

## LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DELITO FISCAL

**Juan Calvo Vérguez**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

---

### EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar las principales cuestiones que plantea la valoración de la prueba en el ámbito del delito fiscal. Tras unas breves consideraciones preliminares relativas a la tramitación del expediente seguido en el ámbito de la Administración tributaria es objeto de estudio el alcance de pruebas tales como la indiciaria o la testifical. Con carácter adicional se analizan otras cuestiones de especial trascendencia en este ámbito, dentro de las cuales destacan las relativas a las consecuencias procesales derivadas de la valoración de la prueba o a la eventual impugnación de la actividad probatoria. Finalmente se estudian las consecuencias de las llamadas ganancias no justificadas de patrimonio en el ámbito penal.

**Palabras claves:** delito fiscal, actividad probatoria, valoración, prueba indiciaria, prueba testifical y presunción.

---

*Fecha de entrada: 16-04-2016 / Fecha de aceptación: 18-05-2016*

## VALUATION OF PROOF IN TAX OFFENSE

---

### ABSTRACT

This paper aims to analyze the main issues raised by the assessment of the evidence in the area of tax offenses. After a brief preliminary considerations for application processing followed in the field of Tax Administration it is under study the scope of evidence such as witness or circumstantial evidence. With additional character other issues of special importance are discussed in this area, within which include those relating to the procedural consequences arising from the assessment of the evidence or the possible challenge of evidential activity. Finally the consequences of calls unjustified profits equity in criminal matters are also studied.

**Keywords:** tax offense, probation activity, valuation, circumstantial evidence, witness evidence and presumption.

---

**Sumario**

- I. Consideraciones previas
- II. Principales aspectos configuradores del expediente de la Administración tributaria
  - 1. Tratamiento de los documentos que integran el expediente
  - 2. Personas que intervienen en el expediente
- III. Peculiaridades derivadas de la valoración de la prueba en los supuestos de aplicación del régimen de estimación indirecta
- IV. Alcance de la prueba indiciaria
- V. Los testigos de referencia
- VI. La trascendencia de la declaración del autoinculpado y del silencio del acusado
- VII. Principales cuestiones procesales susceptibles de plantearse con motivo de la valoración de la prueba en el delito fiscal
  - 1. Consecuencias derivadas de un eventual rechazo a la práctica de la prueba
  - 2. Consecuencias derivadas de la incomparecencia de testigos
- VIII. Supuestos en los que resulta posible la impugnación de la actividad probatoria practicada
  - 1. La existencia de una distinta valoración de la prueba
  - 2. Supuestos de error de hecho en la valoración de la prueba
  - 3. La trascendencia de la prueba de cargo
- IX. ¿Qué presunciones tributarias relativas a ganancias patrimoniales no justificadas resultan aplicables en el ámbito penal?
  - 1. Consideraciones previas: la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF
  - 2. Naturaleza jurídica de las ganancias patrimoniales no justificadas. Alcance de su incidencia en el ámbito procesal
  - 3. ¿Qué tratamiento procesal han de recibir las ganancias patrimoniales no justificadas?

**NOTA:** El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el profesor doctor don Juan Calvo Vérguez.

## I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Como es sabido la importancia de la prueba y de su valoración dentro del proceso penal resulta extraordinaria. En efecto, el relato de los hechos probados llevado a cabo en un determinado pronunciamiento judicial resulta determinante a la hora de poder fundamentar la imposición de una eventual condena. Y, por otra parte, son varios los principios aplicables dentro del Derecho Penal que condicionan la celebración y la práctica de los distintos medios de prueba, así como su apreciación por los tribunales de instancia. Así sucede, por ejemplo, en relación con los principios de *in dubio pro reo*, *pro libertatis* o con el propio principio de presunción de inocencia. Téngase presente además que, dentro del proceso penal, aquella valoración de la prueba que ha de llevar a cabo el juez o tribunal de que se trate es libre, no hallándose sometida o vinculada a la existencia de un conjunto de criterios tasados de apreciación, a diferencia de aquello que sucede en el ámbito de otros órdenes jurisdiccionales.

Ahora bien esta «libertad» existente en la valoración de la prueba no ha de identificarse en ningún caso con la presencia de una «arbitrariedad». Tal y como tuvo oportunidad de clarificar el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 21 de enero de 1988 «La libertad en la valoración de la prueba no significa que el tribunal tenga una facultad libérrima y omnímoda, sin limitaciones, con total irrevisabilidad de la convicción del órgano *a quo* respecto de los hechos probados».

Con carácter general el juez ha de apreciar las pruebas practicadas durante el juicio de acuerdo con las reglas del criterio racional, esto es, de conformidad con las reglas de la lógica. Cabe aludir así a la existencia de un doble aspecto en aquellas actuaciones de valoración de la prueba. En primer lugar, un aspecto de carácter subjetivo vinculado a la inmediación, esto es, a la percepción directa de la prueba por parte del juzgador de instancia. Y, en segundo término, un aspecto de carácter objetivo en virtud del cual se ha de otorgar el necesario soporte racional a aquel juicio que se efectúe sobre dicha prueba.

Tradicionalmente nuestro Tribunal Constitucional (TC) ha venido estimando a este respecto, entre otras, en su Sentencia 111/1999, de 14 de junio, que «[...] El segundo aspecto objetivo del juicio sobre la prueba vincula al juez a las leyes de la lógica, de la experiencia y los conocimientos científicos, luego este aspecto sí es controlable de las distintas instancias, incluso de amparo, pues se trata de aplicar correctamente el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de acuerdo con las necesarias exigencias de racionalidad que derivan de los artículos 24, 120.3 y 9.3 de la Constitución»<sup>1</sup>.

Así las cosas cabe estimar que la única prueba que podría desvirtuar la presunción de inocencia sería la efectuada en el juicio oral bajo los principios de contradicción, publicidad e in-

<sup>1</sup> Ya con anterioridad se pronunció el supremo intérprete de nuestra Constitución en similares términos en su Sentencia 126/1986, de 22 de octubre.

mediación. A tal efecto declaró el TC en su Sentencia de 21 de marzo de 2002 que «Los únicos medios de prueba válidos para desvirtuar la "presunción de inocencia" son los practicados en el juicio oral (celebrado en condiciones de igualdad entre acusador y acusado) y con juego pleno de los principios de inmediación, oralidad y publicidad, concentración y defensa»<sup>2</sup>. No significa ello, sin embargo, que deba negarse toda eficacia probatoria a las diligencias sumariales que se hubiesen podido practicar con las formalidades que tanto la Constitución como el propio ordenamiento procesal establecen, siempre y cuando las mismas tuviesen entrada en el plenario en condiciones tales que permitiesen a la defensa del acusado su sometimiento a contradicción<sup>3</sup>.

## II. PRINCIPALES ASPECTOS CONFIGURADORES DEL EXPEDIENTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Uno de los principales rasgos configuradores que caracteriza a los procesos penales por delito fiscal es el relativo a la existencia, en buena parte de los mismos, de un expediente administrativo tramitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que sirve de punto de partida para el inicio del proceso por parte del Ministerio Fiscal y que, al mismo tiempo, es objeto de incorporación a los autos, presentando diversas particularidades relativas a su eventual valoración como elemento de prueba que permita fundamentar, en su caso, una sentencia condenatoria.

Con carácter general la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) obliga a que, en aquellos supuestos en los que dentro de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas por un órgano de la Agencia Tributaria se aprecien indicios de la existencia de delito, se pase el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Téngase presente no obstante que, a la luz de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, y con la finalidad de adaptar aquella a las modificaciones operadas en su día en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma del Código Penal, se establece un procedimiento administrativo que permite practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal. Concretamente se incorporó en la Ley 58/2003 un nuevo título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, ya que la regla general aplicable viene determinada por la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

<sup>2</sup> Véanse igualmente las SSTC 31/1981, 161/1990, 284/1994, 328/1994, 200/1996 y 153/1997, así como las SSTS de 23 de enero y 25 de septiembre de 1995, 2 de junio y 8 de noviembre de 1994, 20 de febrero de 1992, 7 y 8 de febrero de 1990, 13 de enero de 1989, 9 de marzo de 1988 y de 10 y 14 de julio de 1986.

<sup>3</sup> En relación pueden consultarse, entre otras, las SSTC 80/1986, 25/1988, 201/1989, 161/1990 y 80/1991, así como las SSTS de 25 de septiembre de 1995, 3 de marzo de 1993, 20 de enero de 1992, y de 8 y 12 de julio de 1988.

De cualquier manera, con motivo de la existencia dentro del tipo penal de una condición objetiva de punibilidad (como es la presencia de una cuota defraudada superior a 120.000 €), únicamente podrá determinarse la existencia de la misma en el momento final de la actuación inspectora, una vez que finalice el oportuno expediente administrativo mediante el acta correspondiente.

El expediente de la Agencia Tributaria que, en su caso, ha de ser aportado a la causa por el Ministerio Fiscal junto a su denuncia o querrela se encuentra integrado por el conjunto de las actuaciones de comprobación e investigación practicadas por el órgano de la Inspección correspondiente, así como por el informe final en el que se aprecie la existencia de indicios delictivos. Y, por lo que respecta a las llamadas «diligencias de comprobación», las mismas se encuentran integradas por un conjunto de actuaciones de diversa naturaleza que, en ocasiones, constituyen prueba documental en sentido estricto<sup>4</sup>, mientras que en otros casos se concretan en una prueba testifical (diligenciándose declaraciones efectuadas por terceras personas) o incluso en una prueba pericial<sup>5</sup>. Incluso podría tratarse de diligencias o de actuaciones carentes de toda trascendencia para la práctica de la prueba en el proceso penal. Todo ello ha de ser objeto de incorporación al juicio oral en la forma que establece la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrím.).

A la luz de este conjunto de apreciaciones, ¿cuál es la función y eficacia que ha de atribuirse al expediente administrativo dentro del proceso penal? Al amparo de lo señalado por el TS en su Sentencia de 23 de diciembre de 1991, cabe aludir a la existencia de un doble valor. En primer lugar, y dentro de la fase de investigación sumarial, actúa como una *notitia criminis* suficiente para la apertura del proceso penal. Y, en segundo término, ya durante el desarrollo de la fase del juicio oral, adquiere un valor probatorio como prueba documental que el juez penal ha de apreciar libremente. Declara concretamente el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 23 de diciembre de 1991 que «El acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual, y en la fase del juicio oral, tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española».

