreto, se excluye la presunción *iuris tantum* en tanto en cuanto supone la inversión de la carga de la prueba y la presunción *iuris et de iure* dado que prohíbe la prueba en contrario de forma que se descarga de la prueba a quien acusa y se impide probar la inocencia a quien se defiende, tal y como recogen la STC (Sala 2ª) nº 233/2005 de 26 de septiembre, RTC 2005\233 (F.J. XI), la STC (Sala 1ª) nº 87/2001 de 2 de abril, RTC 2001\87 (F.J. IX), la STC (Sala 2ª) nº 111/1999 de 14 de junio, RTC 1999\111 (F.J. III) o la STC (Pleno) nº105/1988 de 8 de junio, RTC 1988\105 (F.J. III).

Por ello, podemos concluir que no pueden existir presunciones sobre los elementos del delito, lo cual hace que surja una dificultad añadida en tanto en cuanto el elemento del delito relevante a efectos de este trabajo, la cuota defraudada, se remite, ya sea como elemento normativo o ley penal en blanco a la normativa tributaria y esta contiene presunciones y ficciones legales.

En este sentido, MORALES PRATS establece dos supuestos diferenciados³³. Por un lado, indica que las ficciones legales constituyen definiciones legales que acotan los conceptos tributarios y, en tanto que el art. 305 CP se remite a la normativa tributaria, no ha de ponerse en duda lo que el legislador ha determinado como hecho imponible y demás conceptos tributarios. En cambio, las presunciones contra contribuyente no deberían ser proyectables al ámbito penal, dado que comprometen el derecho a la presunción de inocencia y suponen la inversión de la carga probatoria.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional también establece que la doctrina por la que se excluyen las presunciones legales sobre los elementos del delito no impide la prueba de indicios siempre que reúna todos los requisitos especificados en el punto anterior, ya que el objeto de la misma son los hechos y no directamente los elementos del delito³⁴. De esta forma, jurisprudencialmente, se han permitido las presunciones tributarias a la hora de determinar la cuota defraudada mediante la aplicación de la prueba de indicios, argumentándose que se deduce el elemento típico “cuota defraudada” de forma racional de los hechos base determinantes de la presunción tributaria.

³³ MORALES PRATS, F., *Artículos 305... op. cit.*, págs. 1403-1406

³⁴ STC (Sala 2ª) nº 233/2005 de 26 de septiembre, RTC 2005\233 (F.J. XI) y STC (Sala 1ª) nº 87/2001 de 2 de abril, RTC 2001\87 (F.J. IX).

5.2. Incrementos patrimoniales no justificados³⁵

Como ya se explicó con anterioridad, la existencia de incrementos patrimoniales no justificados se produce cuando se constata la presencia de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición por el contribuyente no se corresponda con la renta y patrimonio previamente declarados o cuando se haya producido la inclusión de deudas inexistentes en la declaración de renta o patrimonio³⁶. Además, los incrementos patrimoniales no justificados se entenderán producidos en el último período no prescrito salvo prueba en contrario.

Ante estas presunciones, el contribuyente puede probar que los bienes y derechos tienen una procedencia legítima, que no estaba obligado a declarar las rentas con las que se sufragaron o que proceden de ejercicios ya prescritos, con lo que se enervarían las presunciones y desaparecería el hecho imponible. Con ello, puede concluirse que los incrementos patrimoniales no justificados constituyen una presunción contra contribuyente que supone la inversión de la carga de la prueba, algo que en el ámbito del Derecho penal sería incompatible con la presunción de inocencia.

Inicialmente, la compatibilidad de esta figura tributaria con el derecho fundamental a la presunción de inocencia dependía de su naturaleza jurídica, de forma que si era entendida como renta no existía ninguna dificultad para castigar mediante el delito fiscal la defraudación de cuotas derivadas de incrementos patrimoniales no justificados. En cambio, si los incrementos patrimoniales son entendidos como presunción legal, la inversión de la carga de la prueba entraba en colisión con la presunción de inocencia, tal y como recoge MARTÍN LÓPEZ³⁷.

En este sentido, cabe destacar que la mayor parte de la doctrina tributaria identifica los incrementos patrimoniales no justificados como una presunción *iuris*

³⁵ Actualmente en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), así como en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), los incrementos patrimoniales no justificados reciben el nombre de “ganancias patrimoniales no justificadas” y “bienes o derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas”, respectivamente. En este trabajo se ha decidido usar el concepto “incrementos patrimoniales no justificados” por ser el más extendido entre la doctrina y jurisprudencia, resultando de aplicación todo lo dicho tanto para la figura de la LIRPF como del TRLIS.

³⁶ GARCÍA BERRO, F., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)...*, op.cit., pág. 234.

³⁷ MARTÍN LÓPEZ, J., “Incrementos no justificados de patrimonio y delito fiscal” en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, N° 2/2002 parte Estudio, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 2-5.

tantum en tanto que a partir de un hecho probado (falta de correspondencia entre los bienes y derechos poseídos y la renta o patrimonio declarados) deduce un hecho presunto (existencia de renta oculta no declarada con anterioridad)³⁸.

