

ROMÁN RODRÍGUEZ SALOM

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario en la
Universidad Complutense de Madrid*

1.º Premio CEFGESTIÓN 1999

Modalidad: Tributación

Extracto:

Los problemas que presentan las ganancias no justificadas de patrimonio son complejos y controvertidos. Complejos porque su articulación requiere exquisita prudencia para que su aplicación resulte coherente en diferentes ámbitos: tributario, sancionador administrativo y penal; controvertidos porque desde su génesis existen profundas divergencias en su tratamiento doctrinal, administrativo y jurisprudencial. Y, desde luego, se observa cierta ambigüedad e imprecisión respecto a los criterios a seguir en este ámbito.

El presente trabajo es un análisis de doctrina y jurisprudencia en relación a las ganancias no justificadas de patrimonio y el ilícito penal tributario. Pone énfasis en la necesidad de razonabilidad y coherencia para aplicar las sanciones penales a que haya lugar y resalta la necesidad de articular la normativa sobre el Derecho Constitucional a la presunción de inocencia y a la prueba cierta con la de enfrentar (y evitar) la impunidad de conductas que sólo pueden ser fijadas por medios indirectos de prueba.

I. La aplicación del régimen de los incrementos no justificados de patrimonio plantea inconvenientes muy variados. En el ámbito del delito de defraudación tributaria el problema fundamental consiste en determinar si de dicho régimen pueden surgir consecuencias penales.

Conviene hacer breve referencia a su regulación jurídica. Así, según la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se considera renta al valor de los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo. El valor de estos bienes o derechos se integrará en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubra, a no ser que el contribuyente aporte la prueba de que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción (art. 37 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF).

El sentido práctico de esta norma se aprecia -como señala F. PÉREZ ROYO- de manera especial como instrumento para combatir la llamada «economía sumergida» o «dinero negro». Ante comportamientos de ocultación al fisco de los rendimientos (o de una parte de ellos) obtenidos en una determinada actividad, la Administración dispone de «una bala en la recámara» que podrá utilizar cuando finalmente las rentas no declaradas luzcan al exterior mediante adquisición de bienes o disposiciones patrimoniales que no se correspondan con el valor de las rentas o patrimonios declarados en los ejercicios precedentes ¹.

Ahora bien, es generalmente aceptado que la Administración Tributaria puede valerse del régimen de los Incrementos no Justificados de Patrimonio para proteger el deber de contribuir, pero en relación a sus posibles efectos jurídico penales pueden existir algunos problemas que, o bien lo impidan, o, al menos, maten su utilización. Desde esta perspectiva es necesario plantearse lo siguiente: la renta cuantificada en aplicación del régimen de los Incrementos no Justificados de Patrimonio, ¿es determinante (o, en su defecto, puede ser tomada en cuenta) para aplicar consecuencias penales en relación al posible delito de defraudación tributaria? En este trabajo estudiamos su posible viabilidad y otros aspectos con los que tiene relación; en particular, si esta posibilidad guarda racionalidad en relación a dos aspectos importantes:

- a) las consecuencias que de su aplicación se derivan, y
- b) la protección de derechos como el de presunción de inocencia y el de prueba.

¹ PÉREZ ROYO, F. «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación». *REDF*, Ed. Civitas, núm. 100, 1998, pág. 579.

II. Y si nos remitimos al estado de la cuestión en la doctrina convendríamos en que la respuesta depende de la naturaleza jurídica que se le otorgue a los incrementos no justificados de patrimonio. Advirtamos de una vez que esta referencia a la naturaleza jurídica es necesaria, pues es el punto de partida de la doctrina que se ha dedicado a estos estudios. En efecto, para aquellos que entienden que este instituto jurídico ² contiene una presunción legal ³ que comporta la inversión de

² La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 1994, dice que «los incrementos no justificados de patrimonio **constituyen un instituto jurídico tributario** fundado en una presunción *iuris tantum* derivada del estado de origen y aplicación de los fondos del interesado...» (Considerando 3.º). Las negrillas son nuestras. En igual sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de septiembre de 1993, Considerando 3.º.

³ Entre los que defienden esta postura se destacan, entre otros, CAYÓN GALIARDO, A. «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *REDF*, Civitas, núm 22, Madrid, 1979, pág. 264; FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. «Comentarios a los artículos 20 y 33.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 32, Madrid, 1980, pág. 76 y sigs., que la considera «presunción *iuris tantum*»; PONT MESTRES, M. *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1980, pág. 134, que la considera «una presunción muy laxa»; SIMÓN ACOSTA, E. «Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio», *Quincena Fiscal*, núm 1, Madrid, nov. 1992. El mismo trabajo fue publicado en *Estudios de Derecho Tributario en Memoria a María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993. Y del mismo autor: Presentación a la *Revista Jurisprudencia Tributaria*, núm. 48, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1994; «Los incrementos no justificados de patrimonio», *Cuadernos de Jurisprudencia tributaria*, núm. 4, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997; FALCÓN Y TELLA, R. «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm 61, Madrid, 1992. Implícitamente, admiten -al referirse al auto de 16 de diciembre de 1988, del Juzgado de Instrucción número 28 de los de Madrid- que se trata de una presunción: CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª edición ampliada y actualizada, Ed. La Ley, Madrid, 1990, págs. 731 y 732. Entre otros autores que consideran el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio como una presunción encontramos a: HERRERA MOLINA, P. y CHICO DE LA CÁMARA, P. «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», *REDF*, Civitas, núm. 81, enero-marzo, Madrid, 1994; CALERO GALLEGO, J. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 115 y sigs.; y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones y Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons-IEF, Madrid, 1995, pág. 76. Y es que, según se desprende de esta concepción, «Los incrementos no justificados se conciben, ante todo, como un medio de prueba para acreditar la existencia de rentas ocultas. La Inspección se servirá de una presunción *iuris tantum* de las previstas en el artículo 118 LGT... Las presunciones relativas constituyen un mero mecanismo probatorio: al admitir prueba en contrario no delimitan el presupuesto de hecho del tributo, sino que orientan el procedimiento administrativo de liquidación y -en su caso- el proceso contencioso. Por consiguiente, tanto la Hacienda como el Juez deben prescindir de la presunción si consideran probado que la verdad material difiere de la verdad formal (presunta legalmente). Se trata de una presunción *iuris tantum*, admite prueba en contrario, y en todo caso, cabe al contribuyente la facultad de enervar los efectos de la presunción... Ante todo se establece una presunción relativa al aspecto material del hecho imponible: si se descubren o se declaran elementos patrimoniales o adquisiciones que no se corresponden con lo previamente declarado, se presume que tales elementos constituyen renta gravada (incrementos no justificados). Accesorariamente la Ley regula una presunción temporal: se considera -salvo prueba en contrario- que dichas rentas se han generado durante el período respecto del que se descubren» (HERRERA MOLINA, P. y CHICO DE LA CÁMARA, P. Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta, *op. cit.* págs. 21, 22 y 23). De allí que se considere que «los incrementos no justificados de patrimonio no son en realidad un expediente técnico mediante el cual el legislador confiere la calificación de renta actual a una renta o a rentas presuntas y pretéritas cuya verdadera naturaleza material, desde el punto de vista de las categorías legales de renta, no puede determinarse. Y cuando pueda probarse -por el sujeto o por la Administración, pues la norma no distingue- que los bienes o derechos en cuestión se financiaron con rendimientos, serán éstos los que deban gravarse como tales, regularizándose la situación tributaria del contribuyente.» (CALERO GALLEGO, J. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 115 y sigs.). Téngase en cuenta, sin embargo, que -como señala D. MARÍN-BARNUEVO FABO- la atribución (tanto por el legislador como por la doctrina y la jurisprudencia) de múltiples significados al término presunción ha motivado que la determinación de su concepto [y, agregaríamos, de lo que por presunción se entiende desde la perspectiva técnico-jurídica] resulte especialmente controvertida. (*Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Ed. McGraw-Hill, Madrid,

la carga de la prueba⁴, concluyen, como el Auto de 16 de diciembre de 1988, del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid, que no hay lugar a mantener la acusación por delito fiscal cuando la cuota

1996, pág. 55) De allí que frente a la tendencia polivalente del término y a la necesidad de destacar (y, sobre todo, delimitar) su concepción jurídica, advertimos tanto de la dificultad en la concepción de las presunciones cuanto en la necesidad de argüir desde la perspectiva técnico-jurídica -como criterio preeminente- para una correcta calificación de las mismas.