Adviértase en consecuencia que, a pesar de que el expediente únicamente fuese tenido en cuenta como prueba documental libremente valorada por el juez de instancia, se trataría de una actividad probatoria de cargo suficiente, estimándose por tanto cumplidas las exigencias derivadas del principio de presunción de inocencia. Ahora bien, no quiere decirse con ello que deba otorgarse al expediente en la vía penal el valor que se hubiese otorgado en la vía administrativa. Y es que, de admitirse esta última consideración, se estaría otorgando a la documentación procedente de la Inspección, a efectos penales, un valor de certidumbre de los hechos recogidos en la misma, obligándose al supuesto infractor a destruir dicha certeza mediante la prueba en contrario

<sup>4</sup> Así sucedería, por ejemplo, tratándose de facturas que son adjuntadas o de libros de contabilidad del empresario.

<sup>5</sup> Piénsese, por ejemplo, en aquellos informes a través de los cuales el firmante emite su parecer respecto a sus propios conocimientos técnicos o prácticos.

de su inocencia. No creemos, en suma, que deba admitirse dicha interpretación de lo dispuesto en el artículo 145 de la LGT.

Como seguramente se recordará, ya en su día afirmó el TC en su Sentencia de 26 de abril de 1990 que «No es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». A la luz de esta afirmación señaló el TS, entre otras, en sus Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y de 26 de abril de 1993 que, si bien efectivamente no resulta posible admitir *ab initio* como ciertos aquellos hechos que figuran recogidos en los documentos señalados a través de los cuales se plasma la actividad de la Inspección, ello no obsta para que los mismos puedan servir de base de cara a dictar una sentencia condenatoria en aquellos casos en los que, de los hechos recogidos en los referidos documentos, se constate su certeza y realidad mediante el conjunto de la actividad probatoria desarrollada en el proceso penal, incluido el propio carácter de prueba documental del conjunto del expediente libremente valorado por el órgano jurisdiccional que deba dictar el pronunciamiento de que se trate.

Procedemos a continuación a analizar el contenido del expediente administrativo, entendido este como compendio o conjunto de pruebas de distinta naturaleza que ha de resultar incorporado al juicio oral.

## 1. TRATAMIENTO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL EXPEDIENTE

Con carácter general el conjunto de documentos que conforman el expediente deben ser incorporados a la causa expresamente, haciéndose mención de los mismos en el escrito de acusación y con lectura o relación expresa de los mismos por parte del secretario en el acto del juicio oral.

A través de diversos pronunciamientos, tanto del TS (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y de 27 de enero de 1994), como del TC (Sentencia de 7 de julio de 1989) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 6 de diciembre de 1988) se viene rechazando la adopción de la fórmula «dar por reproducido», exigiéndose que para que dichos documentos adquieran valor probatorio, además de haberse practicado con el conjunto de formalidades previstas en la Constitución y en el ordenamiento procesal, tengan entrada en el plenario en condiciones tales que permitan a la defensa del acusado su sometimiento a contradicción, no siendo bastante a tales efectos acudir a su consideración como prueba documental bajo el procedimiento de darla «por reproducida»<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Y ello sobre la base de que, en este último caso, se estaría sustrayendo al control del público y de las partes la administración de dicha prueba, impidiéndose el conocimiento de las razones en las que se fundamente el concreto enjuiciamiento. En definitiva, se trataría de una fórmula contraria a los principios inspiradores de un juicio justo. No obstante, un criterio diverso fue adoptado por el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2002 al permitir que las declaraciones prestadas en el juicio oral por quienes hubiesen intervenido en el expediente y en las actuaciones que en él figuren reflejadas puedan ser valoradas por el tribunal como una prueba testifical que complementa y que, al mismo tiempo, introduzca válidamente en el juicio oral aquellos datos que consten en el expediente.

## 2. PERSONAS QUE INTERVIENEN EN EL EXPEDIENTE

Los distintos sujetos intervinientes en el expediente administrativo han de incorporarse al juicio oral teniendo presente la dualidad de conceptos establecida en la LECrim., esto es, partiendo de la tradicional distinción entre testigos y peritos según hubiesen tenido conocimiento de los hechos respecto de los cuales declarasen con anterioridad al proceso o bien con ocasión del proceso mismo.

En contraposición con aquello que establece el artículo 370 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (relativo, dentro de la actividad pericial, al examen del testigo sobre las preguntas admitidas)<sup>7</sup>, cuyo apartado cuarto dispone que «Cuando el testigo posea conocimientos científicos, técnicos, artísticos o prácticos sobre la materia a que se refieran los hechos del interrogatorio el tribunal admitirá las manifestaciones que en virtud de dichos conocimientos agregue el testigo a sus respuestas sobre los hechos»<sup>8</sup>, el TS viene defendiendo un concepto de prueba pericial entendido como auxilio judicial destinado a suplir la ausencia de conocimientos científicos o culturales de los jueces y como un instrumento de ayuda para poder constatar la realidad no captable directamente por los sentidos, en claro contraste con lo que sucede tratándose de la prueba testifical o de la inspección ocular o reconocimiento judicial<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Ya en la exposición de motivos de la citada ley se aludía a la necesidad de «Cambiar, en la línea de la mayor claridad y flexibilidad, el modo de entender y de practicar los medios de prueba más consagrados y perennes».

<sup>8</sup> Ni que decir tiene que se trata de una disposición susceptible de llegar a adquirir una considerable trascendencia práctica en los procesos penales por delitos fiscales de cara a la incorporación al juicio oral de determinados funcionarios de la Agencia Tributaria.

<sup>9</sup> Véase en este sentido, y por todas, la STS de 28 de octubre de 1997, en la que se afirma que: «La pericia es, desde luego, un mero acto de investigación que, careciendo en principio de una plena virtualidad probatoria, requiere ser reproducido, en rectificación o en ratificación, en el juicio oral a través de lo que comportan los principios esenciales del proceso (oralidad, publicidad, intermediación y contradicción), a salvo los casos de prueba anticipada o preconstituida, sometida al principio de libre valoración de la prueba que demanda, prioritariamente, una conjunta valoración». Acerca de la cuestión relativa a la recusación de los peritos de Hacienda puede consultarse la STS de 18 de junio de 2014. A través del citado pronunciamiento se encarga de recordar en primer término el Alto Tribunal, en relación con el alcance de esta prueba pericial técnica de los funcionarios de Hacienda (regulada, entre otros preceptos, en el art. 15.2 del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado mediante RD 939/1986, de 25 de abril, y en el art. 233 del RDLeg. 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores) que estos funcionarios, por su proximidad a los hechos investigados, su cualificado nivel de formación en materias contable y financiera y, en fin, por los principios constitucionales que han de inspirar su actuación, están en las mejores condiciones de hacer realidad el asesoramiento que requieren algunas formas de delincuencia. No obstante precisa a continuación el Alto Tribunal que no existe obstáculo alguno para que a estos funcionarios les sea de aplicación las normas previstas en la LECrim. para asegurar su imparcialidad. De ahí que el perito de la Agencia Tributaria sea también, en su caso, un perito recusable conforme a las previsiones recogidas en los artículos 468 y concordantes de la LECrim. Tal y como se encarga de recordar el tribunal el verdadero perito valora, con arreglo a las máximas de experiencia manejadas por un determinado saber especializado, algún hecho o circunstancia adquiridos con anterioridad por otros medios de investigación, que resulte de interés para la investigación, no informando sobre conceptos jurídicos ni resultando admisible la intromisión de un tercero en la fijación del derecho aplicable, en tanto en cuanto ello supondría una injustificada invasión del espacio funcional atribuido a quienes asumen el ejercicio de funciones jurisdiccionales. En el concreto supuesto analizado por el tribunal los recurrentes denunciaron que quienes declararon en el

¿Cómo han de incorporarse al juicio oral los distintos funcionarios de la Hacienda Pública que hubiesen intervenido en el expediente desarrollado en vía administrativa? Con carácter general aquellos funcionarios que hubiesen intervenido en el expediente para la realización de actuaciones que careciesen de toda trascendencia de cara al relato de los hechos probados en los que se fundase, en su caso, la resolución condenatoria no tienen por qué ser necesariamente llamados al juicio oral<sup>10</sup>.

Ahora bien, tratándose de aquellos funcionarios que hubiesen efectuado actuaciones de comprobación o de investigación que constituyesen hechos esenciales o determinantes de la existencia de responsabilidad penal, estimamos que sí que habrían de ser traídos a juicio como testigos, al objeto de poder ser interrogados sobre las actuaciones desarrolladas a tal efecto<sup>11</sup>.

Por otra parte aquellos funcionarios que hubiesen intervenido en el expediente como consecuencia de la propia organización interna de la Agencia Tributaria sin desarrollar actuación material alguna de comprobación (caso, por ejemplo, del inspector-jefe que prestase su conformidad a lo realizado por un actuario de su equipo) no habrían de intervenir en el juicio, al resultar su presencia innecesaria. Y, por lo que respecta a los funcionarios que hubiesen emitido el informe final del procedimiento de inspección en el que se incorporasen, entre otras actuaciones, juicios de valor, aplicación de normas jurídicas, reglas de la experiencia o la determinación de la existencia de una eventual cuota defraudada, dos serían las posibles alternativas.

En primer lugar, si dicho funcionario hubiese practicado asimismo actuaciones de comprobación material de hechos, dado que, al amparo de lo establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, estaríamos en presencia de un «perito-testigo», creemos que habría de ser llamado a juicio, con la finalidad de que pudiera ser interrogado, no ya solo sobre los hechos que hubiesen sido comprobados directamente por él, sino también sobre el criterio que, a su juicio, habría de seguirse en relación con los mismos. Ahora bien, no habiéndose llevado a cabo actuación alguna por parte de la Inspección, sería suficiente con hacerles comparecer en el plenario como peritos a los efectos de que se ratificasen en los informes elaborados<sup>12</sup>.

---

juicio eran el mismo equipo de funcionarios que participó en el expediente administrativo e investigó la posible infracción delictiva. Y a tal efecto concluye el tribunal que la defensa de los acusados no promovió en ningún momento la recusación de dichos peritos. No obstante recuerda el tribunal que ya en su Sentencia 13/2006, de 20 de enero, quedó recogida la diferenciación que cabe apreciar entre el significado de una verdadera prueba pericial –que podía presentar problemas de imparcialidad cuando se asume por el mismo funcionario actuante en la Administración tributaria– y la simple ratificación de los hechos constatados en las actas de la Inspección tributaria.

<sup>10</sup> Este sería el caso, por ejemplo, del agente tributario que emitiese una diligencia de notificación o de constancia que fuese incorporada al expediente.