En cambio, la jurisprudencia ha sido vacilante y aún hoy existen resoluciones que identifican, en contra de la lógica y del parecer mayoritario, los incrementos patrimoniales no justificados como renta. Entre ellas, cabría destacar la STC (Sala 1ª) nº 87/2001 de 2 de abril, RTC 2001\87 (F.J. VIII) la cual extrae esta conclusión, “sin requerir mayor interpretación, de la literalidad del contenido de los art. 1.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) y 20.1 y 20.13 de dicha Ley en la redacción de la Ley 48/1985”. A su vez, el Tribunal Supremo ha seguido esta línea interpretativa en resoluciones como la STS (Sala 2ª, Sección 1ª) nº 789/2012 de 11 de octubre, RJ 2012\11353 (F.J. XXXI) y lo mismo han hecho las Audiencias Provinciales en sentencias como la SAP de Las Palmas (Sección 1ª) nº 69/2013 de 30 de abril, JUR 2013\163969 (F.J. III). Esta naturaleza supone que únicamente se haya de probar la existencia de incrementos patrimoniales y su carácter no justificado, de forma que no se produce la inversión de la carga probatoria ni existe ninguna contradicción con el derecho a la presunción de inocencia.

No obstante, como ya se adelantó anteriormente, la identificación de los incrementos patrimoniales no justificados como renta no parece adecuada, ya que, si bien es cierto que los incrementos del patrimonio constituyen una renta, no es menos cierto que los incrementos patrimoniales no justificados, independientemente de su denominación, no encajan exactamente en la definición de incrementos patrimoniales, ya que estos últimos exigen el cambio de la valoración patrimonial, lo cual no se produce en el supuesto analizado³⁹.

Una vez que se ha determinado que no se puede sostener la compatibilidad de los incrementos patrimoniales no justificados con el derecho a la presunción de inocencia en función a su naturaleza como renta, cabe destacar que la jurisprudencia y doctrina han admitido la enervación de la presunción de inocencia mediante la prueba por indicios. Por ello, en este caso, se sostiene que en el supuesto de que concurran los

³⁸ GARCÍA BERRO, F., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)...*, op. cit., págs. 234-239.

³⁹ SIMÓN ACOSTA, E., “Los incrementos no justificados de patrimonio” en *Cuadernos de Jurisprudencia tributaria*, Aranzadi, 1997, pág. 55.

cuatro requisitos de la prueba de indicios enunciados en el epígrafe anterior⁴⁰, la defraudación a través de incrementos patrimoniales no justificados 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.

En concreto, no se exigen hechos base o indicios determinados sino que será suficiente con que el órgano jurisdiccional deduzca los elementos del delito conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia. En este sentido, como ya se recogió anteriormente, la jurisprudencia ha admitido la utilización como indicio de la ausencia de una explicación alternativa al hecho que se intenta probar o la manifiesta inverosimilitud de los testimonios siempre y cuando existan otros hechos base válidos.

Así, resoluciones jurisprudenciales como la STS (Sala 2ª) nº 774/2005 de 2 de junio, RJ 2006\1016 (F.J. II, VIII, XII, XVI y XL), la STC (Sala 2ª) nº 233/2005 de 26 de septiembre, RJ 2005\233 (F.J. XI), la STS (Sala 2ª) nº 1807/2001 de 30 de octubre, RJ 2001\9089 (F.J. X) o la STS (Sala 2ª) nº 274/1996 de 20 de mayo, RJ 1996\3838 (F.J. IV) desestiman la vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia en base a la correcta aplicación de la prueba indiciaria. En cambio, en otras como la STS (Sala 2ª) nº 2486/2001 de 21 de diciembre, RJ 2002\1213 (F.J. III al X) o la STS (Sala 2ª) nº 1335/1999 de 17 de noviembre, RJ 1999\8866 (F.J. Único) se considera que, ante la 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.

En definitiva, puede concluirse que la presunción *iuris tantum* de incrementos patrimoniales no justificados como tal 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.

⁴⁰ A saber, que los hechos base estén plenamente probados, que los hechos constitutivos del delito se deduzcan de esos hechos base, que esa deducción sea explicada razonablemente por el órgano jurisdiccional y que la deducción se fundamente en la lógica humana y el sentido común.

5.3. Método de estimación indirecta

El método de estimación indirecta, como ya se indicó anteriormente en este estudio, es un mecanismo de determinación de la base imponible que se aplica en caso de falta de presentación de declaraciones o presentación incompleta o inexacta de las mismas; resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales o desaparición y destrucción de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos⁴¹.

De esta manera, la ley establece que en dichos supuestos se determina la base imponible a partir de tres vías diferenciadas⁴²:

- a) La aplicación de los datos y antecedentes disponibles
- b) La utilización de elementos que prueben indirectamente la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico según las unidades productivas o familiares que deban compararse
- c) La valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los obligados tributarios según los antecedentes que se posean de supuestos similares.

Por todo ello, podríamos decir que el método de estimación indirecta guarda similitudes con la prueba indiciaria, por lo que será admisible, a efectos del delito fiscal, en tanto en cuanto respete los criterios exigibles a la misma⁴³.

En este sentido, algunos autores sostienen, con razón, que la utilización de los datos más habituales en un determinado entorno económico o de parámetros objetivos (magnitudes, índices, módulos...) no cumplen dichos requisitos, ya que no se refieren a la concreta actividad económica del acusado⁴⁴. Además, el proceso lógico de la deducción indiciaria no lleva a una única solución como requiere la jurisprudencia sino que podrían alcanzarse diversas cuantías de la cuota defraudada, de forma que ninguna

⁴¹ Vid. art. 53.1 LGT

⁴² Vid. art. 53.2 LGT.