- 4 Es menester destacar que la doctrina mayoritaria entiende -con poco acierto al parecer- que las presunciones invierten la carga de la prueba. Así, E. SIMÓN ACOSTA, al comentar el Auto del Juzgado de Instrucción de Madrid de 16 de diciembre de 1988 (que entiende que los incrementos no justificados de patrimonio no son un tipo de renta sino una presunción de renta que invierte la carga de la prueba), destaca la «solidez de sus argumentos» (Los incrementos no justificados de patrimonio, *op. cit.*, pág. 84). Y en sentido similar parece pronunciarse conjuntamente con otros autores en AA.VV. *Cuestiones tributarias prácticas, op. cit.*, pág. 477, al señalar -de las presunciones- que más que medios de prueba propiamente dichos, son: o una simple dispensa de prueba, es decir, un desplazamiento del peso de la prueba, que hace la Ley (presunciones *iuris tantum*) o una dispensa de prueba a favor de una parte, acompañada de una denegación de prueba con respecto a la otra (presunciones *iuris et de iure*). Y en sentido similar, R. FALCÓN Y TELLA señala que «las presunciones... despliegan su eficacia en el ámbito probatorio, dispensando de la prueba al sujeto favorecido por ellas, normalmente la Administración...» («Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm 61, Madrid, 1992, pág.35). También el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de julio de 1987 manifiesta una opinión similar al señalar que: «La falta de correlación entre los rendimientos explícitos y las cantidades manejadas en adquisiciones a título oneroso de bienes muebles e inmuebles e incluso alguna operación financiera, constituyó el supuesto de hecho de que resultaba correcto inducir la existencia de otros ingresos cuyo reflejo inmediato era el incremento patrimonial observado. Tal conclusión, que guarda un enlace preciso y directo con su base de partida, según las reglas del criterio humano, normalmente obra de la experiencia, tiene el alcance de una presunción *iuris tantum*, **cuya eficacia aquí y ahora consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración Pública e invertir la carga probatoria**» (Fundamento de Derecho Primero).

Inclusive, algunos autores dan por sentado -como dogma incontrovertido- que las presunciones invierten la carga de la prueba. Así, F. PÉREZ ROYO, al reflexionar sobre la posibilidad de admitir la renta determinada en aplicación de los incrementos no justificados de patrimonio para fijar la existencia de la deuda tributaria defraudada, dice que: «Como toda presunción legal, su efecto -y se refiere a los incrementos no justificados de patrimonio- era el de invertir la carga de la prueba en contra del sujeto pasivo» (*El delito fiscal ... op. cit.*, pág. 579). Tomando en consideración que el tema de la incidencia de las presunciones en el régimen de la prueba es controvertido y su tratamiento riguroso escapa a nuestro estudio, a los fines de este trabajo creemos -y así lo indicaremos al tratar lo relativo a la prueba- que las presunciones no tienen el efecto de invertir la carga de la prueba y por ello opinamos, siguiendo a D. MARÍN-BARNUEVO FABO, que las presunciones amplían y alteran el objeto de la prueba, pues la parte beneficiada por la aplicación de una regla de presunción, no queda eximida de probar, sino que ve ampliado su objeto de prueba, en tanto que puede dirigir su actividad probatoria, bien a probar el hecho base o bien el hecho presumido; no sólo al hecho del que depende su pretensión jurídica sino también a un hecho distinto que posibilitará que se tenga por acreditado el anterior.

Conviene, no obstante, recordar -a efectos de ordenar las ideas en relación a este problema y por lo que más adelante diremos- tres puntos básicos:

- a) Que las reglas sobre carga de la prueba circunscriben su operatividad a «aquellos supuestos en que la actividad probatoria ha sido insuficiente para lograr el convencimiento del órgano decisor, y éste tiene, no obstante, la obligación de pronunciarse estimando o desestimando las pretensiones formuladas». (MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *Presunciones ... op. cit.*, pág. 31). En materia tributaria -y a tenor del artículo 114 LGT- la carga de la prueba recae sobre quien pretende hacer valer su derecho, de suerte que, al decir de MARÍN-BARNUEVO, en los procedimientos de liquidación, la carga de la prueba de los hechos que constituyen y aumentan la obligación tributaria corresponde a la Administración, mientras que la de los hechos que minoran la obligación tributaria corresponde al obligado tributario, con la particularidad de que recae sobre la Administración (al servir con objetividad a los intereses generales), junto a la específica carga de la prueba de los hechos que constituyen y aumentan la obligación, la obligación genérica de aportar cuantas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad, con independencia de que la carga de la prueba le esté atribuida a ella misma o al obligado tributario (*Presunciones... op. cit.*, págs. 38 y 39).
- b) Las presunciones, pese a su naturaleza probatoria, no constituyen un medio de prueba.
- c) Y en cuanto a la valoración de la incidencia de las presunciones en el régimen general de la carga de la prueba, no parece correcto señalar que invierten la carga de la prueba, que dispensen de prueba o que impliquen un «desplazamiento del peso de la prueba».

presuntamente defraudada ha sido establecida mediante esta técnica de presunción legal, incompatible con las exigencias de prueba⁵ propias del proceso penal, que exigen respeto a la preeminencia del derecho constitucional a la presunción de inocencia.

Frente a esta posición de la doctrina existe otra minoritaria⁶ que considera que el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio no constituye una presunción sobre existencia de renta, sino que se trata de una norma sustantiva⁷, de definición de un elemento constitutivo de renta, por lo que resulta idónea para fijar la renta (a efectos tributarios) y la cuota defraudada a efectos penales.

⁵ «la norma penal no puede aplicarse -dice el Auto del Juzgado de Instrucción a que nos referimos- cuando los elementos del tipo delictivo no están acreditados con arreglo a los principios del proceso penal, que vedan la prueba a través de presunciones legales».

⁶ ZORNOZA PÉREZ, J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Ed. Civitas, Madrid, 1992; MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J. «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», *Crónica Tributaria*, núm 71, IEF, Madrid, 1994; APARICIO PÉREZ, J. «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos*, tomo I, Madrid, 1990.

⁷ Los argumentos de J. ZORNOZA PÉREZ y D. MARÍN-BARNUEVO FABO son muy claros: la norma que contiene el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio (se refieren al artículo 20.13 de la LIRPF de 1978) tiene una estructura que responde al esquema de toda norma jurídica abstracta o general, lo que significa que consta de dos elementos: la hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde al hecho de la vida o relación social que la norma prevé, y la disposición o mandato mediante la cual la norma determina los efectos jurídicos que se producirán en el caso de que se produzca el supuesto de hecho en ella previsto. El supuesto de hecho -continúan señalando los autores- previsto en la norma reguladora de los incrementos no justificados estaría constituido por las adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo o por la existencia de elementos patrimoniales ocultos; mientras que la correspondiente consecuencia jurídica -que en opinión de ellos se establece por remisión- consistirá en la aplicación a ese componente de la renta del sujeto pasivo del bloque normativo que determina el régimen tributario correspondiente a los incrementos de patrimonio. Y dirigen su argumentación a demostrar la insuficiencia -en cuanto al régimen de los incrementos no justificados de patrimonio- de las dos características en que se ha basado la doctrina para indicar que se trata de una norma presuntiva:

a) la prueba en contrario, y

b) la duplicación del objeto de la prueba, típica de las reglas de presunción.

En relación a la primera, los autores indican que es irrelevante, -a los efectos de calificar de presuntivo el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio- la existencia de prueba en contrario, pues la posibilidad de que los afectados por la aplicación de la norma en cuestión aporten los medios de prueba conducentes a impedir su efectividad no constituye una característica exclusiva de las reglas de presunción, al margen de que, de otro lado, razonando de ese modo se termina por confundir el que sería el hecho presumido con el presupuesto de hecho; y en relación a la segunda, no existe tal duplicación. En efecto, argumentan los autores que si el sujeto pasivo llegara a acreditar cualquiera de las circunstancias (y se refieren a que los afectados pueden dirigir su actividad probatoria tanto a negar la adquisición onerosa -esto es, a rebatir lo que a efectos dialécticos podemos denominar afirmación base- como a justificar la procedencia de los recursos empleados para su financiación -hecho impeditivo de la afirmación presumida- no estaría anulando o enervando la posibilidad de aplicar una presunción sino, simplemente, demostrando que no concurren las circunstancias integrantes del presupuesto de hecho normativo; de modo que no existe en este caso la duplicación del objeto de la prueba a los efectos de enervar su eficacia que es típica de las reglas de presunción, del mismo modo que, por ejemplo, tampoco puede considerarse que exista dicha duplicación en la regulación de los incrementos de patrimonio, a pesar de que la aplicación de la consecuencia jurídica en ella prevista puede impedirse bien mediante la prueba de la inexistencia de alteración patrimonial, o bien probando que no ha tenido lugar una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, sin que ello signifique que su regulación relacione hechos distintos en el sentido que es típico de las normas de estructura presuntiva. En definitiva, según los autores la estructura de la norma reguladora de los incrementos no justificados de patrimonio «hasta la Ley 18/1991 fue la de las ficciones que operan como normas de remisión, mientras que en la actualidad es idéntica a la de las normas materiales que establecen el tratamiento que corresponde a los restantes componentes de la renta del sujeto pasivo». («Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», *Crónica Tributaria*, núm 71, Madrid, 1994, págs. 90, 91, 94 y 99).