<sup>11</sup> Así sucedería respecto del inspector o del subinspector actuante, o incluso de ambos en el supuesto de que formasen parte del mismo equipo habiendo llevado a cabo cada uno de ellos actuaciones de carácter diverso. Y ello a pesar de que, en el supuesto de que acudiese uno solo, pudiera surgir la obligación de tener que actuar como testigo de referencia.

<sup>12</sup> Así sucedería, por ejemplo, tratándose de los integrantes de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública o de aquellos otros funcionarios que formasen parte de las Unidades Especiales de Auxilio Judicial los cuales, una vez recibido el expediente completo de la unidad de inspección actuante, proceden a emitir un informe relativo a si existen o no indicios de delito para, en su caso, remitirlo al Ministerio Fiscal. Acerca de las actua-



En definitiva, y a la luz de este conjunto de apreciaciones, cabe estimar que habrían de ser llamados a juicio oral todos aquellos funcionarios que hubieran realizado actuaciones susceptibles de quedar recogidas en el relato de hechos probados de la sentencia de que se trate, de cara a poder fundamentar la condena.

Como es lógico, en todos aquellos casos en los que un funcionario de Hacienda intervenga como perito ante el órgano jurisdiccional de que se trate habrá de hacerlo con total imparcialidad y sin que, por el mero hecho del ejercicio de su función pública, adquiera un menor valor su pericia, al margen de que se pueda intentar y justificar en tiempo y forma su tacha<sup>13</sup>. Y, a este respecto, no parece que la cualidad de funcionario público que ostentan aquellos inspectores de Hacienda que actúen como peritos en un supuesto de delito fiscal constituya causa de recusación o determine la pérdida de imparcialidad<sup>14</sup>.

Tal y como señala el artículo 849 de la LECrim., estos dictámenes periciales a los que nos referimos adquieren el carácter de documento auténtico a efectos de poder fundamentar la eventual interposición del recurso de casación. Incluso en ocasiones los propios tribunales de justicia les han

---

ciones que han de llevar a cabo estos funcionarios véase lo establecido en la Resolución de la AEAT de 17 de febrero de 1998, por la que se modificó la estructura de determinados servicios, atribuyéndose competencias a la Inspección de los Tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

<sup>13</sup> Véase a este respecto, entre otras, la STS de 28 de marzo de 2001, en la que se afirma lo siguiente: «La imparcialidad de los peritos judiciales informantes viene determinada por su condición de funcionarios públicos cuya actuación debe estar dirigida a servir con objetividad los intereses generales. La admisión como perito de un inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente a que, como funcionario público, debe servir con objetividad los intereses generales sin perjuicio, obviamente, del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público. La vinculación laboral de los funcionarios públicos con el Estado que ejerceita el *ius puniendi* o con un sector concreto de la Administración pública que gestiona los intereses generales afectados por la acción delictiva concreta que se enjuicie (sea la protección de la naturaleza en un delito ambiental, la sanitaria en un delito contra la salud pública o la fiscal en un delito contra la Hacienda Pública) no genera, en absoluto, interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la ley. Todo ello sin perjuicio, obviamente, de la necesidad de que el dictamen se someta al procedente debate contradictorio y a la debida valoración judicial conforme a las reglas de la sana crítica, pudiendo en todo caso la parte acusada proponer los dictámenes alternativos que estime procedentes». Ya con anterioridad se había manifestado el Alto Tribunal en parecidos términos en sus Sentencias de 30 de abril de 1999 y de 6 de noviembre de 2000.

<sup>14</sup> Recuérdese a este respecto que, en relación con la recusación, la LECrim. regula, además de las causas, el procedimiento que deba seguirse al respecto y, especialmente, el momento en el que ha de tener lugar la recusación. A tal efecto dedica sus artículos 662 y 723. De conformidad con el primero de ellos «La recusación se hará dentro de los tres días siguientes al de la entrega al recusante de la lista que contenga el nombre del recusado». Ahora bien, no resulta suficiente con hacer constar en el escrito de defensa la no procedencia de la práctica de la prueba pericial solicitada y su consiguiente inadmisión por ser parte el Estado en el procedimiento, sino que se hace necesaria la recusación expresa a aquellos peritos por los trámites que establecen los artículos 662 y 723 de la citada ley y en el tiempo que medie desde la admisión de las pruebas propuestas hasta la apertura de las sesiones. Y, debido precisamente a ello, la eventual solicitud de recusación en el mismo instante del inicio de la prueba pericial planteada por las partes habría de estimarse extemporánea. En efecto, no resultaría admisible tratar de oponerse al valor de lo expuesto por el perito en el juicio oral alegándose la falta de imparcialidad del mismo por parte de quien ni tan siquiera hubiera intentado en el momento legalmente establecido la recusación del perito.

otorgado el carácter de prueba documental, no ya solo de cara a poder justificar la interposición de un eventual recurso de casación, sino a todos los efectos. Así, por ejemplo, afirmó la Audiencia Provincial de Córdoba en su Sentencia de 16 de octubre de 2000 que: «Las actas de la Inspección de Tributos o los informes practicados por funcionarios de la Inspección comisionados por el juez de instrucción no deben ser considerados como informes periciales [...] La prueba pericial presupone que el tribunal carece de conocimientos especiales requeridos para la comprensión de los hechos que son objeto del proceso. La suma cuya elusión constituye la infracción del deber fiscal que da lugar a la tipicidad del delito fiscal no constituye un hecho, ya que no puede ser percibida por los sentidos tal suma [...] Convertir un informe de funcionarios de Hacienda o un acta de inspección en una pericia implica convertir una cuestión de derecho en una cuestión de hecho. Tales actas o informes solo servirán para acreditar hechos fiscalmente relevantes, pero para determinar su significación jurídica»<sup>15</sup>.

Otra de las principales cuestiones susceptibles de llegar a plantearse a la luz de la valoración del expediente elaborado por la Agencia Tributaria dentro del ámbito de la prueba es la relativa a la eventual incidencia probatoria que pueda llegar a adquirir la existencia de defectos o de vicios en la tramitación administrativa de dicho expediente. ¿Cabría la posibilidad de proyectar en el presente caso sobre el ámbito penal el régimen de irregularidades o de invalidez de los actos administrativos que establece la legislación tributaria? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Y es que en ningún caso la concurrencia de cualquier defecto de tramitación deberá suponer el rechazo total del expediente en la vía penal, esto es, su no incorporación a autos, de manera que no pueda ser tomado en consideración por el juzgador a la hora de dictar sentencia<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Añade asimismo la Audiencia Provincial de Córdoba en la citada Sentencia de 16 de octubre de 2000 que: «[...] Tampoco reviste carácter pericial el acta de inspección o el informe de los funcionarios de Hacienda respecto de las operaciones matemáticas o aritméticas necesarias para la determinación de la deuda mediante la aplicación del tipo de gravamen sobre la base liquidable [...] En este aspecto de las actas o informes tampoco cabe admitir un informe pericial, dado que los conocimientos matemáticos o aritméticos no deben ser ajenos a un jurista, y allí donde estas operaciones de suma, resta y establecimiento de porcentajes sean necesarias no existirán razones para recurrir a ningún perito matemático».

<sup>16</sup> Como es lógico lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, al amparo de la teoría general del Derecho Procesal Penal elaborada en relación con la prueba ilícita, no surta efecto como tal prueba todo acto que haya sido practicado vulnerándose los derechos o las libertades fundamentales, así como aquel otro que derive o que guarde conexión causal con el acto ilícito inicial. Téngase presente además que, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 3 de julio de 1999, no constituyen actos ilícitos los obtenidos aplicando un precepto que resulte posteriormente declarado inconstitucional por meros motivos de carácter formal. Como seguramente se recordará la citada sentencia fue dictada a la luz de las alegaciones efectuadas en casación por el recurrente en el sentido de que, habiéndose declarado inconstitucional el artículo 111.3 de la antigua LGT de 1963 mediante STC de 28 de junio de 1994, las pruebas obtenidas mediante la aplicación del citado precepto habrían de devenir nulas de pleno derecho ya que, a juicio del intérprete supremo de nuestra Constitución, el citado precepto infringía los artículos 9.3 y 134.2 de la Norma Fundamental; y, dado que en el citado artículo 93 de la CE se garantizan los principios de legalidad y de seguridad jurídica (comprendidos entre las garantías de los arts. 24 y 25 CE), toda la prueba derivada de dicha indebida aplicación quedaba nula y sin efecto. En palabras del TC «La Sentencia 195/1994, en efecto, se limitó a decretar la inconstitucionalidad del párrafo tercero introducido en el artículo 111 de la Ley General Tributaria por afectar a la seguridad jurídica que se garantiza en el artículo 9.3 de la Constitución, al exceder de las cuestiones de carácter meramente presupuestario que se señala en el artículo 134.2 de la misma. En el caso los requerimientos se hicieron de acuerdo con la normativa en vigor al hacerlos y que pronto se reintrodujo tras la cita de la Sentencia del Tribunal Constitucional en un apartado tercero del artículo 11, si bien reformado y

Analicemos a continuación la determinación del instante procesal en el que se ha de intentar hacer valer cualquier eventual incidencia que pueda llegar a producirse en relación con la prueba que se plantee. Como seguramente se recordará declaró inicialmente el TS mediante Auto de 18 de junio de 1992 que es la propia ley la que se encarga de ubicar la cuestión en una determinada fase. A tal efecto dispone el artículo 793.2 de la LECrim. que: «El juicio oral comenzará con la lectura por el Secretario de los escritos de acusación y defensa. Seguidamente, a instancia de parte –acaso también de oficio– el juez o tribunal abrirá el turno de intervenciones para que puedan las partes exponer lo que estimen oportuno acerca de la competencia del órgano judicial, vulneración de algún derecho fundamental, etc.». Se persigue así, tratándose del procedimiento abreviado, la consecución de una mayor celeridad y concentración. Téngase presente además que, por lo que respecta al juicio oral, tiene lugar la inclusión de una especie de audiencia preliminar que responde igualmente a los principios de concentración y oralidad<sup>17</sup>.

Con posterioridad, sin embargo, mediante Auto de 3 de febrero de 1993, precisó el Alto Tribunal que el trámite regulado en el citado precepto no presenta un carácter preclusivo. En palabras del tribunal: «Esa audiencia preliminar es el camino más idóneo y general para depurar una serie de cuestiones que, de no resolverse previamente, enturbiarían, y a veces gravemente, el posterior desarrollo del proceso y una pérdida no razonable de tiempo y de esfuerzos». De este modo se apuntaba por parte del TS que, a pesar de que la decisión acerca de la posible vulneración de los derechos fundamentales pudiera adoptarse y fundamentarse, tratándose del procedimiento abreviado, y con motivo de la iniciación de la vista oral, resultaría adecuado a lo establecido en el artículo 793.2 de la LECrim. aplazar la decisión o, al menos, su fundamentación hasta el instante en el que se dicte la sentencia, siempre y cuando existan razones objetivas suficientes para ello y se cumpla debidamente la exigencia de contradicción.