⁴³ Vid. nota 40.

⁴⁴ RUBIO GONZÁLEZ, A., “La determinación de la cuota defraudada en los delitos fiscales: El régimen de estimación indirecta del IVA” en *Economist & Jurist*, vol. 15, N° 111, 2007, págs. 56-57.

de ellas pudiera darse por probada⁴⁵. Prueba de ello es que los Tribunales suelen alegar en estos casos que la cuantía determinada por el método de estimación indirecta excede ampliamente de 120.000 euros, por lo que no cabe duda de la existencia del elemento típico. Ejemplo de ello es la SAP de Murcia (Sección 3ª) nº 52/2007 de 22 de octubre, ARP 2008\127 (F.J. III).

Por otra parte, como recogen BACIGALUPO SAGESSE⁴⁶ y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FERRÉ OLIVÉ⁴⁷, la determinación de la cuantía es una cuestión propia del proceso penal, por lo que una vez que se ha dado por probada la defraudación, es el juez quien ha de determinar la cuantía mediante la estimación indirecta. Ahora bien, esto no impide la admisión por el Tribunal de un informe realizado por un inspector de Hacienda como prueba pericial de cargo cuando lo considere razonable y fundamentado, especialmente en aquellos casos en que la defensa no presenta prueba de descargo⁴⁸.

Los tribunales, en cambio, no discriminan claramente entre unas y otras formas de estimación indirecta, por lo que las utiliza indiferentemente con independencia de su compatibilidad con la presunción de inocencia y da mayor importancia a que la cuantía estimada rebase ampliamente los 120.000 euros para entender que concurre el elemento típico “cuota defraudada superior a 120.000 euros”⁴⁹. Así, la SAP de Alicante (Sección 2ª) nº 432/2011 de 21 de octubre, JUR 2011\36489 (F.J. II) concluye la no concurrencia del elemento típico por ser la cuantía muy inferior en base a datos estadísticos del Banco de España y registrales del Colegio de Registradores Mercantiles del mismo sector económico, forma de cálculo que en este trabajo se ha identificado con la letra c) y que difícilmente resulta compatible con la presunción de inocencia. Al contrario, la SAP de Las Palmas (Sección 1ª) nº 100/2013 de 20 de mayo, ARP 2013\868 (F.J. III) llega a una cuota superior a 120.000 euros haciendo uso, igualmente, de un método de

⁴⁵ STC (Pleno) nº 155/2002 de 22 de julio, RTC 2002\155 (F.J. XIV), STC (Sala 2ª) nº 120/1999 de 28 de junio, RTC 1999\120 (F.J. II), STC (Sala 2ª) nº 220/1998 de 16 de noviembre, RTC 1998\220 (F.J. IV) o STC (Sala 2ª) nº 189/1998 de 28 de septiembre, RTC 1998\189 (F.J. III).

⁴⁶ BACIGALUPO SAGESSE, S., *La prueba del perjuicio en el delito fiscal mediante el régimen tributario de estimación indirecta...*, *op.cit.*, pág. 1119.

⁴⁷ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., y FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Estimación indirecta y delito fiscal...*, *op.cit.*, pág. 800.

⁴⁸ STS (Sala 2ª) nº 2115/2002 de 3 de enero, RJ 2003\782 (F.J. III) o SAP de Cádiz (Sección 4ª) nº 168/2011 de 6 de junio, JUR 2011\355742 (F.J. II).

⁴⁹ Hasta el punto de que la STS (Sala 2ª) nº 2476/2001 de 26 de diciembre, RJ 2002\2033 (F.J. VII), entre otras, da mayor legitimidad al cálculo de la cuota defraudada cuando está ha sido corregida *prudentemente* a la baja.

estimación controvertido; en concreto, se aplica un coeficiente medio de beneficios de las empresas del mismo sector económico a los ingresos acreditados para determinar cuál sería la cuota, método que se ha identificado con la letra b) y tampoco puede entenderse adecuado.

En cambio, algunas resoluciones hacen uso del método identificado con la letra a) que parece más adecuado a los requisitos de la prueba en el proceso penal. Entre ellas puede citarse la SAP de Cádiz (Sección 4ª) nº 168/2011 de 6 de junio, JUR 2011\355742 (F.J. II), que concluye en base a los clientes y bancos de la empresa, que la cuota defraudada es muy superior a 120.000 euros y la SAP de Ciudad Real (Sección 1ª) nº 138/2004 de 6 de septiembre, JUR 2004\255100 (F.J. III) que llega a esta misma conclusión a partir de los precios ponderados, productos vendidos y gastos de la empresa, lo cual parece más adecuado en relación con la presunción de inocencia.

Ahora bien, cabe destacar que, aunque las resoluciones citadas hasta el momento hacen hincapié en la amplia superación de la cuota en lugar de en la forma de cálculo concreta utilizada, en ocasiones puntuales los tribunales sí han rechazado formas de estimación indirecta de la base imponible, como en la SAP de Asturias (Sección 2ª) nº 222/2007 de 27 de septiembre, ARP 2008\27 (F.J. I) en la que se había considerado que los ingresos siempre aumentaban proporcionalmente a los gastos independientemente de la posibilidad o no de probar este aumento.