III. Y como consecuencia lógica de lo anterior se debe examinar la posible coherencia y/o compatibilidad entre el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio y la presunción constitucional de inocencia. Todo parece indicar, pese a la enorme oposición en la doctrina ⁸, que es

⁸ En efecto, la doctrina penal se ha inclinado por afirmar que el derecho a la presunción de inocencia impide, en el ámbito penal, la aplicación de sanciones en base a los incrementos no justificados de patrimonio, sobre todo por entender que en su regulación subyace un régimen de presunción de culpabilidad. Así, J.M. ROSSY, al analizar los incrementos de patrimonio en relación con el delito tributario, deduce «dos aspectos básicos: en primer lugar, la evidente inseguridad jurídica que puede desencadenar su aplicación, no paliada por el hecho de responder la normativa al deseo de combatir el fraude fiscal. En segundo lugar, que la presunción tributaria que encierra la consideración de estos incrementos del patrimonio no justificados nunca debería servir de base para la configuración del delito tributario. Una presunción tributaria no debe extrapolarse al ámbito del Derecho Penal. La apreciación de la comisión de un delito tributario aceptando como acción típica defraudatoria una presunción tributaria, vulneraría el principio de presunción de inocencia recogido en el Texto Constitucional (art. 24.2 de la Constitución).» (*El delito fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1989, pág. 185). Para J. CORDOVA RODA «la proclamación del derecho a la presunción de inocencia ... comporta la prohibición de que las leyes establezcan presunciones de culpabilidad o, en otras palabras, de hechos inculpativos de la comisión de infracciones, por la razón de que con ella evidentemente se contrariaría el referido derecho a la presunción de inocencia... no es posible configurar el delito fiscal a través de la aplicación de presunciones. Debe descartarse la posibilidad de que se produzca una condena a partir de un supuesto basado en presunciones legales tributarias ... no es posible vulnerar el principio de presunción de inocencia con base en presunciones que obligan a la inversión de la carga de la prueba» («Principio constitucional de presunción de inocencia y Ordenamiento sancionador tributario-administrativo y penal», en *Constitución y normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1990, págs 112 y 115). I. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y J. C. FERRÉ OLIVE al referirse a los incrementos no justificados de patrimonio consideran que: «Se trata de una presunción tributaria, y por ese motivo es problemático su traslado a la órbita del delito fiscal. ... Se trata de presunciones de naturaleza procesal-administrativa, que se aplican ante la falta de pruebas. Esas presunciones resultan reemplazadas en su totalidad en sede penal por las reglas previstas por la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Serán las disposiciones de esta última ley las que deberán utilizarse para decidir a qué año o años fiscales se deben imputar las cantidades que salen a la luz». (*Todo sobre fraude tributario*, Ed. Praxis, Barcelona-España, 1994, págs. 84, 85 y 86). Es menester señalar que, en puridad, estos autores se refieren a la imputación que el legislador hace -al año en que se descubran- de las cantidades que salen a la luz, no -como se ha pretendido- a que haya de entenderse, pura y simplemente, que se viola la presunción de inocencia al fijar los hechos del ilícito mediante los incrementos no justificados de patrimonio, pues consideran que la cantidad defraudada es una condición objetiva de punibilidad y no necesita ser cubierta por el dolo del autor. Lo que sí es cierto es que consideran que se aplican -las presunciones- ante la falta de pruebas. En definitiva, sólo implícitamente puede deducirse de sus argumentos, en virtud de la acogida que dan al Auto del Juzgado de Instrucción núm. 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988, que la preeminencia de la presunción de inocencia impide el traslado de la presunción tributaria a la órbita penal.

En la doctrina tributaria, las opiniones son variadas; así, R. FALCÓN Y TELLA ha matizado sus primeras impresiones sobre este problema. En efecto, primero ha señalado que «las presunciones entrañan una limitación a la prueba incompatible con los principios penales». («Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm 61, Madrid, 1992, pág. 34). Y entendemos que se refiere a la presunción de inocencia, pues tal afirmación la hace en un contexto claramente determinado, esto es, al comentar el fundamento séptimo del -tantas veces citado- Auto del Juzgado de Instrucción núm. 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988, cuyo *iter* argumental se dirige a señalar que son admisibles las presunciones para proteger al erario público pero no para acreditar «los elementos objetivos del tipo delictivo», dado que «las consecuencias de la aplicación de la norma punitiva son totalmente diferentes [porque] entran en juego derechos fundamentales de la persona que quedan restringidos y limitados a través de las penas que fije el ordenamiento punitivo». Posteriormente ha defendido que «... la mera existencia -de incrementos no justificados de patrimonio- no conlleva automáticamente la posibilidad de imponer sanciones, dado el mayor rigor probatorio que existe en este ámbito respecto al procedimiento de liquidación en sentido estricto. Ahora bien, -continúa señalando R. FALCÓN Y TELLA- ello no supone tampoco que en los supuestos de incrementos no justificados no sea en ningún caso posible apreciar la existencia de infracciones, e incluso de delito fiscal, siempre que exista una mínima actividad probatoria suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia. Actividad probatoria que en este ámbito, dada la dificultad que para la Inspección tiene descubrir el origen de los incrementos no justificados y la facilidad que en principio cabe suponer para su acreditación por el contribuyente, puede consistir simplemente en la comprobación de la existencia de gastos o bienes que no se correspondan con la renta o el patrimonio declarados, unida al no ofrecimiento de explicación alguna -explicación del origen de los incrementos no justificados de patrimonio- por parte del contribuyente.» («Comentario general de jurisprudencia», Ed. Civitas, REDF, núm. 79, julio/septiembre, Madrid, 1993, pág. 507).

posible aplicar sanciones penales en base al régimen de los incrementos no justificados de patrimonio sin que, necesariamente, se vulnere el derecho del artículo 24.2 de la Constitución Española. Porque, en efecto, el Tribunal Constitucional no ha rechazado la utilización de la prueba indiciaria sino que ha indicado las condiciones en que su admisión podría ser compatible con la presunción constitucional de inocencia⁹. Y conforme a esas indicaciones señaladas por el alto Tribunal no puede

Para A. CÚBERO TRUYO «... ante la jurisdicción penal, las presunciones legales, aunque sean relativas, quedan por completo invalidadas: ...». (Las presunciones, en «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma», IEF, Madrid, 1991, vol. II, pág. 1497). Por su parte, J. A. ROZAS VALDEZ al examinar los problemas que pueden plantear las presunciones en el ámbito penal y administrativo sancionador, señala que, tanto las absolutas como las relativas «...sí parecen infringir la presunción de inocencia que la Constitución reconoce al inculcado, en todo proceso punitivo» (*Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 48).

⁹ El Tribunal Constitucional tiene dicho que «no se puede negar, y este Tribunal no lo ha hecho, la posibilidad de admitir la prueba de presunciones (STC 174/1985) para enervar la presunción de inocencia, reconocida constitucionalmente en el artículo 24.2 de la Constitución siempre que no se trate de meros indicios o sospechas, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada» (STC 150/1987, de 1 de octubre, F.J. 2). Ahora bien, y para indicar el ámbito en que se mueve la prueba mediante presunciones y el derecho a la presunción de inocencia, es necesario delimitar el contenido de ambos para evitar posibles colisiones. Así, en cuanto a esta última, encontramos que tiene dos vertientes:

- a) como regla de juicio en todo lo que atañe a la prueba, y
- b) como «regla de tratamiento del imputado -en el proceso penal- o del sometido a procedimiento sancionador» (NIETO GARCÍA, A. *Derecho administrativo sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, 2.ª edición, 1994, pág. 382), lo que plantea conflictos de la presunción de inocencia en relación a la ejecutividad de las sanciones antes de haber sido declaradas firmes o confirmadas en la vía judicial. Este punto no lo trataremos porque no es de interés en este trabajo.

Conforme a la primera regla -que es la que aquí nos interesa- se requieren tres elementos que constituyen, al decir de A. NIETO GARCÍA, el contenido primario y directo de la presunción de inocencia. Estos elementos vienen ya de antiguo indicados en la STC 333/1986, de 24 de septiembre, ellos son:

- En primer lugar, la existencia misma de la prueba, esto es, no puede haber condena sin prueba. Y de allí que, según el Tribunal Constitucional se entiende que:
 1. El derecho a la prueba no es un derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada (STC 89/1986, de 1 de julio, F.J. 3.º), y
 2. No hay infracción del artículo 24 de la Constitución cuando existiendo irregularidad en la inadmisión o rechazo de la prueba, no se haya producido un menoscabo real y efectivo de los derechos de defensa (STC 158/1989, de 5 de octubre, F.J. 2.º, SSTC 89/1985, de 19 de julio, F.J. 2.º, 89/1986, de 1 de julio, F.J. 3.º, y 49/1987, de 30 de septiembre, F.J. 3.º), y
- En segundo lugar, no cualquier prueba es admisible, sólo aquellas que merezcan tal concepto por su legitimidad constitucional, es decir, que proporcionen la certeza de la culpabilidad. Sobre esto quizá merezca señalar que, como destaca J. ZORNOZA «... en el estado actual de la dogmática penal tiende a privilegiarse la culpabilidad por el hecho, frente a la denominada culpabilidad de autor, tomando en cuenta más la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, materializada en una conducta objetiva, que las inconcretas intenciones del sujeto ...» (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 139). Y es que, en efecto, «en el ámbito del derecho penal no se juzga a la persona sino solamente a sus actos. Esta limitación al acto y a la atribución del acto desempeña una primordial función de garantía. No incumbe al Derecho penal establecer si las inclinaciones del individuo, sus facultades y disposiciones, son dignas de censura o elogio. Para el derecho, cualquier modo de ser personal es igualmente respetable. **Toda concepción de la culpabilidad que la configúrese como un juicio sobre la persona traspasa los límites propios del Derecho Penal para invadir los de la moral**» (COBO DEL ROSAL, M., y VIVES ANTÓN, T., *Derecho Penal. Parte General*, Valencia, 1987, pág. 365 y 366. La cita la hemos tomado de Zornoza, J. El sistema... *op. cit.* pág. 139). (Las negrillas son nuestras). Hay que destacar que este razonamiento no deja de significar un riesgo potencial de penetración de formas de responsabilidad objetiva, lo que resultaría contrario a la presunción de inocencia. Y,
- En tercer lugar, «que la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia», lo que significa -desde la perspectiva de la presunción de inocencia- «que la prueba de la autoría y la prueba de la concurrencia de los elementos del tipo de delito o infracción corresponden

negarse, como parece hacer el citado Auto del Juzgado de Instrucción núm. 28 de Madrid, con carácter general la imputación de delito fiscal en base a los incrementos no justificados de patrimonio (o mejor, en la terminología de la nueva Ley del IRPF, las ganancias no justificadas de patrimonio). En definitiva, de la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la presunción de inocencia no puede sacarse como conclusión la inadmisibilidad del «injerto de presunciones legales» en el tipo delictivo¹⁰ de la defraudación.

IV. De lo anterior sí que es necesario advertir en relación a la posible colisión entre el derecho a la presunción de inocencia y la extensión (o contenido) de la prueba de indicios. Ante esta posibilidad nos parece razonable impedir que en base al régimen de los incrementos no justificados de patrimonio se apliquen automáticamente sanciones penales, esto es, la imposibilidad de que el órgano jurisdiccional ante la existencia de incrementos no justificados imponga inexorablemente la sanción. Sin embargo, ello no impide a que los hechos en que normalmente se basa la «presunción» de Incrementos no Justificados de Patrimonio lleguen a constituir un indicio racional del que se pueda extraer el convencimiento firme, (o si se prefiere, la certeza como grado de verosimilitud) de que se ha producido la defraudación¹¹.

a quienes asumen la posición acusadora «sin que pueda imponerse al acusado o procesado una especial actividad probatoria, que dependerá siempre de la libre decisión que se adopte respecto de su defensa» (STC 105/1988, de 8 de junio, F.J. 3.º).» (ZORNOZA, J. *El sistema... op. cit.* pág. 147).

En consecuencia, así determinado el ámbito de la presunción de inocencia, parece posible la utilización de la prueba indiciaria al no resultar incompatible con su contenido constitucional. Para ello hay que escarvar en el contenido que la jurisprudencia constitucional le ha dado a la prueba de indicios, y por estos derroteros encontramos que «... el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la resolución del órgano sancionador pueda apoyarse sobre la base de una prueba indiciaria, siempre que existan hechos o indicios suficientemente probados de los que, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, se pueda alcanzar la conclusión de que el inculcado realizó la conducta tipificada como infracción o delito tributario, dada la validez de ese tipo de prueba para desvirtuar la aludida presunción -se refiere a la presunción constitucional de inocencia-, expresamente reconocida por el Tribunal Constitucional» (ZORNOZA, J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 142).

El Tribunal Constitucional ha reconocido en numerosas ocasiones la validez en el proceso penal de la prueba indirecta (de la que forman parte las presunciones), pues no siempre es posible en los juicios penales la utilización de la prueba directa; y en consecuencia, «prescindir de la prueba indiciaria conduciría en ocasiones a la impunidad, lo que provocaría una grave indefensión social» (STC 175/1985). Cosa diferente es que pretenda entenderse que los indicios se reducen a meras conjeturas, en cuyo caso sí se estaría implantando un sistema inverso al proclamado constitucionalmente en el artículo 24 de la Constitución Española, esto es, la presunción de responsabilidad. En definitiva, se rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva -que no la imputación objetiva- como la inversión de la carga de la prueba -que no la ampliación del *thema probacionis*- en relación con el presupuesto fáctico de la sanción (STC 76/1990, de 26 de abril).

¹⁰ Ésta es la conclusión a la que llega JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 254.

¹¹ E. SIMÓN ACOSTA se manifiesta en contra de esta forma de entender las consecuencias de los incrementos no justificados de patrimonio en el ámbito penal. Nos parece advertir que en su razonamiento subyace una concepción específica de la materia probatoria: el binomio prueba equivalente a certeza, de una parte, e indicios (y presunciones) equivalente a probabilidad, de otra. Esta concepción probatoria lleva a pensar -como razona P. CHICO DE LA CÁMARA, quien también la comparte- que las pruebas indiciarias «...no aportarán más que "probabilidad" a la causa, pero nunca certeza». (Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1999, pág.345). En efecto, similar razonamiento es el de E. SIMÓN ACOSTA cuando señala que «**existen bastantes probabilidades** (se refiere a la posibilidad de lograr el firme convencimiento de que se ha producido defraudación a partir de los hechos en que normalmente se basa la presunción de Incrementos no Justificados de Patrimonio), **pero normalmente no habrá verdadero convencimiento**. Basta -SIMÓN ACOSTA- con que el contribuyente ofrezca una explicación razonable (aun-

En definitiva, ha de acudirse a las circunstancias del caso concreto para discernir si el indicio (bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el contribuyente) es o no suficiente para fijar los hechos dentro del proceso, y, consecuentemente, la responsabilidad penal del enjuiciado, caso de cumplirse los demás requisitos exigidos por la Ley. Conforme a este planteamiento, no son plausibles las posiciones maximalistas ya que responder simplemente que sí, o que no, es una posición extrema que puede conducir a terminar con el contenido del derecho a la prueba cierta y a la presunción de inocencia, en supuesto afirmativo, o con la virtualidad del indicio, en el supuesto negativo, de allí que sea el Tribunal Constitucional quien deba hacer la delimitación en estos supuestos en conflicto y posible colisión¹², estableciendo al efecto «... si ha existido una verdadera prueba indiciaria o si lo único que (se) ha producido es una actividad que, a pesar de su finalidad probatoria, no ha logrado más que arrojar sospechas o sugerir conjeturas sobre la culpabilidad del acusado»¹³.

No es menester, por evidente, señalar que el Tribunal Constitucional ha caminado por esta vía desde la temprana Sentencia 174/1985, de 17 de diciembre, en la que indica los criterios para distinguir entre pruebas indiciarias y las simples sospechas¹⁴, pero no podemos caer en la «...idea equivoca de que sea necesario reunir una determinada cantidad de pruebas, puesto que una sola prueba

que no presente prueba alguna) del origen del patrimonio descubierto para que la prueba de indicios resulte insuficiente. Por ejemplo, haber recibido un crédito de un pariente, haber suscrito activos financieros como los Pagarés del Tesoro que, en virtud de normas reglamentarias, son opacos, es decir, están excluidos de los deberes de retención e información fiscal, etc.». («Los incrementos no justificados de patrimonio», *Cuadernos de jurisprudencia tributaria*, núm 4, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 91).

Las ideas aquí expuestas por SIMÓN ACOSTA se ubican dentro de la corriente que, al decir de F. CARNELUTTI «... busca el criterio no en el desenvolvimiento de la deducción sino en el resultado, y habla de prueba cuando hay fuente de certeza y de presunción cuando existe fuente de probabilidad» (*La prueba civil*, trad. esp. de la 2.ª edición italiana de N. ALCALÁ-ZAMORA, Ed. Arayú, Buenos Aires, 1955, pág. 95). Es menester destacar la debilidad de este razonamiento ya que, como ha indicado CARNELUTTI, «si por certeza se entiende la conciencia de la verdad absoluta, cabe afirmar que no la obtiene ningún medio de prueba y tampoco la presunción; por el contrario, si como certeza se designa la satisfacción del juez acerca del grado de verosimilitud, no cabe negar que se obtiene inclusive con las fuentes de presunción; puesto que si no la obtuviese, no podría jamás considerar probado el juez un hecho por medio de presunciones». Advertirse además que, según este último autor, «Cualquiera que tenga práctica en la vida judicial sabe que con frecuencia son precisamente las presunciones las que brindan los resultados más seguros» (*La prueba civil*, op. cit. págs. 96 y 97).

¹² A estos efectos son muy ilustrativas las ideas expuestas por K. LARENZ en relación con la proporcionalidad de los medios utilizados y los fines que se persiguen con ellos. (*Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 144).

¹³ TOMÁS Y VALIENTE, F. «*In dubio pro reo*, libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20, Madrid, 1987, pág. 29.