Desde nuestro punto de vista la adopción de este último criterio resulta acertada. Piénsese que la vulneración de un derecho fundamental constituye una de las principales razones de ser de ese incidente previo, no obligando en ningún momento el citado artículo 793.2 de la LECrim. a pronunciarse sobre el fondo de la cuestión en ese instante previo. Lo que exige dicho precepto es que se resuelva en el acto aquello que se estime procedente acordándose, en cuanto a la fundamentación, ese aplazamiento para la sentencia final con base en argumentos justificativos dados para ello<sup>18</sup>.

---

con lenguaje más preciso, por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que nuevamente reformaba la Ley General Tributaria. No fue en modo alguno razón para decidir la inconstitucionalidad del precepto que el mismo afectara al derecho a la intimidad personal que garantiza el artículo 18 de la Constitución, y así el texto de 1995 vuelve a incluir que la investigación en actuaciones de comprobación o inspección realizadas para regularizar situaciones tributarias pueda afectar al origen y destino de los cheques u otras órdenes de pago [...] Por tanto la alegada inconstitucionalidad no está relacionada con la violación de derechos o libertades fundamentales que, según el artículo 111 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, determina la invalidez de las pruebas que directa o indirectamente de esas violaciones se derivan».

<sup>17</sup> En cierta medida lo que se pretende no es sino acumular en dicho debate previo una serie de cuestiones que dentro del proceso ordinario daban lugar a incidencias sucesivas en virtud de las cuales terminaba prologándose de manera excesiva la duración del proceso.

<sup>18</sup> Así sucedería, por ejemplo, si durante el desarrollo de la vista oral se aportasen o se reprodujesen pruebas que resultasen esclarecedoras a este respecto.

### III. PECULIARIDADES DERIVADAS DE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN INDIRECTA

Como es sabido la estimación indirecta constituye uno de los métodos de determinación de la base imponible previstos al efecto, siendo objeto de regulación en los artículos 47, 50 y 51 de la LGT.

La aplicación del citado método de estimación de la base imponible se caracteriza por el hecho de que no tiene lugar la utilización exclusiva de datos externos al contribuyente. Nos hallamos por tanto ante un régimen de carácter subsidiario cuya aplicación procede únicamente en aquellos supuestos en los que la Administración no puede conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles por las causas legalmente previstas. Así lo establece el artículo 53.1 de la LGT 2003, a cuyo tenor:

«1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas; b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos». Dicha estimación habrá de aproximarse lo más posible al rendimiento neto que se habría fijado en caso de que se hubiese acudido al régimen normal de determinación<sup>19</sup>.

¿Y cuáles son estos métodos de determinación indirecta de bases imponibles fundamentados en presunciones establecidas por la ley? Al amparo de lo establecido por el artículo 53.2 de la Ley 58/2003 cabe aludir a la existencia de diversos métodos, pudiendo determinarse las bases o rendimientos mediante la aplicación de cualquiera de ellos o de varios de los mismos conjuntamente. Señala concretamente el citado precepto que:

«2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) 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.

<sup>19</sup> Ni que decir tiene que dicha circunstancia adquiere una especial relevancia en el ámbito del Derecho Penal. Y ello debido a que no se está hablando en el presente caso de rendimientos reales, sino de rendimientos aproximados, los cuales estarán más o menos próximos a la realidad en función de que se utilice uno u otro de los métodos previstos al efecto.

c) 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».

Adviértase, por tanto, que se trata de un método fundamentado en la aplicación de una serie de presunciones que, en ocasiones, no encuentran un encaje directo dentro del proceso penal de cara a su admisión con los requisitos de validez exigibles por el ordenamiento penal a las pruebas indirectas.

Por otra parte, de cara a la aplicación del citado método, la Inspección tributaria ha de seguir el procedimiento previsto en el artículo 158 de la LGT, de conformidad con el cual:

«1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre: a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta; b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario; c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas; d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.

b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

Cuando este método se aplique a la cuantificación de operaciones de características homogéneas del obligado tributario y este no aporte información al respecto, aporte información incorrecta o insuficiente o se descubra la existencia de incorrecciones reiteradas en una muestra de dichas operaciones, la inspección de los tributos podrá regularizarlas por

muestreo. En estos casos, podrá aplicarse el promedio que resulta de la muestra a la totalidad de las operaciones del periodo comprobado, salvo que el obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.

d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

5. En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente»<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, procedió a otorgar nueva redacción al apartado tercero de este artículo 158 de la LGT, añadiendo además los apartados cuarto y quinto del citado precepto. A la luz de la citada reforma se señalaron

Adviértase en todo caso que este conjunto de requisitos se encuentran dirigidos a la Administración, no al juez. En consecuencia no obligan a este último, con independencia de que pueda servirse de ellos como instrumento interpretativo de gran valor. Lo que sí será competencia exclusiva de los tribunales de justicia será la cuota defraudada, debiendo procederse por tanto a fijar y a liquidar el importe de la defraudación mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, si bien de conformidad con las reglas de valoración de la prueba propias del Derecho Penal<sup>21</sup>.

Así las cosas el juez de lo penal habrá de apreciar la aplicación o no del régimen de estimación indirecta determinando, en su caso, la cuota defraudada sin esperar a su determinación por los Tribunales Económico-Administrativos y por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¿Y cómo habrán de ser interpretadas a tal efecto aquellas presunciones contenidas en la legislación tributaria? ¿Cabría la posibilidad de trasladar plenamente las mismas al ámbito del Derecho Penal? A nuestro juicio la respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Téngase presente que, si bien el artículo 305 del Código Penal constituye una especie de «ley penal en blanco» respecto a la relación tributaria y a las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado, ello únicamente implica que parte de sus contenidos se encuentran fuera del Código Penal y, más precisamente, en el ordenamiento tributario. Ahora bien ha de ser en todo caso el juez penal el encargado de estimar probados aquellos presupuestos fácticos que conlleva la aplicación de dicha normativa, correspondiendo igualmente a aquel su aplicación, una vez resulten probados los hechos de que se trate<sup>22</sup>.

---

las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en la estimación indirecta, a saber: de los signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva; de la propia empresa; de estudios estadísticos o de una muestra efectuada por la Inspección. Con carácter adicional se precisó que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes.

<sup>21</sup> Así lo tiene declarado el TS, entre otras, en sus Sentencias de 5 de diciembre de 2002, 6 de noviembre de 2000, 9 de marzo de 1993, 9 de febrero de 1991 y 27 de diciembre de 1990. En todas ellas se señala que la determinación de la cuota defraudada se configura como una cuestión prejudicial de naturaleza administrativo-tributaria que ha de ser resuelta por el propio órgano jurisdiccional penal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Ahora bien nada impide que, a tal efecto, el órgano jurisdiccional pueda contar con el informe o dictamen técnico de la Inspección tributaria, que no fija ni determina la cuota tributaria, constituyendo únicamente un elemento probatorio más que ha de ser valorado racionalmente por el tribunal. En parecidos términos se pronunció el Alto Tribunal en su Sentencia de 16 de mayo de 2002, al declarar lo siguiente: «La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal [...] constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del Derecho Administrativo-Fiscal (arts. 3 y 7 de la LECrim. y 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS 274/1996, de 20 de mayo, y 2486/2001, de 21 de diciembre. Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquier otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva».

<sup>22</sup> A este respecto conviene tener presente que las garantías constitucionales relativas a aquello que deba ser probado y a la prueba en sí son distintas en relación con los diferentes elementos del delito. No obstante habrá de concurrir en

Tradicionalmente han venido estableciéndose diversos criterios al objeto de tratar de compatibilizar la aplicación del principio de la presunción de inocencia con la aplicación del método de estimación indirecta en tanto en cuanto, como ya se ha indicado, este último método de determinación de la base imponible únicamente proporciona un conocimiento probable de la base imponible y de la deuda tributaria.

Al amparo del primero de estos criterios se estima que el régimen de estimación indirecta de la base imponible no solo implica la utilización de los llamados métodos indiciarios consistentes en la aplicación de módulos o signos de carácter estadístico, sino que conlleva igualmente una aproximación a la realidad concreta del caso mediante el desarrollo de diversas actuaciones destinadas a proporcionar una probabilidad en el conocimiento de las cifras investigadas próxima a la certeza<sup>23</sup>.

En segundo término, se considera que el carácter meramente indiciario que contribuye a configurar el régimen de estimación indirecta de la base imponible no excluye que, a través de su utilización, pueda llegar a desvirtuarse la presunción de inocencia, máxime si tenemos en cuenta que, dentro del ámbito procesal penal, la misma podría llegar a decaer como consecuencia de la práctica de diversas pruebas indiciarias<sup>24</sup>.

Este carácter indiciario del régimen de estimación indirecta ha de ser ponderado con prudencia, ante la duda de tomar en consideración la menor cantidad. Y, finalmente, conviene no olvidar la rela-

---

el juez de lo penal el convencimiento al que se refiere el artículo 741 de la LECrim. Y ello con independencia de que a dicho convencimiento pueda llegarse igualmente a través de las pruebas indiciarias, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto por el TC, entre otras, en sus Sentencias 62/1994, 182/1995, 24/1997 y 68/1998, así como en las SSTs de 15 de noviembre de 1999 y de 26 de enero, 26 de febrero y 16 de octubre de 1998. En todos estos pronunciamientos se pone de manifiesto que no existe ningún inconveniente legal o argumental que impida aplicar el sistema de la prueba indirecta o indiciaria de cara a determinar aquellos hechos que puedan constituir la base de un delito contra la Hacienda Pública. Recuérdese además que la prueba de indicios se encuentra admitida para anular los efectos derivados de la aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia.

<sup>23</sup> Entre estas actuaciones se sitúa, por ejemplo, la utilización de los datos declarados por terceras personas a través del modelo 347.