En definitiva, podríamos concluir que la determinación de la cuota defraudada mediante el método de estimación indirecta es compatible con el derecho fundamental a la presunción de inocencia siempre que se respeten los principios de la prueba indiciaria, algo que no sucede en el caso de la determinación conforme a los métodos que identifica la LGT como b) y c). Es decir, la utilización de elementos que prueben indirectamente la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico según las unidades productivas o familiares que deban compararse o la valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los obligados tributarios según los antecedentes que se posean de supuestos similares. En este último caso la invalidez de este criterio se fundamenta en que se está haciendo uso de elementos ajenos al sujeto activo del delito fiscal.

Por otra parte, el uso de estas dos formas de estimación de la cuota defraudada, al no basarse en el sujeto activo, no conducen a una conclusión natural sino que según el razonamiento de cada tribunal podría llegarse a cuantías de la cuota defraudada diferenciadas y, consecuentemente, a la concurrencia o no de uno de los elementos típicos del delito fiscal. Ante lo cual, no puede aceptarse como válida para enervar la duda razonable a favor del acusado la solución aportada por los tribunales en base a la cual es suficiente con que la cuantía exceda ampliamente de 120.000 euros independientemente de la forma de cálculo utilizada.

Sin embargo, la forma identificada por la LGT con la letra a) se refiere a datos y antecedentes propios del sujeto activo del delito fiscal, con lo que sí que podría reunir los requisitos propios de la prueba indiciaria, sin perjuicio de que los tribunales no están requiriendo de forma estricta los principios de la prueba indiciaria en relación con el cálculo de la cuota defraudada en función del método de estimación indirecta e, inexplicablemente, admiten el uso de cualquiera de los métodos identificados.

5.4. Compatibilidad de la presunción de inocencia con el resto de figuras planteadas

En primer lugar, cabe recordar, como hace MARÍN-BARNUEVO FABO⁵⁰, que las figuras tributarias que se califican comúnmente como presunciones y ficciones son numerosas, pero su naturaleza y consecuencias jurídicas son diferenciadas, por lo que no cabe extraer la misma conclusión para todas ellas.

Por un lado, como ya se estableció anteriormente, las ficciones legales crean una verdad jurídica diferenciada de la realidad; en concreto, las ficciones tributarias establecen mecanismos necesarios para el cálculo de la cuota. En este sentido, las Cortes Generales pueden hacer uso de opciones legislativas diferenciadas para determinar la cuota siempre que respeten los principios constitucionales y los procedimientos previstos para la aprobación de las normas, ya que poner en tela de juicio esta capacidad supondría tanto como ir en contra de la seguridad jurídica y discutir el propio ordenamiento jurídico.

⁵⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario...*, op. cit., pág. 277.

El debate se origina en relación con la posibilidad de extender estas ficciones tributarias al ámbito penal a través de la determinación de la cuota defraudada. En este sentido, la respuesta se encuentra en el artículo 305 CP que, en tanto que contiene un elemento del tipo para cuya comprensión se exige acudir a la legislación tributaria: “la cuota defraudada”⁵¹, está admitiendo la definición del hecho imponible y demás conceptos tributarios hecha por dicha legislación, tal y como reconoce MORALES PRATS⁵².

Por otro lado, tal y como se adelantó anteriormente, las presunciones se refieren a supuestos en los cuales el legislador, en base a su experiencia, considera que si concurren determinados hechos base también se produce el hecho presumido. En concreto, las presunciones tributarias a las que se refiere este trabajo son aquellas presunciones contra contribuyente, es decir, aquellos preceptos por los cuales se entiende producido el hecho imponible y es el contribuyente quien podrá o no probar la inexistencia de dicho hecho presumido.

La controversia en relación con el elemento “cuota defraudada” del tipo del delito fiscal aparece dado que estas presunciones suponen al menos la inversión de la carga de la prueba siendo el contribuyente o sujeto activo en relación con el delito fiscal quien ha de probar que no existe cuota defraudada por más de 120.000 euros, lo cual no se puede considerar compatible con el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Pero además, algunas de las presunciones tributarias incluso van más allá y no permiten al sujeto activo o contribuyente probar que no se ha producido el hecho imponible, lo cual supone tanto como sustituir el derecho a la presunción de inocencia por una presunción *iuris et de iure* de culpabilidad.

Por todo ello, desde la STC (Pleno) nº 76/1990 de 26 de abril, RTC 1990\76 (F.J. VIII y IX) la doctrina viene recordando que las presunciones no podrán servir como base de determinación de la cuota defraudada conservando su naturaleza

⁵¹ La necesidad de acudir a la normativa tributaria para determinar el concepto de “cuota defraudada” es ineludible ya se considere este elemento como un elemento normativo o el artículo 305 CP como una ley penal en blanco.

⁵² MORALES PRATS, F., *Artículos 305...*, *op. cit.*, págs. 1403-1404.

presuntiva sino únicamente a partir del uso de elementos propios del proceso penal como la prueba indiciaria⁵³.

A su vez, en relación con las presunciones pueden diferenciarse, al igual que se procedió con anterioridad, dos figuras destacadas: las presunciones *iuris tantum*, que son aquellas que permiten prueba en contrario y suponen la inversión de la carga de la prueba, y las presunciones *iuris et de iure*, que son aquellas que impiden la presentación de prueba en contrario y, por tanto, presumen la culpabilidad del sujeto activo.