¹⁴ Los criterios a seguir -señalados en la citada Sentencia- son los siguientes:

- «a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados;
- b) los hechos constitutivos del delito deben deducirse de esos hechos a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano;
- c) si los mismos hechos probados permiten diversas conclusiones o interpretaciones, el Tribunal debe razonar por qué elige la que estima probada;
- d) estos criterios rigen también respecto de los dichos por el inculpado;
- e) no es suficiente para considerar culpable al acusado que su versión de los hechos no sea convincente o resulte contradictoria por la prueba, pero su versión constituye un dato que el juzgador deberá aceptar o rechazar razonadamente» (F. J. 6.º).

puede, sin duda, persuadir al juzgador y destruir la presunción de inocencia»¹⁵. De allí que probada la falta de correspondencia entre la declaración de renta y patrimonio y la riqueza aflorada o descubierta por la Administración Tributaria, corresponde al enjuiciado destruir los elementos incriminatorios aportados por la prueba de cargo¹⁶. Insistimos en que la prueba indiciaria puede suministrar certeza plena¹⁷.

Y desde esta perspectiva nos encontramos ante un problema digno de análisis que puede contener dos partes:

- a) por una, un incremento no justificado de patrimonio manifestado en unos bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente (lo que consta y aparece entre los hechos fijados dentro del proceso), y
- b) por otra, un contribuyente que o bien no ofrece explicación alguna, o las que ofrece no pasan de ser meras afirmaciones.

Ante esta dualidad, no parece coherente pensar que es suficiente que el contribuyente suministre una «explicación razonable» sin prueba alguna¹⁸ (o de cualquier explicación¹⁹) para enervar la eficacia de la prueba indiciaria. Hay que destacar que esta última (en el ámbito que estamos estudiando) sí que es inequívoca, pues se basa en datos fácticos provocados por la propia actuación del contribuyente -o, al menos, con incidencia directa en su capacidad económica- y fijados dentro del proceso.

¹⁵ JAÉN VALLEJO, M. *La presunción de inocencia en la Jurisprudencia Constitucional*, Ed. Akal, Colección Iure, Madrid, 1987, pág. 35.

¹⁶ Como señala la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Sevilla de 17 de diciembre de 1992: «... probada la existencia del dinero y desvirtuada la presunción de inocencia, corresponde a las defensas destruir y desvirtuar los elementos incriminatorios aportados por la prueba de cargo. Si no lo hacen hay que acudir a las normas de la lógica humana y concluir del indicio que supone la existencia del dinero que, en ausencia de otra explicación más razonable y de pruebas o anotaciones en contabilidad que permitan afirmar su preexistencia, se trata de un aumento del patrimonio... producido durante el período impositivo» (F. J. 10).

¹⁷ El hecho de que el juzgador fije los hechos mediante indicios no empece a que llegue a la certeza plena de los mismos, ya que -como señala L. MUÑOZ SABATE- «si pudiéramos descubrir cuáles son realmente los hechos probatorios que en cada sentencia han determinado la convicción del juez nos daríamos cuenta de que en muchos casos ha jugado mayor papel una presunción, o tal vez una indicación, que cualquiera de las llamadas pruebas directas que se le hayan presentado. El mismo CALAMANDREI se encarga de recordarnos -continúa señalando el autor- que las pruebas muchas veces sirven al juez, no para persuadirlo, sino para revestir de razones aparentes una persuasión ya formada por otras vías» (*Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso*, Ed. Praxis, Barcelona, 1993, pág. 71).

¹⁸ Como opina E. SIMÓN ACOSTA.

¹⁹ Ésta parece la opinión de R. FALCÓN Y TELLA al afirmar que: «La existencia de incrementos no justificados de patrimonio y el no ofrecimiento de explicación alguna por parte del contribuyente pueden llevar al órgano administrativo o jurisdiccional a la convicción de que se ha realizado el tipo del injusto, dentro del marco del principio de libre apreciación de la prueba que rige todo el procedimiento sancionador.» (Comentario general de jurisprudencia, *RDFHP*, núm. 79, 1993, págs. 507 y 508), lo que, por argumento a contrario implica que cualquier explicación del contribuyente podría llevar a la convicción de que no se ha cometido el tipo del injusto.

Es difícil comprender la virtualidad de una explicación que a fuerza de «razonable» prescindiera de, al menos, algún soporte que permita su solidez; pues una cosa (que nos parece correcta) es que la certeza absoluta, libre de cualquier género de dudas, sea inalcanzable desde las limitaciones de la razón humana, lo que rige para ambas partes en controversia; y otra -su opuesta- que se pretenda prescindir de la necesaria certeza acerca del grado de verosimilitud de las explicaciones que suministra el contribuyente. Creemos que las consecuencias jurídicas de esta última son inadmisibles.

Y por esa misma razón el ofrecimiento de una explicación cualquiera no puede, sin más, llevar a la convicción de que no se ha cometido el tipo del injusto²⁰; siempre que -desde luego- frente a estas explicaciones haya una prueba de indiciaria suficientemente razonada y en todo conforme a las exigencias (ya reseñadas anteriormente) indicadas por el Tribunal Constitucional. Es diferente el razonamiento en caso de que el enjuiciado suministre no ya una explicación cualquiera sino una explicación razonable²¹.

V. También es menester analizar si la Inspección de los Tributos debe o no, a los efectos del delito fiscal, determinar con exactitud **cuándo se adquirieron los bienes ocultados y cuál de las dos partes debe cargar con las consecuencias de la falta de prueba al respecto**. Como se puede observar, es sumamente importante (y tiene que ver con la definición técnica del tipo del injusto) el momento de la afluencia de la renta que -según el régimen legal- se imputa, sin que conste realmente, al ejercicio en que los bienes o derechos se descubran.

Es bien sabido que el régimen de los Incrementos no Justificados de Patrimonio permite afirmar que se defraudó, pero difícilmente se sabe cuándo²² ocurrió; en particular, a la Administración Tributaria, en algunos casos, le es imposible determinar el período al que la ocultación se refiere.

²⁰ Como dice el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, refiriéndose a la prueba en contra de la presunción de incrementos no justificados de patrimonio, «no toda explicación es suficiente para destruir la presunción establecida en el precepto citado, ni la sola alegación de cualquier explicación puede ser determinante de una explicación razonable del incremento que obligue a la Administración Tributaria a pasar por ella, pues entonces, cualquier alegación por ilógica o irracional que fuera, sería suficiente para desvirtuar la presunción, lo que haría prácticamente inaplicable el precepto» (SSTSJC, Tenerife, de 2 de diciembre de 1994 y de 19 de mayo de 1995, Fundamento de Derecho Segundo). En sentido similar el Tribunal Económico-Administrativo Central señala que «... si el contribuyente no aporta explicación alguna acerca del origen de aquel ingreso bancario o, aportándola, no la acredita suficientemente, las reglas del criterio humano, con apoyo en el carácter dialéctico del procedimiento inspector, a que este Tribunal ha hecho referencia ya en ocasiones anteriores, indican la existencia de un enlace preciso y directo ... a la existencia de un incremento no justificado de patrimonio...». (Resolución de 23 de noviembre de 1994, Considerando 3.º).

²¹ Dice la -antes citada- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 1994, al examinar si se procedió o no correctamente en la distribución de la carga de la prueba y si es procedente o no apreciar que existe incremento no justificado de patrimonio, que «se admite, como es propio de la naturaleza de las presunciones *iuris tantum*, que se aporte por el interesado **una explicación razonable que sustituya la conclusión a la que en buena lógica se llega de modo natural por vía deductiva** (en el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio) ... **por otra conclusión cierta**...». En consecuencia, aportar una explicación razonable sí que puede desvirtuar el indicio que contiene la presunción. Insistimos en señalar que una explicación es razonable cuando está basada en pruebas o en indicios que no constituyan meras sospechas o conjeturas.

²² JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit. pág. 257.

Ante esta dificultad es necesario señalar que si se encuentra plenamente acreditada la existencia de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo (enjuiciado), la consecuencia es que la presunción de inocencia -como regla de carga de la prueba que es- ha perdido su virtualidad y le corresponde al enjuiciado aportar prueba para desvirtuar esa falta de correspondencia²³; y si no logra destruirla tampoco podría impedir las sanciones penales correspondientes, aun cuando no conste (con absoluta precisión) el período impositivo a que se refiere la falta de correspondencia.

Podría argumentarse que sólo se puede sancionar la conducta cuando el convencimiento del juez se refiere tanto al hecho mismo de la defraudación como al período impositivo en que la defraudación se ha producido, puesto que de lo contrario cabría la posibilidad de sancionar indebidamente conductas prescritas²⁴. Creemos que esta conclusión debe matizarse, y no tanto porque tengamos que atenernos a lo señalado por la ley fuente de la obligación que configura la responsabilidad del deudor²⁵ cuanto por la naturaleza misma de la prescripción.