<sup>24</sup> Véase, en este sentido, lo declarado por el TS en su Sentencia de 26 de diciembre de 2001, en la que se llegó a poner en tela de juicio el hecho de que las normas tributarias reguladoras de la estimación indirecta tengan el carácter de verdaderas normas sustantivas que deban ser observadas en la aplicación de la norma penal. A juicio del Alto Tribunal «La eventual infracción de aquellos preceptos –se estaba refiriendo el tribunal a los artículos de la, por aquel entonces vigente, LGT de 1963 reguladores de la estimación indirecta– podría dar lugar, en su caso, a una impugnación de las conclusiones a que hubiese llegado la Administración en la fijación de las bases y cuotas tributarias. Esto quiere decir que la infracción de tales preceptos, si se hubiese producido, podría servir de base a una impugnación de los hechos declarados probados pero no para combatir la calificación jurídica de los mismos». De este modo el tribunal vino a apreciar la atenuante de confesión establecida en el artículo 21.4 del Código Penal cuando se hubiera comunicado a la Administración tributaria o a las autoridades competentes el incumplimiento de las obligaciones fiscales sin que se reunieran los requisitos para que pudiera apreciarse la regularización establecida en el artículo 305.4 del citado Código. Y, a tal efecto, se estimó que la solicitud de aplazamiento presentada por el acusado antes de que tuviera conocimiento formal de las actuaciones penales facilitaba, a partir de la presentación de la solicitud, la investigación y persecución judicial de los hechos. En esta misma línea se sitúa la STS de 20 de junio de 2006.



tiva inseguridad que proporciona todo conocimiento fundamentado en la mera existencia de indicios. En este sentido es indudable que la aplicación del método de estimación indirecta conlleva una cierta imprecisión en lo que respecta a las cifras a las que ascienden las deudas tributarias no ingresadas.

Recapitulando, de cara al cálculo de la cuota tributaria defraudada resulta perfectamente admisible el recurso al sistema de estimación indirecta para la determinación de la base imponible. Y ello sin perjuicio de que, en determinados supuestos, y como consecuencia de la estricta aplicación de los criterios penales establecidos al efecto, no resulte posible tomar en consideración la totalidad de la cantidad determinada como defraudada por la Administración tributaria mediante la aplicación de la normativa fiscal, sino únicamente una parte de la misma, a saber, aquella que se corresponde con las exigencias derivadas del derecho fundamental a la presunción de inocencia.

Ahora bien debe reconocerse que la aplicación de este criterio puede llegar a provocar que, desde un punto de vista estrictamente económico, un determinado sujeto resulte beneficiado por el hecho de que su actuación sea constitutiva de delito, frente a la liquidación que habría de girársele en el supuesto de que se continuase con la deuda tributaria en la vía administrativa. Pensemos por ejemplo en aquellos supuestos en los que, aplicándose las presunciones configuradoras de la estimación indirecta previstas en la normativa tributaria, se alcanza una determinada cuota (cantidad esta que habría de ser mantenida tanto por los tribunales económico-administrativos como por la jurisdicción contencioso-administrativa en el supuesto de que no constituyese delito fiscal), continuándose con el procedimiento administrativo para su liquidación y recaudación. En cambio, si ese mismo supuesto pasase a la jurisdicción penal por ser constitutivo de delito, podría llegar a suceder que no se tuviesen en cuenta algunas de las presunciones fiscales, alcanzándose así una cuota defraudada inferior.

¿Y cuál es la razón de ser por la que se origina esta contradicción? El error del sistema viene motivado por el hecho de que la jurisdicción penal traspasa sin más la cuota defraudada determinada a los efectos de lo establecido en el artículo 305 del Código Penal a la cantidad que corresponde indemnizar como responsabilidad civil derivada de la comisión del delito. De este modo termina originándose una situación en la que, paradójicamente, la Agencia Tributaria no resulta reintegrada de la totalidad del daño causado con la comisión del delito, esto es, del importe de la deuda tributaria que resultaría de aplicar en sentido estricto la normativa tributaria.

¿Qué alternativas cabría adoptar para solventar esta situación paradójica? *A priori* una posibilidad sería defender que la cantidad defraudada superior a 120.000 euros prevista en el artículo 305 del Código Penal representa una auténtica condición objetiva de punibilidad y no un elemento integrante del tipo. Así las cosas el juez penal, a la hora de entrar a apreciar la existencia de delito y, en su caso, fundamentar una sentencia condenatoria, no tendría por qué llegar a una determinación exacta de la cuota tributaria defraudada. Sería suficiente con que, aplicando la normativa reguladora de la valoración de la prueba en el proceso penal de acuerdo con lo previsto en las exigencias del derecho a la presunción de inocencia, se llegara al convencimiento de que, sin lugar a dudas, se defraudó una cantidad superior a 120.000 euros, de manera que, una vez comprobada la comisión del delito, pudiera pasarse a la determinación de la responsabilidad civil sin tener que aplicar estrictamente la normativa penal. Por el contrario, si lo que se deseara fuese reparar efectivamente el daño causado, podría determinarse en dicho momento

de forma exacta la cuota tributaria resultante aplicando exclusivamente la normativa tributaria y, en concreto, el régimen de estimación indirecta previsto en ella sin ningún tipo de limitación.

Una segunda alternativa (susceptible de emplearse asimismo de cara a hacer frente a diversas cuestiones relativas a la ejecución de sentencias) podría consistir en defender la reserva a la Administración, tras haberse dictado la sentencia penal condenatoria, del trámite liquidatorio de la cuota tributaria que estuviese pendiente de pago.

De este modo habría que concluir que resulta improcedente la declaración de responsabilidad civil en aquella sentencia penal que sancione la comisión del delito fiscal<sup>25</sup>. Y ello sobre la base, en primer lugar, de considerar que la Administración se encuentra suficientemente dotada de los instrumentos jurídicos necesarios para hacer efectiva la deuda, gozando además de una especial protección que hace innecesaria la intervención judicial de cara a proceder por vía ejecutiva contra el patrimonio de los deudores<sup>26</sup>. En segundo término, podría argumentarse en defensa de dicha interpretación que las potestades tributarias de la Administración presentan un carácter indisponible, de manera que si se admitiese el régimen de renuncia por reserva de las acciones para reparar el daño que establece el artículo 112 de la LECrim. se estaría reconociendo a la Administración una facultad dispositiva sobre el procedimiento a seguir de cara a hacer efectivo el crédito tributario, lo que no resulta congruente con la naturaleza del mismo ni con las potestades de gestión y recaudación de las que dispone aquella.

A mayor abundamiento habría que tener presente que el responsable del delito no tiene por qué coincidir necesariamente con el obligado tributario. Así las cosas, mientras la indemnización recae sobre el responsable del delito, la deuda tributaria pesa sobre el contribuyente, esto es, sobre el sujeto titular de la capacidad económica. Y, en el supuesto de que se admitiese el desplazamiento de la deuda hacia el responsable criminal, podría terminar produciéndose una vulneración del principio de capacidad contributiva, en tanto en cuanto la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas terminaría recayendo sobre aquel sujeto que incurre en la conducta delictiva, liberándose en cambio de dicha obligación de contribuir a quien, al amparo de lo establecido por la norma tributaria, se encuentra obligado a ello.

Desde nuestro punto de vista, si se admitiese la determinación y ejecución de la cuota tributaria por la jurisdicción penal se estaría ignorando la propia evolución del Derecho en general y del Derecho Financiero y Tributario, en particular, cuyo nacimiento responde a la necesidad de dotar al Estado y a la Administración de unos mecanismos e instrumentos eficaces para llevar a cabo su actuación en aquellos supuestos en los que tiene lugar el ejercicio de su potestad de *imperium* una de cuyas principales manifestaciones lo es la potestad tributaria<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> De esta opinión se muestra partidario, entre otros, SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 115 y ss.

<sup>26</sup> En efecto, cabría estimar que falta la ratio que justifique la extensión de la competencia del juez penal a cuestiones de carácter meramente civil.

<sup>27</sup> Como es sobradamente conocido el Derecho Público surge a la luz de la insuficiencia del Derecho Privado de cara a poder regular las relaciones jurídicas existentes entre el Estado y los particulares, tanto desde un punto de vista material

Por otra parte, la autotutela ejecutiva o la ejecutoriedad de los actos de las Administraciones públicas establecida en nuestro ordenamiento jurídico posibilita a estas la ejecución de sus actos administrativos por sus propios medios sin necesidad de tener que acudir a la vía judicial. No cabe aludir a la existencia de una justificación suficiente que permita excepcionar la aplicación de dicho principio. Y el hecho de que exista una responsabilidad penal por los mismos hechos que dan origen al surgimiento de la deuda no tiene por qué resultar incompatible con el mismo.

En este sentido la negativa adoptada por los juzgados y tribunales del orden penal a aplicar la normativa tributaria en toda su extensión y efectos representa un grave perjuicio para la Hacienda Pública carente de toda fundamentación. De hecho, en determinados supuestos termina resultando económicamente más beneficioso que los hechos sean constitutivos de delito fiscal frente a su liquidación y exigencia en vía administrativa. Y, a mayor abundamiento, la Administración tributaria no termina obteniendo una reparación total del daño causado con motivo de la comisión delictiva, la cual habría de concretarse en la determinación del importe de la deuda tributaria calculada conforme a la normativa fiscal<sup>28</sup>.

Con carácter general resulta posible aludir a la existencia de una excepción legal a la íntegra ejecución judicial de los pronunciamientos de la sentencia, posibilitándose así que el Estado acuda a la vía administrativa de apremio para el cobro de las costas tasadas a su favor en cualquier tipo de procesos incluidos los penales, y a pesar de que el pronunciamiento de costas constituye uno de los pronunciamientos económicos de la sentencia. Nos estamos refiriendo al artículo 13 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas en su redacción otorgada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, y de conformidad con el cual para la exacción de las costas impuestas a particulares se ha de utilizar el procedimiento administrativo de apremio en defecto de pago voluntario.

En resumen, son los propios perjuicios que puedan llegar a producirse a la «víctima» del delito a través del cual se determine y exija la deuda en la jurisdicción penal, junto con el correlativo enriquecimiento que pueda llegar a producirse en la persona del infractor penal, los facto-

---

como procedimental, encargándose aquel de dotar al Estado de una relación de primacía frente a los particulares fundamentada en el interés público que representa y que justifica tanto la adopción de una normativa específica de estas relaciones jurídicas como el desarrollo de unos procedimientos propios a través de los cuales la Administración actúa en el ejercicio de aquellas potestades que expresamente se le atribuyen. En definitiva, la deuda tributaria se establece en función del interés general, lo que explica la creación de una rama específica del Derecho a la que se le ha de permitir actuar en todo caso, cualquiera que sea la forma a través de la cual se determine la deuda. Y, a este respecto, el hecho de que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito no debe afectar al interés general que representa el crédito tributario, no justificándose de ningún modo la negativa a la aplicación de las normas específicamente previstas.