Por una parte, las presunciones *iuris tantum* únicamente serían compatibles con el derecho fundamental a la presunción de inocencia en tanto en cuanto respetasen los principios probatorios del proceso penal. En concreto, este proceso exige que se constituya prueba de cargo bien de forma directa o bien de manera indiciaria.

Las presunciones tributarias *iuris tantum* se construyen para facilitar los principios de inspección y oficialidad de la Administración Tributaria, por ello, sin perjuicio de la idoneidad de las pruebas directas para enervar la presunción de inocencia, parece que lo más habitual es probar el hecho imponible presumido a partir de estas figuras mediante la prueba indiciaria⁵⁴.

De esta forma, se concluye que las presunciones *iuris tantum* no serán compatibles con el derecho fundamental a la presunción de inocencia como tal sino solamente si se prescinde de su naturaleza presuntiva y se calcula la cuantía de la cuota defraudada a partir de una prueba indiciaria que cumpla todos los requisitos constitucionales identificados y a los que ya se ha hecho referencia en este trabajo en numerosas ocasiones: que los hechos base estén plenamente probados, que los hechos constitutivos del delito se deduzcan de esos hechos base, que esa deducción sea explicada razonablemente por el órgano jurisdiccional y que la deducción se fundamente en la lógica humana y el sentido común. Además, cabe destacar que la prueba indiciaria en relación con la presunción de inocencia supone que ante una

⁵³ Entre esta doctrina podría citarse a BARCIELA PÉREZ, J.A., “Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 9, 2010, págs. 31-32.

⁵⁴ En ocasiones como en “Surgimiento del hecho imponible en base a la utilización de presunciones legales. El supuesto del art. 4.1 de la Ley de Sucesiones y Donaciones”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, parte Presentación, 1998 (BIB 1998\1335), se ha considerado que el uso de presunciones tributarias está totalmente superado, ya que actualmente la Administración tributaria “tiene a su disposición o puede solicitar la práctica totalidad de los datos con trascendencia económica no sólo los sujetos pasivos, sino cualesquiera personas que con ellos mantienen relaciones”.

explicación del sujeto activo que no sea evidentemente falsa o inverosímil, la duda razonable se decide a favor del contribuyente, quien resultaría inocente.

Por otra parte, las presunciones *iuris et de iure* recogidas en la normativa tributaria suponen, a efectos del delito fiscal, el impedimento de que el contribuyente presente pruebas en contrario que desvirtúen el elemento del tipo “*cuantía de la cuota defraudada*”. Por tanto, estas figuras presumen la culpabilidad del sujeto activo sin la existencia de pruebas de cargo sobre dicho elemento del tipo, lo cual es contrario al derecho fundamental a la presunción de inocencia en tanto que este supone el derecho subjetivo a ser considerado inocente de cualquier delito o infracción, en tanto en cuanto no exista prueba bastante que desvirtúe dicha presunción, tal y como ya se indicó que definía CARBALLO ARMAS⁵⁵.

De esta forma, las presunciones *iuris et de iure* también son incompatibles con la presunción de inocencia en cuanto técnicas presuntivas, pero no pueden asemejarse a la prueba indiciaria y, por lo tanto, en ningún caso podrán ser utilizadas para la determinación del elemento del tipo “*cuantía de la cuota defraudada*”.

En definitiva, usando la clasificación extendida doctrinalmente que diferencia entre ficciones legales, presunciones *iuris tantum* y presunciones *iuris et de iure* podemos concluir que, en relación con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, las primeras pueden servir para determinar la cuantía de la cuota defraudada en tanto que constituyen definiciones legales asumidas por el tipo del artículo 305 CP, las presunciones *iuris tantum* únicamente podrán utilizarse para calcular dicha cuantía si se prescinde de su naturaleza presuntiva y se construye una prueba indiciaria en la que concurren todos los elementos identificados por el Tribunal Constitucional y las presunciones *iuris et de iure* en ningún caso podrán formar parte de la determinación de la cuantía de la cuota defraudada, pues son contrarias al derecho fundamental a la presunción de inocencia hasta el punto de presumir la culpabilidad sin posibilidad de prueba en contrario.

Ahora bien, esta conclusión adolece de una dificultad práctica evidente: la falta de consenso doctrinal sobre la naturaleza jurídica como ficción legal, presunción *iuris*

⁵⁵ CARBALLO ARMAS, P., *La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional... op. cit.*, pág. 19.

tantum o presunción *iuris et de iure* de algunas de las figuras tributarias presentadas en este trabajo.

En concreto, podríamos citar a modo ejemplificativo el caso de la acumulación de sucesiones y donaciones (art. 30 LISyD) que es considerada como una presunción *iuris et de iure* por ESEVERRI MARTÍNEZ, autor al cual se ha seguido para hacer la clasificación doctrinal de las figuras tributarias recogida en el tercer epígrafe, lo cual supondría la imposibilidad de usar esta figura para determinar la cuantía de la cuota defraudada⁵⁶. Sin embargo, MARÍN-BARNUEVO FABO considera, rebatiendo a dicho autor, que la acumulación de sucesiones y donaciones constituye una ficción legal⁵⁷. Esta última posición doctrinal, compartida también por ROZAS VALDÉS⁵⁸, supondría la consideración de la figura como una definición normativa propia de la capacidad de opción del legislador tributario y su compatibilidad plena con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, conclusión completamente opuesta a la derivada de la primera posición doctrinal comentada.