En efecto, si la verdadera naturaleza del instituto de la prescripción es su eficacia extintiva de la responsabilidad derivada del delito, siendo un modo de extinguir (o de excluir²⁶) la responsabi-

²³ Como dice el Tribunal Supremo «...no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el art. 24.2 de la Constitución, cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla,... y en el presente caso ... ha existido una actividad comprobadora de la Inspección de la que ésta aprecia la existencia de determinadas adquisiciones onerosas efectuadas por el recurrente **sin que se haya ofrecido justificación alguna, no obstante ser requerido,**» lo que trae como consecuencia la « **evidencia (de) una renta por la que no se había tributado**» (STS de 1 de diciembre de 1993, Fundamento de Derecho Segundo). (Las negrillas son nuestras). Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 8 de septiembre de 1993 al rechazar las pretensiones del reclamante (de apreciar que en la comisión de los hechos concurre una discrepancia de criterio en la calificación fiscal de los mismos en relación al sustentado por la Administración) dice que sanción se basa en «la falta de aportación por el sujeto pasivo de **prueba sólida** que respalde los hechos que hacen más benigna la tributación del reclamante»; es decir, se basan (las sanciones) en que se aprecia la existencia de determinadas adquisiciones onerosas efectuadas por el recurrente que no pudieron ser financiadas con el volumen de ingresos y patrimonios declarados, sin que por el recurrente se haya ofrecido justificación alguna, no obstante ser requerido, lo que evidencia una renta por la que no se había tributado. (Considerando 8.º). La Audiencia Nacional también comparte la idea de que se deben aplicar las sanciones en caso de que el enjuiciado no desvirtúe la existencia de incrementos no justificados. Así, en las Sentencias dictadas el 4 de marzo y 20 de mayo de 1997 declaró procedentes las sanciones impuestas. Considera la Audiencia Nacional que el hecho de que los interesados admitan «la existencia de incrementos no justificados, **supone un reconocimiento expreso de la previa conducta omisiva que en ningún momento han cuestionado, ni intentado desvirtuar, articulando algún tipo de prueba que justificase el origen de los fondos con los que se produjo la adquisición patrimonial** que, posteriormente, provocaría la imputación del citado incremento injustificado. **Siendo estas las circunstancias concurrentes, deben declararse procedentes las sanciones impuestas...**».

²⁴ Así opina SIMÓN ACOSTA, E. *Los incrementos no justificados de patrimonio*, op. cit., pág. 91.

²⁵ Como opina J. APARICIO PÉREZ quien además señala -para fundamentar su opinión- que «de no existir ley no existiría relación jurídica ni ninguno de sus elementos y, por tanto, no habría ni deuda ni deudor». («La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos*, tomo I, Madrid, 1990, pág. 282.

²⁶ Así opinan COBO DEL ROSAL, M., y VIVES ANTÓN, T. S. *Derecho Penal*. Parte general. Ed. Tirant lo Blanch, 3.ª edición, Valencia, 1991, pág. 748.

lidad criminal por el transcurso del tiempo ²⁷, no cabe duda que será acordada sólo cuando al juez le conste que se ha producido; de lo contrario no hay impedimento para imponer la sanción en lo que a la prescripción se refiere. Varias razones avalan este argumento:

- a) Si la falta de correspondencia se refiere a un período prescrito sería absurdo pensar que el contribuyente no lo alegue en el procedimiento tributario de determinación de la deuda correspondiente para evitar consecuencias negativas en su capacidad económica.
- b) Si la prescripción excluye la responsabilidad penal (en terminología de M. COBO DEL ROSAL y T. S. VIVES ANTON la prescripción es una causa de exclusión o exención de responsabilidad) es lógico que la responsabilidad ha nacido, es decir, que existe responsabilidad. Y lo que no puede hacer el juez -ante la existencia de responsabilidad imputable al enjuiciado- es eximir de las consecuencias penales por una causa de exención (la prescripción) cuya existencia no está constatada.

VI. De lo dicho hasta aquí se desprenden con toda claridad dos cuestiones que nos interesa resaltar:

- a) Que los problemas que suscitan en torno a las consecuencias penales que pueden derivar del régimen de los incrementos no justificados de patrimonio son -como enunciamos al comienzo- sumamente complejos, cuya discusión aún no está cerrada, pese a la intensa controversia doctrinal, y
- b) Que existe suficiente argumentación teórica para seguir (una) cualquiera de las soluciones propuestas en cuanto a los problemas examinados.

Y de allí que lo importante sea determinar cuál de las propuestas puede resultar más coherente y razonable; coherente con el resto del ordenamiento, y razonable por el destino final al que nos conduce.

En este sentido, no podemos compartir la opinión de A. E. GRANELLI al señalar que las presunciones «sean legales, o simples, absolutas o relativas, no alcanzan ningún valor condicionante en la formación del convencimiento del juez penal» ²⁸, pues el Tribunal Constitucional, como hemos

²⁷ Sobre la naturaleza de la prescripción, véase a: FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, págs. 255 y 267. También el mismo autor en: AA. VV. *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, 2.ª edición, Madrid, 1990, pág. 961.

²⁸ GRANELLI, A. E. «Presunzione tributarie e processo penale», en *Diritto e Pratica Tributaria I*, 1985, pág. 34 y sigs. Tomamos la cita de ZORNOZA, J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. los principios constitucionales del derecho sancionador*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 318.

visto, les concede otra función más significativa a efectos de fijar los hechos dentro del proceso. Tampoco pretendemos que se «tome la voluntad o el deseo como criterio jurídico válido a la hora de zanjar la cuestión»²⁹.

Sólo se pretende que las soluciones que se tomen sean más adecuadas desde la perspectiva de los resultados que produzcan, pues por muy garantista que sea el derecho penal (paradigma que -por cierto- está hoy en crisis) no se puede dejar de brazos cruzados al Estado por imposibilidad de probar (con carácter absoluto) todos y cada uno de los detalles por los que atraviesa la economía sumergida, sobre todo -y a este supuesto dirigimos nuestro comentario- cuando el legislador puede, en virtud de su libertad de configuración³⁰, escoger una opción de política legislativa que facilite la prueba que de otra manera es de imposible reproducción.

Dentro de esa elección legislativa, nada impide que el presunto autor del ilícito pueda, sin que ello implique necesariamente violación del artículo 24.2 de la Constitución Española, colaborar³¹ con el órgano jurisdiccional para esclarecer aquellos hechos³² que permiten pensar (con alta dosis de razonabilidad) en responsabilidad por ilícitos. Esa colaboración es necesaria ante casos de im-

²⁹ Éste es el reproche que le hace I. JIMÉNEZ COMPAIRED a algunos funcionarios de Hacienda y al sector de la doctrina que manifiesta en contra de la naturaleza presuntiva de los incrementos no justificados de patrimonio. (*Los Incrementos no Justificados de Patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 238).

³⁰ Así lo señala la STC 134/1996, F. J. 8.º, al indicar que, dentro de los límites constitucionales, el legislador «goza de un ámbito de libertad de configuración»; y además añade: «Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer [se refiere al legislador] es contravenir los principios establecidos en el artículo 14 de la Constitución Española y en el artículo 31.1 de la Constitución Española». Y creemos que pese a que dicha Sentencia se refiere a un tema distinto al que tratamos en este trabajo (la diferenciación introducida por la nueva redacción de la Ley 18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos), es perfectamente extrapolable.

³¹ En contra de lo aquí sostenido, P. CHICO DE LA CÁMARA destaca que el artículo 24 de la Constitución Española al cerrar la enumeración de derechos procesales del acusado con la referencia al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable subraya el «...deber de no colaboración del imputado en el proceso penal» (*Las ganancias... op. cit.* pág. 372). Sin embargo, creemos que uno es el deber de no colaboración (de carácter general) para no confesarse culpable y no declarar contra sí mismo en supuestos en que se le impute al enjuiciado hechos inciertos o meras afirmaciones sin base, y otro distinto es el deber (de carácter excepcional) que surge de la necesidad de aclarar (desvirtuar) hechos ciertos que se le imputan al enjuiciado, tales como la existencia evidente de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio por él declarados. Por esta razón el mismo autor reconoce que «si la invitación que hace el juez al contribuyente para que revele el origen de esas rentas o aporte algún dato esclarecedor de éstas es contestada con silencio, podrá servir al juzgador junto con los demás elementos de prueba como un indicio más de la culpabilidad de los hechos» (*Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, op. cit. pág. 373). Y es que, en efecto, se debe distinguir el derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo de un eventual deber de esclarecimiento: el principio general -en este ámbito- es la no colaboración, pero (toda regla tiene su excepción) si en base a indicios razonablemente fundados el juzgador le pide que aclare los que pesan en su contra y no lo hace, creemos que ello constituye un indicio suficiente para sancionar penalmente, caso de que sólo el enjuiciado pueda aclarar los hechos que hacen pensar razonablemente en la existencia de un ilícito penal.