<sup>28</sup> Como ya sabemos dicha circunstancia no se produce en los supuestos de aplicación del método de estimación indirecta. Incluso el TS tiene declarado, entre otras, en sus Sentencias de 19 de octubre de 1990, 14 de marzo y 5 de septiembre de 1991 y de 4 de marzo de 1992 que la cantidad defraudada no genera el interés de demora, a pesar de que el artículo 58 de la LGT defina este último como deuda tributaria y se haya estimado por parte del propio tribunal que presenta una naturaleza indemnizatoria y no un carácter sancionador.

res que aconsejan excluir de este orden jurisdiccional, no ya solo la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria, sino también la acción para determinar o liquidar esta. Siempre que exista una responsabilidad legal en favor de la Hacienda Pública destinada a continuar con la responsabilidad tributaria, ocupándose los órganos judiciales penales de todos los aspectos relativos a la configuración de la responsabilidad de tipo penal, la Administración estará obligada a cumplir con lo prescrito por el ordenamiento jurídico público, no pudiendo elegir el procedimiento a utilizar de cara a garantizar el cobro de sus créditos.

#### IV. ALCANCE DE LA PRUEBA INDICIARIA

La denominada en el ordenamiento jurídico penal prueba «indirecta» o «indiciaria» (que se corresponde con la de las presunciones judiciales de la Ley de Enjuiciamiento Civil) representa un medio probatorio de gran utilidad, tanto con carácter general como, en particular, tratándose de delitos fiscales. Y es que no suele ser infrecuente que, dentro de estos últimos, la conducta defraudatoria venga precedida de la existencia de una planificación destinada a tratar de ocultar los hechos o actos defraudatorios y, en consecuencia, constitutivos de delito. A mayor abundamiento en ocasiones se trata, no ya solo de una prueba de especial trascendencia, sino de la prueba principal (y a veces única) para el averiguamiento del elemento subjetivo integrante del delito fiscal.

Siguiendo en este punto la doctrina elaborada por el TC<sup>29</sup> cabe afirmar que la prueba indirecta, de presunciones o de indicios constituye aquella que se dirige a tratar de demostrar la certeza de los hechos o, en su caso, partes de indicios de los que pueda inferirse la existencia de un delito y la participación del acusado, sirviéndose a tal efecto de un razonamiento fundamentado en el establecimiento de un nexo causal y lógico entre los hechos probados y aquellos que se pretende probar.

¿Y cuáles son los requisitos que han de concurrir para la validez de esta prueba de indicios? En primer lugar, se requiere que exista una pluralidad de indicios, teniendo en cuenta que el indicio aislado generalmente se presenta inconsistente y ambiguo, adquiriendo aquellos su fuerza persuasiva en su coincidencia y afinidad significativa plural. En segundo término, es necesario que dichos indicios aparezcan acreditados a través de una prueba directa y que concurra una relación de armonía o de concomitancia entre ellos, de manera tal que resulten compatibles entre sí y no se excluyan mutuamente.

Asimismo se requiere la existencia de un enlace racional y preciso entre dichos indicios o hechos base y la consecuencia probatoria que a partir de los mismos se pretenda obtener. Y, finalmente, resulta exigible el análisis de las coartadas o conraindicios que se transmutan en indicios inculpatórios cuando se acredita su inconsistencia o falsedad.

<sup>29</sup> Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias 229/1988, de 1 de diciembre, y 111/1990, de 18 de junio. Igualmente el TS se ha pronunciado en parecidos términos, por ejemplo, en sus Sentencias de 17 de noviembre de 1999, 23 de octubre de 1997, 25 de abril de 1994, 7 de julio de 1993 y de 30 de octubre de 1992.

Pues bien, de cara a la utilización de la prueba indiciaria la valoración realizada por el tribunal habrá de figurar expresada en la sentencia, poniendo especialmente de manifiesto que no se aparta de las reglas de la lógica y que no resulta, en consecuencia, irracional o arbitraria, lo cual adquiere siempre una especial trascendencia a efectos de una posterior apelación o casación<sup>30</sup>.

Refiriéndose al alcance de la prueba de indicios afirma BARRACHINA JUAN<sup>31</sup> que dicha prueba ha de reunir ciertos requisitos al objeto de poder destruir la presunción de inocencia, los cuales se concretan en los siguientes. En primer lugar, que dichos indicios estén plenamente acreditados y que, además, sean plurales (o, con carácter excepcional, único pero de una especial fuerza acreditativa), resultando además concomitantes al hecho a probar y hallándose interrelacionados entre sí. Y, en segundo término, que a partir de dichos indicios se deduzca el hecho consecuencia, entendido como juicio de inferencia razonable, de manera que no solamente sea arbitrario o infundado, sino que además responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia. Y ello con el objetivo último de que de los hechos base acreditados termine fluyendo el dato preciso de demostración, existiendo entre ambos un enlace preciso y directo de acuerdo con las reglas del criterio humano.

Téngase presente no obstante que, en la actualidad, la ley permite incoar diligencias a partir de una mera denuncia, siendo ambos sistemas compatibles con los derechos reconocidos en el artículo 24 de nuestra Norma Fundamental. En todo caso, y a tenor de lo declarado por el TC a través, entre otras, de sus Sentencias 9/1982 y 20/1987, únicamente cuando los hechos van siendo esclarecidos en el curso de la investigación fiscal es cuando resulta posible que la acusación quede debidamente perfilada tanto fáctica como jurídicamente. Y ello especialmente cuando se plasma en los escritos de calificación o de acusación los cuales, de conformidad con lo establecido por el artículo 24 de la Constitución española (CE), no podrán ser imprecisos o insuficientes.

Pero la Administración tributaria no puede ni debe limitarse a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente administrativo al Ministerio Fiscal sin la concurrencia de una motivación suficiente y clara acerca de la existencia de indicios racionales de criminalidad.

## V. LOS TESTIGOS DE REFERENCIA

Define el TS en su Sentencia de 18 de julio de 1996 al testigo como «La persona física que, sin ser parte en el proceso, es llamada a declarar, según su experiencia personal, acerca de la existencia y naturaleza de unos hechos conocidos con anterioridad al proceso, bien por haber presenciado como testigo directo bien por haber tenido noticia de ellos por otros medios como testigo de referencia».

<sup>30</sup> Téngase presente además que, en relación con esta cuestión, el TS tiene declarado que la prueba indirecta ni es subordinada ni resulta inferior a la directa, adquiriendo un carácter tan garantista como esta última. Y, por otra parte, como es sobradamente conocido, no resulta posible trasladar al ámbito penal sin más las presunciones de otras ramas del Derecho.

<sup>31</sup> BARRACHINA JUAN, E.: «Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones de la Administración tributaria a la jurisdicción penal en caso de delito fiscal», *Gaceta Fiscal*, núm. 315, 2012, pág. 48.

Adviértase, por tanto, que el TS reconoce la existencia de dos clases de testimonios claramente diferenciadas: de una parte, el procedente del testigo directo, esto es, de aquel sujeto que ha observado y presenciado por sí mismo los hechos sobre los que va a declarar; y, de otra, el proveniente del testigo de referencia, esto es, de aquel sujeto al que le ha llegado el conocimiento de los hechos sobre los que va a declarar, no de forma directa sino por el testimonio de quien efectivamente los presenció.

Por su parte, el artículo 710 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se refiere a los testimonios de referencia en los siguientes términos: «Los testigos expresarán la razón de su dicho y, si fueren de referencia, precisarán el origen de la noticia, designando con su nombre y apellidos, o con las señas con que fuere conocida, a la persona que se la hubiere comunicado».

Con carácter general no creemos que pueda plantearse duda alguna acerca del valor de los testimonios directos y de la posibilidad de su utilización como prueba de cargo que desvirtúe la aplicación del principio de presunción de inocencia. En cambio, sí que podría llegar a suscitar un cierto recelo la fuerza probatoria que pudiera otorgarse a los testimonios de referencia, debido precisamente a que estos últimos no tienen por objeto hechos directamente comprobados por la persona que testifica, de manera que la inmediatez del órgano jurisdiccional al practicar esta prueba no alcanza al sujeto que hubiese apreciado en primera persona los hechos controvertidos. Y es que la única prueba que podría llegar a desvirtuar la presunción de inocencia es la efectuada en el juicio oral bajo los principios de contradicción, publicidad e inmediación<sup>32</sup>.

Lo cierto es que, sin perjuicio de su valoración, se trata de una prueba que resulta perfectamente admisible, hallándose incluso prevista en la normativa tributaria. A mayor abundamiento, este tipo de prueba puede llegar a adquirir una cierta relevancia en el ámbito de los delitos fiscales, en tanto en cuanto en ocasiones tiene lugar la intervención en el expediente administrativo de determinados sujetos que han efectuado actuaciones de comprobación material de hechos aislados y concretos, no siendo llamados al juicio oral. Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la unidad que está realizando actuaciones de comprobación e investigación requiere, en algún punto particular, que un actuario de otra unidad territorial distinta practique una determinada diligencia, incorporándola al expediente.

¿Qué valoración ha de otorgarse al citado medio probatorio? ¿Cabría la posibilidad de que pudiera ser utilizado como base con la finalidad de hacer frente a la aplicación del derecho constitucional a la presunción de inocencia? Como regla general tanto el TC como el TS se han pronunciado acerca de estas cuestiones partiendo de la base de que resulta posible su admisión, si bien con una cierta cautela y prudencia<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Ni que decir tiene, además, que se trata de una regla que rige igualmente en materia de prueba testifical.

<sup>33</sup> También el Tribunal Europeo de Derechos Humanos procedió, en su día, a adoptar una postura de especial prudencia en relación con la idoneidad de las declaraciones de referencia como elemento probatorio suficiente para poder fundamentar la imposición de una condena penal, en tanto en cuanto aquellas suponen siempre una limitación de la posibilidad de defensa contradictoria. A tal efecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias de 19 de diciembre de 1990 (Caso *Delta vs. Francia*), de 19 de febrero de 1991 (Caso *Isgró vs. Italia*), de 26 de abril de 1991 (Caso *Asch vs. Austria*), de 28 de agosto de 1992 (Caso *Artner vs. Austria*) y de 14 de diciembre de 1999 (Caso *A. M. vs. Italia*).