Por ello, para determinar la compatibilidad de cada una de las figuras problemáticas que recoja la legislación tributaria con el derecho a la presunción de inocencia es necesario en primer lugar determinar razonadamente cuál es la naturaleza jurídica de la figura en cuestión⁵⁹. Y, sobre la base de esa naturaleza, se extraerá una de las tres conclusiones enunciadas, es decir, la compatibilidad en el caso de la ficción, la compatibilidad sometida al prescindir de la naturaleza presuntiva y la construcción de una prueba indiciaria adecuada en el supuesto de la presunción *iuris tantum* y la incompatibilidad en el caso de la presunción *iuris et de iure*.

⁵⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y derecho tributario...*, *op. cit.*, pp. 112-114.

⁵⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario...*, *op. cit.*, págs. 126-127.

⁵⁸ ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 270.

⁵⁹ Este análisis nos permitirá llegar a una conclusión similar a la de este trabajo en la mayoría de las figuras (como ejemplos podrían citarse, entre otros, la imputación de renta inmobiliaria, las ganancias patrimoniales no justificadas procedentes de bienes o derechos no declarados situados en el extranjero o la estimación de rentas) pues la naturaleza de las mismas no es controvertida, pero pueden existir divergencias como en el caso de la acumulación de sucesiones y donaciones.

6. CONCLUSIONES

La conducta típica del delito fiscal exige el engaño idóneo a la Administración tributaria a través de alguna de las modalidades comentadas en el tipo⁶⁰. En este sentido, uno de los elementos del tipo del delito fiscal es la cuantía de la cuota defraudada el cual constituye un elemento normativo o un elemento que permite calificar el tipo como una norma penal en blanco, según la doctrina considerada, que exige acudir a la normativa tributaria para su completa comprensión.

La remisión a la normativa tributaria supone la incorporación de un conjunto de figuras tributarias entre las que destacan las ficciones legales y las presunciones *iuris tantum* y *iuris et de iure* dado que su compatibilidad con el derecho a la presunción de inocencia es problemática.

En concreto, las ficciones legales son técnicas legislativas usadas, a los efectos que interesan en este trabajo, para calcular la cuota tributaria creando una verdad jurídica diferenciada de la realidad. A su vez, mediante las presunciones, el legislador da por cierto, en base a su experiencia, un hecho presumido en el caso de que concurren una serie de hechos base, pudiendo o no el contribuyente practicar la prueba en contrario, en el caso de las presunciones *iuris tantum* y *iuris et de iure*, respectivamente.

Por su parte, el derecho fundamental a la presunción de inocencia supone la necesidad de que se practiquen pruebas de cargo suficientes, bien directa bien indirectamente, para enervar dicho derecho. En concreto, en el ámbito del delito fiscal, la prueba indiciaria juega un papel determinante y supone el proceso mental por el cual estando conocido un hecho se puede deducir en base a la lógica humana la existencia de otro hecho, de forma que independientemente de quien efectuase dicho proceso mental llegase a la misma conclusión.

Por ello, parece evidente que las figuras tributarias analizadas no dotan a la prueba de una importancia tan significativa como la presunción de inocencia. En este sentido, la doctrina y jurisprudencia han analizado los incrementos patrimoniales no justificados concluyendo que para que estos sean compatibles con la presunción de

⁶⁰A saber, bien el eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o ingresos a cuenta o bien el obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales de la misma forma.

inocencia es necesario prescindir de la naturaleza presuntiva y desplegar una actividad probatoria directa o indiciaria conforme con los principios propios del proceso penal. A su vez, también se ha hecho un análisis del método de estimación indirecta por doctrina y jurisprudencia, de forma que puede concluirse que esta última hace un uso excesivamente laxo de las formas de estimación indirecta siendo por tanto más adecuadas las voces doctrinales que indican que únicamente será posible el uso de la estimación indirecta en relación con el delito fiscal si se cumplen todas las exigencias propias de la prueba indiciaria y los hechos base utilizados en la construcción de esta se refieren al propio sujeto activo o contribuyente.

Todas estas consideraciones permiten concluir que para afirmar o negar la compatibilidad de las figuras tributarias indicadas con el derecho fundamental a la presunción de inocencia es necesario analizar su naturaleza jurídica concreta como ficciones legales, presunciones *iuris tantum* y presunciones *iuris et de iure*, pues la consideración de una u otra naturaleza tiene consecuencias diferenciadas. De forma que, si el supuesto se califica como una ficción tributaria hemos de admitir su compatibilidad, pues al remitirse el tipo del delito fiscal a la normativa tributaria está admitiendo las definiciones que el legislador tributario ha dado al hecho imponible. A su vez, si se trata de una presunción *iuris tantum*, la compatibilidad exigirá el prescindir de la naturaleza presuntiva y construir una prueba indiciaria adecuada de la que se deduzca indiscutiblemente la cuantía superior a 120.000 euros de la cuota defraudada. Finalmente, si la figura en cuestión es definida como una presunción *iuris et de iure*, esta será incompatible con la presunción de inocencia y, por tanto, no podrá ser utilizada a efectos de determinar la cuantía de la cuota defraudada en relación con el delito fiscal, pues supone presumir la culpabilidad, prescindiendo del derecho fundamental a la presunción de inocencia y la duda razonable.