³² Como dice la Resolución del TEAC, de 20 de julio de 1994, «... resulta obvio que nadie mejor que el propio contribuyente conoce el origen de la capacidad económica que las rentas manifiestan, **siendo impensable, por absurdo, que un sujeto pasivo ignore si provienen de un rendimiento del trabajo desempeñado o una actividad ejercida, o de unos inmuebles o capitales invertidos, o de una transmisión onerosa lucrativa, o de un premio no exento y así un largo etcétera.**» (las negrillas son nuestras).

sibilidad de reproducir los rastros de una conducta que no deja -para el órgano jurisdiccional- pista que pueda reproducirse en el proceso, pues ni parece adecuado que a los órganos públicos se les exija una prueba imposible de reproducir en el proceso, ni es prudente (en esos casos) dejar sin sanción penal a conductas ilícitas. Por eso en determinados casos la prueba de la naturaleza y el origen del dinero o de los bienes aflorados a su patrimonio debe suministrarla el propio enjuiciado³³, salvo que se pretenda exigir prueba diabólica a la Administración Tributaria³⁴.

Huelga advertir que no se pretende hacer de peor condición al contribuyente respecto del cual el inspector no es capaz de hallar la renta oculta en el momento de su obtención -y necesita valerse de los incrementos no justificados de patrimonio- en relación con aquel otro cuya defraudación aparece sobradamente acreditada, pues -parafraseando al Tribunal Constitucional- no hay violación a la igualdad en la ilegalidad³⁵; pero por si esto no fuera suficiente, lo cierto es que ni los incrementos no justificados de patrimonio establecen un régimen cuasisancionador que implique una primera sanción³⁶ -y menos una presunción *iuris et de iure* con finalidad represiva³⁷-, ni los términos de comparación antes indicados son correctos, pues creemos que plantean una disyuntiva falsa.

En efecto, otro sería el razonamiento si en su lugar utilizáramos -para la comparación- dos ámbitos de situaciones jurídicas:

a) La del contribuyente cumplidor (a1) y la del que no lo es (a2), y

- 33 Hay que subrayar que debe hacerlo el enjuiciado una vez que la parte acusadora ha demostrado la desproporción entre el activo del patrimonio y lo declarado o entre la capacidad de adquisición revelada por la declaración y el valor de la adquisición a título oneroso.
- 34 A esta conclusión llega la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Sevilla de 17 de diciembre de 1992 (F. J. 7.º) al señalar: «Hemos llegado a la conclusión de que la sociedad dispuso de 43.000.000 de pesetas que no declaró. El origen y la naturaleza de ese dinero sólo lo conocen los hoy acusados. A las acusaciones se les exige para desvirtuar la presunción de inocencia que aporten prueba de la existencia del dinero no declarado pero no se les puede exigir, porque constituiría una prueba diabólica o prácticamente imposible en la mayor parte de los casos, que prueben la naturaleza y origen del dinero ya que por su propio carácter de dinero oculto difícilmente habrá dejado rastros o huellas de su origen. Por el contrario, para los acusados sería sumamente fácil, puesto que lo conocen, justificar su origen o al menos tratar de explicarlo y alegar que se trata de deudas con terceros, también ocultadas, aportaciones de capital que no se incluyeron en la declaración de beneficios no distribuidos...»
- 35 STC 76/1990, de 26 de abril (F. J. 9) resume la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad.
- 36 Como lo pretenden mostrar HERRERA MOLINA, P., y CHICO DE LA CÁMARA, P. «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», *REDF*, Ed. Civitas, Madrid, 1994, pág. 29 y 30. También, JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 250 y GRAU RUIZ, M.ª. A. «La posibilidad de sancionar incrementos no justificados de patrimonio», *Quincena Fiscal*, núm. 18, Madrid, 1995, pág. 15. En puridad, no parece del todo correcto señalar que los incrementos no justificados de patrimonio tienen carácter cuasisancionador. Porque en efecto, se ha de distinguir -como señalan MARÍN-BARNUEVO y ZORNOZA PÉREZ- entre normas que establecen gravámenes, por elevados que éstos sean, y las normas que establecen sanciones en sentido técnico (*Los incrementos no justificados...* *op. cit.*, pág. 92).
- 37 Como parece opinar, aunque de modo accidental, G. DE LA PEÑA VELAZCO, al hablar de una presunción *iuris et de iure* de clara finalidad represiva. («Evolución de las presunciones y ficciones en el IRPF 1978-1987», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, IEF, Madrid, 1987, pág. 1.116).

b) Dentro de los incumplidores: los que, sin más, defraudan por razones de diversa índole y entidad, sin que existan dificultades insuperables para fijar en el proceso los hechos que así lo acreditan(b1); y aquellos que en virtud de la nueva dimensión de la economía moderna (penetrada por empresas multinacionales y por grupos de capitales de gran envergadura) operan a través de «ingeniería organizacional³⁸» y logran enervar la posibilidad de rastrear tanto el origen de sus actuaciones como el momento de las operaciones y de las ventajas subyacentes a las mismas (b2).

Por esta vía la conclusión necesaria indica que excluir la imposición de sanciones en el primer supuesto de comparación (a1 y a2) podría hacer de mejor condición a quienes incumplen en mayor medida sus obligaciones y deberes tributarios respecto a los que son fieles cumplidores, por lo que «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 76/1990, F.J. 3.º).

Y en el segundo supuesto de comparación (b1 y b2), excluir la sanción por falta de certeza absoluta, implicaría premiar aquellos sujetos que por la propia actividad económica que ejercen pueden ocultar cantidades sin riesgo cierto de ser descubierto³⁹. Sus conductas estarían beneficiadas si ante el mayor ardid, ante las pocas posibilidades de ser descubierto (por la propia actividad económica que ejercen) y ante la imposibilidad de prueba absoluta habría de concluirse en la imposibilidad de aplicar sanciones.

Creemos que ésta no es la conclusión adecuada. Porque en caso de que los hechos constitutivos del ilícito queden fijados en el proceso mediante la certeza necesaria y suficiente no existe impedimento para aplicar la sanción, pues no se vulnera el artículo 24.2 de la Constitución Española. En definitiva, no existe impedimento para imponer la sanción a que haya lugar ante una conducta que exterioriza una renta oculta cuya atribuibilidad (esto es, imputación objetiva, que es diferente a la responsabilidad objetiva) al enjuiciado queda plenamente fijada en el proceso. Y ello aunque el

³⁸ A. NIETO GARCÍA destaca la nueva dimensión que alcanza la cuestión de las relaciones entre autoría y responsabilidad dentro de la nueva economía moderna y pone énfasis en que las empresas multinacionales y los grupos de capitales de gran envergadura operan a través de «ingeniería organizacional», logrando una opacidad prácticamente total a la hora de buscar a los verdaderos responsables. Porque, en último extremo y en las operaciones turbias, el autor se volatiliza sin dejar huella y, por supuesto, sin desvelar el centro desde el que se tomaron las decisiones ilícitas. La manifestación más sencilla de este fenómeno es la de la responsabilidad de las empresas matrices, a las que el Derecho norteamericano pretende implicar en la responsabilidad por los actos realizados por las sociedades filiales instrumentales. (*Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, 2.ª edición, Madrid, 1994, pág. 395).

³⁹ Una postura similar es seguida por P. CHICO DE LA CÁMARA quien (al hablar de la doctrina que niega *ab radice* la aplicación del aparato represor sobre los hechos que son determinados en base a pruebas indiciarias) señala que «... llevada hasta sus últimas consecuencias, cercena la puesta en marcha del aparato represor en los expedientes por ganancias no justificadas a la vez que estimula dicha práctica elusiva haciendo de mejor condición aquellos sujetos que por la propia actividad económica que ejercen pueden ocultar cantidades sin riesgo cierto de su descubrimiento de aquellos otros que no ostentan estas facilidades disuasorias (v.gr. sujetos con rentas sometidas a retenciones)». (*Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, op. cit. pág. 356).

momento de obtención no pueda fijarse, caso de que sea imposible para el Tribunal y relativamente fácil para el enjuiciado. Ha de concluirse, por las mismas razones expuestas, que no se podrán imponer sanciones penales si la reproducción de la prueba para desvirtuar el indicio (la falta de correspondencia que se manifiesta en los incrementos no justificados de patrimonio) es igual de imposible para el enjuiciado.

En consecuencia, si el enjuiciado no logra desvirtuar la prueba de cargo producida por la acusación, debe al menos (si quiere evitar las consecuencias penales de la falta de correspondencia) demostrar que se encuentra ante una prueba imposible.

Y por estos derroteros ni podemos llegar al extremo, prohibido por la ley, de la responsabilidad objetiva, ni al otro (no menos peligroso e igualmente inadmisibles por la incoherencia del resultado al que nos llevaría) de exigir un excesivo rigor «en la constatación de los hechos, en la exigencia de su probanza plena, [que] apareja un riesgo -el de que nunca pueda probarse nada de forma absolutamente satisfactoria-...⁴⁰, dejándonos sin medios para «...hacer frente al obstruccionismo del infractor (defraudador) cómodamente atrincherado en la presunción de inocencia»⁴¹.