Así, por ejemplo, señala el intérprete supremo de nuestra Constitución en su Sentencia 209/2001, de 22 de octubre, que, como regla general, la prueba testifical de referencia constituye uno de los actos de prueba que los tribunales de la jurisdicción penal han de tomar en consideración en orden a poder fundar la condena, ya que la ley no excluye su validez y eficacia. No obstante, matiza a continuación el TC en el citado pronunciamiento que «Aunque sea un medio probatorio admisible (con la sola excepción del proceso de injurias y calumnias verbales, art. 813 de la LECrim.) y de valoración constitucionalmente permitida que, junto con otras pruebas, pueda servir de fundamento a una sentencia de condena, no significa que, por sí sola, pueda erigirse, en cualquier caso, en suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia [...] De un lado, incorporar al proceso declaraciones testificales a través de testimonios de referencia implica la elusión de la garantía constitucional de inmediación de la prueba, al impedir que el juez que ha de dictar sentencia presencie la declaración del testigo directo, privándole de la percepción y captación directa de elementos que pueden ser relevantes en orden a la valoración de su credibilidad [...] De otro, supone soslayar el derecho que asiste al acusado de interrogar al testigo directo y someter a contradicción su testimonio, que integra el derecho al proceso con todas las garantías del artículo 24.2 de la Constitución»<sup>34</sup>.

A la luz de estas consideraciones puede advertirse, en consecuencia, que el TC califica este medio probatorio con numerosas cautelas, dando a entender que resulta poco recomendable. Y, al objeto de poder compatibilizar la posibilidad de utilizar este medio de prueba con la doctrina crítica elaborada al efecto por el TC se ha de concluir afirmando que la declaración del testigo de referencia no puede llegar a sustituir a la del testigo principal. Por el contrario, existiendo testigos presenciales el órgano judicial ha de proceder a oírlos directamente, en lugar de llamar a declarar a quienes oyeron de ellos el relato de su experiencia. Y ello con independencia de que, excepcionalmente, resulte admisible el testimonio de referencia, siempre y cuando su utilización en el proceso sea inevitable y necesaria<sup>35</sup>.

En resumen, y al igual que sucede cuando tiene lugar la intervención de los distintos actuarios de la Agencia Tributaria en el juicio oral, el carácter restrictivo que la jurisprudencia del TC otorga a la prueba de los testigos de referencia determina que todo aquel sujeto que haya tenido una intervención directa en la comprobación material de los hechos que hubieran de ser declarados como probados para fundamentar una sentencia condenatoria deba ser llamado a las sesiones del juicio oral como testigo directo para poder ser interrogado respecto de los mismos.

## VI. LA TRASCENDENCIA DE LA DECLARACIÓN DEL AUTOINCULPADO Y DEL SILENCIO DEL ACUSADO

Al objeto de poder entrar a valorar el alcance de la prueba relativa a la declaración del autoinculpado puede tomarse como punto de referencia la doctrina elaborada por el TC, entre otras, en

<sup>34</sup> Ya con anterioridad se había pronunciado el TC en parecidos términos, entre otras, en sus Sentencias 79/1994, de 14 de marzo, 261/1994, de 3 de octubre, 35/1995, de 6 de febrero, 131/1997, de 15 de julio, 7/1999, de 8 de febrero, y 97/1999, de 31 de mayo.

<sup>35</sup> Véase a este respecto lo declarado por el TC en su Sentencia 79/1994, en la que se señala que: «Existe una situación excepcional en los casos de imposibilidad real y efectiva de obtener la declaración del testigo directo o principal».

sus Sentencias de 17 de septiembre de 2001 o de 11 y 21 de marzo de 2002, en las que se declara lo siguiente: «La declaración de un coimputado es sospechosa cuando se trata de la única prueba de cargo en la medida en que el acusado, no solo tiene la obligación de decir la verdad, sino que puede callar parcial o totalmente o incluso mentir, en virtud de sus derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable reconocidos en el artículo 24.2 CE, que son garantías instrumentales del más amplio derecho a la defensa. Por ello hemos exigido al menos una mínima corroboración de las declaraciones de los coimputados, cuando dichas declaraciones son las únicas pruebas de cargo en las que se basa la sentencia condenatoria [...] ha de estar avalada por algún dato, hecho o circunstancia externa, debiendo dejar al análisis caso por caso la determinación de si dicha mínima corroboración se ha producido o no». Estima así el propio TC que se trata de la única prueba de cargo destinada a desvincular la presunción de inocencia.

Téngase presente por otra parte que, de cara a que dicha declaración del autoinculpado pueda servir de fundamento a una sentencia condenatoria, habrá de resultar avalada por algún hecho, dato o circunstancia, no siendo necesario en cambio que haya de ser avalada por otra prueba, al bastar los meros datos o hechos, a pesar de que no tengan la entidad suficiente para constituir verdaderos medios de prueba.

Por lo que respecta al silencio del acusado, se trata de un derecho constitucional, motivo por el cual no cabe que por el solo hecho de guardarse silencio pueda considerarse a dicho sujeto como culpable. Y ello no obsta para que el tribunal pueda tomar en consideración dicho silencio procediendo a su valoración como un simple indicio más junto a otros cuando, tal y como señaló el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su Sentencia de 8 de febrero de 1996, debido a las concretas circunstancias del caso y a las evidencias aducidas por la acusación, resulte esperable una respuesta del acusado que esté en situación de facilitarla<sup>36</sup>.

## VII. PRINCIPALES CUESTIONES PROCESALES SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE CON MOTIVO DE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DELITO FISCAL

### 1. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE UN EVENTUAL RECHAZO A LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA

El eventual rechazo de alguna de las pruebas propuestas por las partes se producirá cuando las mismas carezcan de relación con el objeto discutido, así como cuando versen sobre hechos que figuren ya acreditados en la causa por otros medios probatorios de carácter diverso.

Ahora bien según se trate de un proceso penal ordinario o abreviado el órgano jurisdiccional penal actuará de diversa forma a la hora de proceder a rechazar el medio de prueba propuesto por las partes.

<sup>36</sup> En esta misma línea se sitúa la STS de 29 de noviembre de 1997.



Tratándose de un procedimiento ordinario señala el artículo 659 de la LECrim. lo siguiente:

«Devuelta que sea la causa por el ponente, el tribunal examinará las pruebas propuestas, e inmediatamente dictará auto admitiendo las que considere pertinentes y rechazando las demás.

Para rechazar las propuestas por el acusador privado, habrá de ser oído el fiscal si interviniere en la causa.

Contra la parte del auto admitiendo las pruebas o mandando practicar la que se hallare en el caso del párrafo tercero del artículo 657, no procederá recurso alguno.

Contra la en que fuere rechazada o denegada la práctica de las diligencias de prueba podrá interponerse en su día el recurso de casación, si se prepara oportunamente con la correspondiente protesta.

En el mismo auto señalará el tribunal el día en que deban comenzar las sesiones del juicio oral, teniendo en consideración la prioridad de otras causas y el tiempo que fuere preciso para las citaciones y comparecencias de los peritos y testigos».

Por su parte dispone el artículo 785 de la citada LECrim., refiriéndose en este caso al proceso penal abreviado, que: «En cuanto las actuaciones se encontraren a disposición del órgano competente para el enjuiciamiento, el juez o tribunal examinará las pruebas propuestas e inmediatamente dictará auto admitiendo las que considere pertinentes y rechazando las demás, prevendrá lo necesario para la práctica de la prueba anticipada y señalará el día en que deban comenzar las sesiones del juicio oral. En esa resolución se ordenará el libramiento de las comunicaciones que sean necesarias para asegurar la práctica de las pruebas que sean propuestas y admitidas, cuando así lo hubieren solicitado las partes»<sup>37</sup>.

Sabido es que, en la generalidad de los casos, el derecho a la práctica de la prueba ha de ser analizado desde la perspectiva que ofrecen las garantías fundamentales y el derecho a un juicio justo, hallándose proscrita la indefensión en el artículo 24.2 de nuestra Norma Fundamental y, en definitiva, en el conjunto de los convenios internacionales incorporados a nuestro ordenamiento jurídico.

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior, y siguiendo la doctrina elaborada en este punto por el TC, entre otras, en sus Sentencias 36/1983, de 11 de mayo, 89/1986, de 1 de julio, 22/1990, de 15

<sup>37</sup> Lo dispuesto por el citado precepto debe ser puesto además en conexión con el artículo 786.2 de la citada ley, a cuyo tenor: «El juicio oral comenzará con la lectura por el secretario de los escritos de acusación y defensa. Seguidamente, a instancia de parte, el juez o tribunal abrirá un turno de intervenciones para que puedan las partes exponer lo que estimen oportuno acerca de la competencia del órgano judicial, vulneración de algún derecho fundamental, existencia de artículos de previo pronunciamiento, causas de la suspensión del juicio oral, nulidad de actuaciones, así como sobre el contenido y finalidad de las pruebas propuestas o que se propongan para practicarse en el acto. El juez o tribunal resolverá en el mismo acto lo procedente sobre las cuestiones planteadas. Frente a la decisión adoptada no cabrá recurso alguno, sin perjuicio de la pertinente protesta y de que la cuestión pueda ser reproducida, en su caso, en el recurso frente a la sentencia».

de febrero, y 59/1991, de 14 de marzo, declaró el TS en sus Sentencias de 14 de julio de 1995 y de 1 de abril de 1996 que: «[...] El derecho a la prueba no es absoluto, ni se configura como un derecho limitado o incondicionado a que se admitan todas las pruebas propuestas por las partes o a que se practiquen todas las admitidas con independencia de su pertinencia, necesidad y posibilidad»<sup>38</sup>.

Esta situación conduce irremediabilmente a la práctica del denominado «juicio de relevancia» de la prueba por parte del juzgado o tribunal frente al que deba de practicarse. Se otorga así al órgano judicial la facultad de valorar razonada y razonablemente la pertinencia de la prueba en el instante de la proposición así como su necesidad en el momento de su práctica, con la finalidad de evitar el surgimiento de diligencias innecesarias así como suspensiones carentes de razón de ser que terminen generando dilaciones indebidas. Y no parece que el ejercicio de dicha facultad suponga, en ningún caso, la vulneración del derecho constitucional a la práctica de la prueba, al margen de la posibilidad existente de poder revisar en casación la razonabilidad de la decisión del tribunal, al objeto de evitar cualquier eventual supuesto que pudiera llegar a producir una efectiva indefensión a la parte proponente de la prueba<sup>39</sup>.

Téngase presente, finalmente, que solo procederá la estimación de la casación (lo que implicaría necesariamente la repetición del juicio con la consiguiente dilación que ello supondría) en aquellos supuestos en los que pudiera apreciarse razonablemente la posibilidad de que la inadmisión de la prueba o su eventual falta de práctica pudo llegar a tener alguna incidencia en la decisión final alcanzada, habiendo podido producirse por tanto una situación de indefensión. Tal y como señaló el TS en su Sentencia de 21 de diciembre de 1999 «En el análisis de la pertinencia de la prueba el tribunal debe tomar en consideración, no solamente su abstracta relación con el tema enjuiciado, sino también su concreta relevancia, de manera tal que si los datos que se pretenden acreditar mediante la misma no pueden tener incidencia alguna sobre la evaluación de la concreta acusación formulada, su desestimación es plenamente correcta. Asimismo el tribunal debe ponderar otros derechos constitucionales en juego como el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y el de tutela judicial efectiva, procurando evitar diligencias inútiles así como aquellas que únicamente pretenden dilatar innecesariamente el proceso».