Además, puede concluirse que, como la diferenciación entre ficciones legales, presunciones *iuris tantum* y presunciones *iuris et de iure* es de origen doctrinal, lo realmente determinante es analizar las consecuencias jurídicas de cada una de las figuras tributarias de forma que si constituyen una definición legal son compatibles con el derecho fundamental a la presunción de inocencia. En cambio, si se trata de reglas de la experiencia del legislador que admiten prueba en contrario, será necesario probar dicha regla en el caso concreto para que pueda predicarse la compatibilidad con el principio de presunción de inocencia. Finalmente, si dichas reglas de la experiencia no

admiten prueba en contrario, habrá de rechazarse la integración de dicha regla a efectos del delito fiscal, pues de lo contrario se estaría admitiendo la presunción *iuris et de iure* de culpabilidad.

7. BIBLIOGRAFÍA

APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990.

BACIGALUPO SAGESSE, S., “La prueba del perjuicio en el delito fiscal mediante el régimen tributario de estimación indirecta: Presunción de inocencia e in dubio pro reo” en A.A.V.V., Jorge Barreiro, A. (Dir.), *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Civitas Ediciones, Madrid, 2005.

BAJO FERNÁNDEZ, M., “La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública. Comentario a la S.T.S. de 2 de marzo de 1988 en *La Ley*, nº 1988-2.

BARCIELA PÉREZ, J. A., “Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 9, 2010.

BAZA DE LA FUENTE, M. L., *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Universidad Complutense, Madrid, 2001.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., y FERRÉ OLIVÉ, J. C., “Estimación indirecta y delito fiscal”, en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 13, 1990.

CARBALLO ARMAS, P., *La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Editorial Ministerio de Justicia, Madrid, 2004.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, Editorial Bosch, Madrid, 2011.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1995.

FERRER BELTRÁN, J., *Prueba y verdad en el Derecho*, Editorial Marcial Pons, 2ª ed., Madrid, 2005.

GARCÍA BERRO, F., “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)” en A.A.V.V., Pérez Royo, F. (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Editorial Tecnos, 7ª ed., Madrid, 2013.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.

MARTÍN LÓPEZ, J., “Incrementos no justificados de patrimonio y delito fiscal” en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 2/2002 parte Estudio, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2002.

MORALES PRATS, F., “Artículos 305, 308 y 310” en A.A.V.V., Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Editorial Aranzadi, 2ª ed., Navarra, 2001.

MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: Parte Especial*, Editorial Tirant lo Blanch, 18ª ed., Valencia, 2010.

PASTOR ALCOY, F., *Prueba de indicios, credibilidad del acusado y presunción de inocencia*, Editorial 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)*, Servicio editorial de la Universidad del País Vasco, País Vasco, 2006.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J., *Derecho Penal Español. Parte especial*, J.M. Bosch Editor, S.L., 3ª ed., Barcelona, 1996.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2007.

ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1993.

RUBIO GONZÁLEZ, A., “La determinación de la cuota defraudada en los delitos fiscales: El régimen de estimación indirecta del IVA” en *Economist & Jurist*, vol. 15, Nº 111, 2007.

SIMÓN ACOSTA, E., “Los incrementos no justificados de patrimonio” en *Cuadernos de Jurisprudencia tributaria*, Aranzadi, 1997.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., y HERRERA MOLINA, P. M., “Delito Fiscal y Constitución. (A propósito de la S.T.S. de 27 de diciembre de 1990)” en *Cuadernos de Política Criminal*, N° 45.

“Surgimiento del hecho imponible en base a la utilización de presunciones legales. El supuesto del art. 4.1 de la Ley de Sucesiones y Donaciones”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, parte Presentación, 1998 (BIB 1998\1335)

8. ANEXOS

8.1. Resoluciones judiciales consultadas y citadas⁶¹

Epígrafe 2

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 57/2010	4 de octubre de 2010	RTC 2010\57	F.J. IX
Sentencia	Sección 1ª de la Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 952/2006	6 de octubre de 2006	RJ 2006\8006	F.J. III
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 192/2006	1 de febrero de 2006	RJ 2006\1042	F.J. V
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 1505/2005	25 de noviembre de 2005	RJ 2006\320	F.J. II
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 643/2005	19 de mayo de 2005	RJ 2005\7645	F.J. IV
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 751/2003	28 de noviembre de 2003	RJ 2004\91	F.J. XXVII

Epígrafe 4

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
Sentencia	Sección 2ª del Tribunal	Caso José	6 de abril de	JUR	Fundamentos

⁶¹ Las referencias corresponden a la base de datos confeccionada por la Editorial Aranzadi.

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
	Europeo de Derechos Humanos	Antonio Rafols Inenser contra España	1994	2007\328723	de Derecho
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 133/2011	18 de julio de 2011	RTC 2011\133	F.J. V
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 127/2011	18 de julio de 2011	RTC 2011\127	F.J. VI
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 147/2009	15 de junio de 2009	RTC 2009\147	F.J. III
Auto	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 7/2007	15 de enero de 2007	RTC 2007\7 AUTO	F.J. III
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 340/2006	11 de diciembre de 2006	RTC 2006\340	F.J. II
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 48/2006	13 de febrero de 2006	RTC 2006\48	F.J. IV
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 300/2005	21 de noviembre de 2005	RTC 2005\300	F.J. III
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 143/2005	6 de junio de 2005	RTC 2005\143	F.J. II
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 130/2005	23 de mayo de 2005	RTC 2005\130	F.J. IV
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 18/2005	1 de febrero de 2005	RTC 2005\18	F.J. VI
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 87/2001	2 de abril de 2001	RTC 2001\87	F.J. IX al XI
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 278/2000	27 de noviembre de 2000	RTC 2000\278	F.J. IX
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 171/2000	26 de junio de 2000	RTC 2000\171	F.J. II
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 117/2000	5 de mayo de 2000	RTC 2000\117	F.J- III