La existencia de algunas fricciones que se presentan entre la presunción de inocencia y la carga de la prueba⁴² nos permiten abogar por la necesidad de armonizar el conflicto que aquí se presenta procurando la coherencia final en la aplicación de los textos normativos; y pensamos que ella pasa por entender que la inteligencia de los preceptos permiten una flexibilización en la búsqueda de la verdad para fijar los hechos en el proceso, de suerte que no lleguemos al tremendismo de exigirle al tribunal la producción de una prueba materialmente imposible, ni menos -por mero arbitrio fiscal- exigirle al contribuyente que se autoinculpe.

Y no creemos que se llegue a estos extremos por el hecho de pedirle al contribuyente la prueba en contra de la incoherencia de sus signos de riqueza con su declaración de renta y patrimonio. Es cierto que el principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución Española debe permanecer en armonía con el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable⁴³, pero es que de éste no se desprende que el enjuiciado pueda quedar allí tan atrincherado como para tener derecho a no decir la verdad durante el juicio, caso de que existiendo indicios fundados en su contra sólo él pueda aclararlos. Por eso creemos que si a la Administración le es imposible reproducir una prueba que, además, es monopolizada por el contribuyente, esto es, que únicamente

⁴⁰ NIETO GARCÍA, A. *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, 2.ª edición, Madrid, 1994, Pág. 387.

⁴¹ Ídem.

⁴² A. NIETO GARCÍA destaca algunas de estas contradicciones. Así, «Cuando los hechos imputados son negativos (por ejemplo, el carecer de licencia cuando sea constitutivo de infracción) se produce una situación muy curiosa, dado que, por la presunción de inocencia, la carga de la prueba corresponde a la Administración, pero por las reglas generales del proceso, los hechos negativos son de prueba imposible para el que los alega» (*Derecho administrativo sancionador*, Ed. Tecnos, 2.ª edición, Madrid, 1994, pág. 384).

⁴³ Así opina CHICO DE LA CÁMARA, P. *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, op. cit., pág. 372.

es él quien puede aclarar los hechos, el derecho a no declarar contra sí mismo no comprende el de faltar a la verdad⁴⁴ en el proceso (obviando el deber de responder de una manera precisa, clara y conforme a la verdad, como exige el artículo 387 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal) ni incluye el de no desvirtuar los hechos que hacen prueba en contra del enjuiciado, pues la presunción de inocencia no es una garantía de inmunidad para el enjuiciado; sí que impide presumir su responsabilidad.

En otro orden de cosas, no creemos que deba considerarse a los incrementos no justificados de patrimonio como presunción propiamente dicha, pero no por ello tenemos que concluir de acuerdo con la otra posición doctrinaria: la que sostiene que es un elemento integrante de la renta. Si que opinamos, de acuerdo con el Tribunal Supremo, que el régimen de los incrementos no justificados de patrimonio aporta un criterio de valoración de la prueba compatible con las exigencias de la prueba en el proceso penal⁴⁵.

Huelga advertir que el círculo vicioso en que ha caído la doctrina en este punto permite apostar por una «tercera vía»⁴⁶ que pueda enriquecer el razonamiento a fin de conseguir puntos de coherencia para lograr soluciones razonables⁴⁷. Es cierto que -como bien señala M.^a Amparo GRAU RUIZ-

⁴⁴ De acuerdo a J. V. GIMENO SANDRA, no existe el derecho constitucional del enjuiciado a mentir, y aunque no haya «norma sustantiva alguna que castigue esta conducta del imputado, dicho comportamiento ha de tener generalmente su sanción procesal a través de una sentencia condenatoria». (*Constitución y proceso*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 107). Y para J. M.^a BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZART «... la Constitución no protege conductas ni bienes ilícitos», y lo que sí protege es «...que se realice al inculpado cualquier tipo de vejación, coacción física o psíquica, o presión para obligarle a declarar, deslegitimando cualquier confesión así obtenida». (*Derecho fundamental al proceso debido y el Tribunal Constitucional*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1992, pág. 457).

⁴⁵ Como señala el Tribunal Supremo, «En tales casos (se refiere al artículo 20.13 de la LIRPF de 1978) es indudable que no existe una presunción respecto de la suma calculada, sino una comprobación de la desproporción entre el valor del bien y la renta o patrimonio declarado o la ocultación de determinados bienes en la declaración del IEP. Esta comprobación, como es claro, resulta de una comparación entre el activo de un patrimonio y lo declarado o entre la capacidad de adquisición revelada por la declaración y el valor de la adquisición a título oneroso. Consecuentemente de allí no se deriva nada que pueda demostrar la falsa apreciación de la deuda fiscal del recurrente, al menos mientras no se demuestre que la comparación entre lo declarado y los bienes poseídos es falsa o arbitraria. **La utilización, por el contrario, del criterio establecido en el artículo 20.13 de la LIRPF en sí misma no invalida la prueba, dado que dicha disposición se apoya en una inducción que se ajusta plenamente a las exigencias de la prueba del proceso penal, toda vez que no contradice las reglas de la lógica, ni las máximas de la experiencia.** Es claro que quien ha adquirido bienes que según las rentas y el patrimonio declarados no hubiera podido comprar, ha tenido alguna fuente de ingresos ocultos. Tampoco es atacable, por lo dicho, el procedimiento comparativo del artículo 20.13 de la LIRPF, **porque, en verdad, no contiene una presunción que invierta la carga de la prueba o que excluya la prueba en contrario, como sostiene la Defensa. No obliga al acusado a probar lo contrario, sino que, como se vio, proporciona un criterio de valoración de la prueba compatible con las exigencias de la prueba del proceso penal**» (las negrillas son nuestras). Tomamos la cita de de PÉREZ ROYO, F. *El delito fiscal... op. cit.*, pág. 580.

⁴⁶ F. PÉREZ ROYO habla de una «tercera vía» para referirse a la posición (novísima) que defienden AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO. Según estos últimos autores el precepto que define los incrementos no justificados no crea *ex novo* una nueva categoría de renta, pero tampoco establece una presunción legal, lo que trata es de enunciar una serie de circunstancias que acreditan por sí mismas la existencia de renta. (*El delito fiscal ... op. cit.*, pág. 581).

⁴⁷ Advértase que gran parte de la doctrina que debate sobre los incrementos no justificados de patrimonio ha entrado en una dinámica inadmisibles: se rebaten y destruyen las posiciones contrarias pero no se construyen en su totalidad los hilos argumentales de la posición alternativa que pretende defenderse. Para decirlo con más claridad, quienes defienden que

el resultado en orden a la aplicación del Derecho Tributario sancionador (y, agregamos, también del Derecho penal, pues no existen diferencias insalvables entre ambos órdenes jurídicos dada la identidad sustancial entre el Derecho penal y el Administrativo sancionador, del cual el Tributario forma parte), siempre que se cumpla con la actividad probatoria indiciaria, podrá ser idéntico tanto en el caso de englobar los incrementos no justificados entre las normas materiales o entre las presunciones relativas ⁴⁸. Sin embargo su ubicación en uno u otro ámbito no es baladí, pues subyace un problema probatorio: la mayor o menor intensidad con que la prueba debe ser practicada. Y creemos, como hemos apuntado, que la misma depende de cada caso concreto.

En otro orden de reflexiones merece la pena destacar que los criterios seguidos por la Inspección para la determinación de la cuota tributaria no pueden ser impuestos, sin más, al órgano encargado de la sanción penal; pero tampoco puede prescindir -alegremente- de ellos. Es decir, una cosa es que el juez penal no «... se halle vinculado por supuestos de hecho fijados en otras jurisdicciones o por los órganos de la Administración»⁴⁹; y otra -su opuesta- es que esté obligado por vía legal a prescindir de ellos, lo primero es correcto, lo segundo no.

De ser cierto el razonamiento anterior, la deducción necesaria es que el juez penal no está obligado a seguir los criterios de la Inspección de los Tributos para la determinación de la cuota tributaria en la misma medida en que está obligado a no obviarlos sin más. Luego, puede (tiene que) analizar las diferentes conclusiones creíbles y optar razonadamente por la que considere más adecuada ⁵⁰, tomando en cuenta cuál explicación de los hechos resulta más razonable: si la que ofrece el contribuyente o la que se puede inferir de los indicios construidos en base a los incrementos no justificados de patrimonio, caso de que uno y otro -como es habitual- no coincidan.

es una presunción destruyen los argumentos que pudieran llevar a la convicción de que se trata de un elemento integrante de la renta (y viceversa) y al desvirtuarlos concluyen, como si fuera consecuencia necesaria, sin argumentarla del todo, que se trata de una presunción. Sin embargo ello no implica que las discusiones hayan sido estériles, pues han permitido depurar muchas ideas, y la consecuencia de ambas líneas de argumentación es que todo parece indicar que no se trata ni de una presunción ni de un elemento integrante de la renta, de allí la viabilidad (y necesidad) de otras alternativas.

⁴⁸ GRAU RUIZ, M.ª A. *La posibilidad de sancionar los Incrementos no Justificados de Patrimonio*. *op. cit.*, pág. 19.

⁴⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones legales y Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 132 y 133.

⁵⁰ Este razonamiento es seguido por JIMÉNEZ COMPAIRED, I. *Los Incrementos...* *op. cit.* pág. 256.