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 120/1999	28 de junio de 1999	RTC 1999\120	F.J. II
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 91/1999	26 de mayo de 1999	RTC 1999\91	F.J. III
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 189/1998	28 de septiembre de 1998	RTC 1998\189	F.J. II
Sentencia	Pleno del Tribunal Constitucional	Nº 81/1998	2 de abril de 1998	RTC 1998\81	F.J. III
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 150/1989	25 de septiembre de 1989	RTC 1989\150	F.J. III
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 109/1986	24 de septiembre de 1986	RTC 1986\109	F.J. II
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 174/1985	17 de diciembre de 1985	RTC 1985\174	F.J. VI
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 31/1981	28 de julio de 1981	RTC 1981\31	F.J. III
Sentencia	Sección 1ª de la Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 690/2013	24 de julio de 2013	RJ 2013\94	F.J. I
Sentencia	Sección 1ª de la Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 31/2012	19 de enero de 2012	RJ 2012\2057	F.J. III
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 192/2006	1 de febrero de 2006	RJ 2006\1042	F.J. V
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 774/2005	2 de junio de 2005	RJ 2006\1016	F.J. II, VIII, XII, XVI y XL
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 2476/2001	26 de diciembre de 2001	RJ 2002\2033	F.J. VII
Sentencia	Salaª del Tribunal Supremo	Nº 2486/2001	21 de diciembre de 2001	RJ 2002\1213	F.J. III al XI

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 1807/2001	30 de octubre de 2001	RJ 2001\9089	F.J. X
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 1335/1999	17 de noviembre de 1999	RJ 1999\8866	F.J. Único
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 1278/1997	23 de octubre de 1997	RJ 1997\7246	F.J. II
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 274/1996	20 de mayo de 1996	RJ 1996\3838	F.J. IV

Epígrafe 5

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 233/2005	26 de septiembre de 2005	RTC 2005\233	F.J. XI
Sentencia	Pleno del Tribunal Constitucional	Nº 155/2002	22 de julio de 2002	RTC 2002\155	F.J. XIV
Sentencia	Sala 1ª del Tribunal Constitucional	Nº 87/2001	2 de abril de 2001	RTC 2001\87	F.J. IX
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 120/1999	28 de junio de 1999	RTC 1999\120	F.J. II
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 111/1999	14 de junio de 1999	RTC 1999\111	F.J. III
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 220/1998	16 de noviembre de 1998	RTC 1998\220	F.J. IV
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Constitucional	Nº 189/1998	28 de septiembre de 1998	RTC 1998\189	F.J. III
Sentencia	Pleno del Tribunal Constitucional	Nº 76/1990	26 de abril de 1990	RTC 1990\76	F.J. VII y IX
Sentencia	Pleno del Tribunal	Nº 105/1988	8 de junio de	RTC 1988\105	F.J. III

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
	Constitucional		1988		
Sentencia	Sección 1ª de la Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 789/2012	11 de octubre de 2012	RJ 2012\11353	F.J. XXXI
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 774/2005	2 de junio de 2005	RJ 2006\1016	F.J. II, VIII, XII, XVI y XL
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 2115/2002	3 de enero de 2002	RJ 2003\782	F.J. III
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	N 2476/2001	26 de diciembre de 2001	RJ 2002\2033	F.J. VII
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 2486/2001	21 de diciembre de 2001	RJ 2002\1213	F.J. III al X
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 1807/2001	30 de octubre de 2001	RJ 2001\9089	F.J. X
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 1335/1999	17 de noviembre de 1999	RJ 1999\8866	F.J. Único
Sentencia	Sala 2ª del Tribunal Supremo	Nº 274/1996	20 de mayo de 1996	RJ 1996\3838	F.J. IV
Sentencia	Sección 1ª de la Audiencia Provincial se Las Palmas	Nº 100/2013	20 de mayo de 2013	ARP 2013\868	F.J. III
Sentencia	Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Las Palmas	Nº 69/2013	30 de abril de 2013	JUR 2013\163969	F.J. III
Sentencia	Sección 2ª de la Audiencia provincial de Alicante	Nº 432/2011	21 de octubre de 2011	JUR 2011\36489	F.J. II
Sentencia	Sección 4ª de la Audiencia Provincial de Cádiz	Nº 168/2011	6 de junio de 2011	JUR 2011\355742	F.J. II
Sentencia	Sección 2ª de la Audiencia provincial de	Nº 222/2007	27 de septiembre de	ARP 2008\27	F.J. I

RESOLUCIÓN	ÓRGANO	NÚMERO	FECHA	REFERENCIA	FUNDAMENTO JURÍDICO
	Asturias		2007		
Sentencia	Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Murcia	Nº 52/2007	22 de octubre de 2007	ARP 2008\127	F.J. III
Sentencia	Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Ciudad Real	Nº 138/2004	6 de septiembre de 2004	JUR 2004\255100	F.J. III