## 2. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA INCOMPARECENCIA DE TESTIGOS

Igualmente con motivo de la práctica de la prueba testifical en las sesiones del juicio oral podría llegar a plantearse ante el juez o tribunal el supuesto en el que alguno de los testigos debidamente citado no compareciese ante la sede de aquel el día señalado para el juicio.

<sup>38</sup> Ya con anterioridad se había pronunciado en similares términos el Alto Tribunal, entre otras, en sus Sentencias de 7 de marzo de 1988, 28 de febrero de 1989, 15 de febrero de 1990, 14 de abril de 1991 y de 18 de septiembre de 1992.

<sup>39</sup> Véase, a este respecto, la STS de 23 de mayo de 1996.

Pues bien, en relación con dicha situación se ha de señalar que la eventual decisión judicial de suspender el juicio se encuentra íntimamente vinculada a la opinión que se haya formado el órgano judicial acerca de la necesidad de prueba acordada, cuya práctica podría verse dificultada e incluso imposibilitada con motivo del surgimiento de circunstancias imprevistas. E igualmente habrán de ser tomados en consideración otros aspectos tales como la complejidad del sumario y de los propios elementos probatorios que figuren acumulados a lo largo de su elaboración y en el tramo del juicio oral que hubiera podido desarrollarse.

Siguiendo la doctrina elaborada a este respecto por el TS, entre otras, en sus Sentencias de 28 de febrero y 8 de marzo de 1990 habría que concluir que la pertinencia de las pruebas y la necesidad de las mismas en el juicio representan conceptos diferenciados que afectan a momentos procesales distintos en los que resulta posible advertir una gradual existencia lógica. En palabras del tribunal: «Si pertinente es lo oportuno y adecuado, necesario quiere decir tanto como indispensable y forzoso, de suerte que no existe contradicción en que este tribunal admita determinada prueba por juzgarla oportuna y luego, ante los obstáculos que se ofrecen para su práctica, prescindida de ella como innecesaria y lleve adelante el juicio sin acordar la suspensión que pudiera solicitarse por alguna de las partes».

Estima así el TS que el derecho a la prueba en ningún caso constituye un derecho absoluto o limitado. Ahora bien, en el supuesto de que aquella prueba que se proponga conduzca a una defensa eficaz del acusado, dicho derecho habrá de prevalecer sobre cualquier otro. En cambio, si la realización de la prueba propuesta no diese lugar a la obtención de resultado alguno, la denegación de su práctica resultará correcta<sup>40</sup>.

## VIII. SUPUESTOS EN LOS QUE RESULTA POSIBLE LA IMPUGNACIÓN DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA PRACTICADA

Como regla general aquella parte del proceso que se vea perjudicada por un determinado pronunciamiento judicial con motivo de la actividad probatoria llevada a cabo en el desarrollo del juicio oral podrá solicitar la revisión de la misma por alguno de los siguientes motivos: distinta valoración de la prueba, error de hecho o inexistencia de prueba de cargo.

Cada uno de estos motivos presenta, como no podía ser de otra manera, su propio ámbito de actuación, a resultas de la existencia de órganos jurisdiccionales y de procedimientos de carácter diverso. Por otra parte, ha de quedar claro ya desde un primer momento que resulta incompatible la invocación conjunta de los principios relativos a la presunción de inocencia y a la existencia de error en la valoración probatoria. La razón de ser de dicha incompatibilidad parece clara: al alegarse la existencia de una vulneración del referido principio constitucional, habrá de analizarse

<sup>40</sup> Véanse, en este sentido, las SSTS de 17 de junio de 1994 y de 13 de abril de 1993.

igualmente la concurrencia del presunto error<sup>41</sup>. Procedemos a continuación a analizar cada uno de los citados motivos.

## 1. LA EXISTENCIA DE UNA DISTINTA VALORACIÓN DE LA PRUEBA

En líneas generales el presente motivo suele quedar reservado para los recursos de apelación de aquellas sentencias que han sido dictadas por los Juzgados de lo Penal ante las Audiencias Provinciales, que son las únicas facultadas para analizar en su totalidad el conjunto de aspectos que plantea la práctica de la prueba, al amparo de la plena jurisdicción derivada de la interposición del recurso de apelación<sup>42</sup>.

Ahora bien a pesar de que, como se ha indicado, dentro del ámbito del recurso de apelación se permite entrar a conocer y examinar la concreta valoración de la prueba efectuada en el pronunciamiento inicial, esta situación no suele llegar a plantearse en la práctica. En efecto, la mayoría de las Audiencias Provinciales suelen optar por el criterio de no entrar a alterar la valoración de la prueba ya realizada en atención, principalmente, a razones de inmediación en la percepción por parte del juez de instancia, que ya ha presenciado su práctica y que puede entrar a apreciarla de manera conjunta, especialmente en lo que se refiere a la práctica de pruebas cuya valoración depende, en buena medida, de la percepción directa<sup>43</sup>.

Por su parte el TC tiene declarado a este respecto, refiriéndose a aquellos supuestos en los que, existiendo una primera sentencia absolutoria el tribunal de apelación, llevando a cabo una nueva valoración de la prueba, dicta una sentencia condenatoria, que para poder dictar un fallo condenatorio se requiere haber oído personalmente al condenado y a los testigos bajo los princi-

<sup>41</sup> Así lo estimó además el TS, por ejemplo, en sus Sentencias de 16 de marzo de 1989 y de 3 de octubre de 1995, en las que se afirma que: «Resulta conceptualmente incompatible la conjunta invocación del principio de presunción de inocencia y el *error facti* en la apreciación de la prueba, ya que denunciado un error en la valoración probatoria es partir de la existencia de probanza de signo inculpativo, y sabido es que lo que conlleva la esencia del derecho a la presunción de inocencia, o verdad interina de inculpatividad, es la constatación en la causa de una prueba de cargo que pueda ser reputada suficiente y obtenida en forma procesalmente regular».

<sup>42</sup> Dicha circunstancia determina la posibilidad de que pueda llegar a alcanzarse una valoración de la prueba distinta de aquella que hubiese realizado previamente el Juzgado de instancia.

<sup>43</sup> Véase, en este sentido, lo declarado por la Audiencia Provincial de Madrid en su Sentencia de 7 de noviembre de 2000, en la que se afirmó lo siguiente: «[...] Es a este (al juez de instancia), por razones de inmediación en su percepción, a quien aprovechan al máximo las pruebas practicadas en el acto del juicio [...] La fijación de hechos llevada a cabo por la resolución recurrida ha de servir de punto de partida para el órgano de apelación [...] y solo podrá rectificarse por inexactitud o manifiesto y patente error en la apreciación de la prueba; o cuando el relato histórico fuese oscuro, impreciso, dubitativo, ininteligible, incompleto, incongruente o contradictorio en sí mismo; o cuando haya sido desvirtuado por probanzas practicadas en segunda instancia». En parecidos términos se pronunció la Audiencia Provincial de León en su Sentencia de 2 de mayo de 2000.

prios de intermediación y de contradicción. Lo contrario vendría a vulnerar el derecho a un proceso con todas las garantías<sup>44</sup>.

Cuestión distinta sería que la práctica de la prueba entrase a conocer de pleno el llamado juicio de razonabilidad, tal y como sucede, por ejemplo, en aquellos casos en los que el TS entra a conocer del recurso de casación. Dicha actuación no supone en ningún caso entrar a valorar nuevamente la prueba practicada, fundamentándose por el contrario dicha actuación en la necesidad de examinar la estructura racional del juicio sobre la prueba producida en el juicio oral, esto es, en lo relativo a la observancia por parte del órgano judicial de los hechos correspondientes a las reglas de la lógica, así como los principios de la experiencia y los conocimientos científicos. No queremos decir con ello, sin embargo, que deba sustituirse una valoración racional efectuada por el tribunal de instancia por otra que también lo sea. Únicamente habrá que entrar a analizar si existe o no una interpretación de la prueba formulada de acuerdo con los criterios de la lógica y de la experiencia.

## 2. SUPUESTOS DE ERROR DE HECHO EN LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA

El error de hecho en la valoración de la prueba constituye un claro motivo casacional, de manera que únicamente podrá ser examinado por el TS en aquellos supuestos en los que entre a conocer del recurso de casación que ante él se plantee.

Como es sabido el artículo 849.2 de la LECrim. faculta para interponer recurso de casación por infracción de ley «cuando haya existido error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en autos que demuestren la equivocación del pagador, sin resultar contradichos por otros elementos probatorios».

Tradicionalmente el TS ha venido estimando a este respecto, entre otras, en sus Sentencias de 24 de enero de 1991, 22 de septiembre de 1992 y 28 de marzo de 2001, que para que pueda estimarse que se ha producido infracción de ley por haber concurrido error en la apreciación de la prueba en los términos que establece el citado artículo 849.2 de la LECrim. es necesaria la concurrencia de un conjunto de requisitos que pasamos a analizar.

En primer lugar, se requiere que haya en los autos una verdadera prueba documental y no de otra clase (por ejemplo, testifical o pericial). En otras palabras, ha de tratarse de un documento en sentido estricto el que acredite el dato de hecho contrario a aquello que hubiese fijado como probado la Audiencia y no de una prueba de otra clase, al margen de que la misma figurase documentada en la causa. Y los documentos de que se trate deben haberse producido fuera de la causa, con independencia de que figuren incorporados a la misma.

Inicialmente adquirieron la consideración de documentos, a los efectos casacionales que establece el artículo 849.2 de la LECrim., únicamente aquellas «representaciones gráficas de pen-

<sup>44</sup> Véanse a este respecto, entre otras, las SSTC 197/2002, de 28 de octubre, y 200/2002, igualmente de 28 de octubre.

samiento, generalmente por escrito, creadas con fines de preconstitución probatoria y destinadas a surtir efectos en el tráfico jurídico, originados o producidos fuera de la causa e incorporados a la misma. Han de ofrecer la condición de litesuficientes, que vale tanto como autónomas e independientes, es decir, con virtualidad suficiente para acreditar, por sí solos y de forma indubitada, sin necesidad de acudir a otros factores de inferior rango, el error de hecho denunciado y que con tales documentos se trata de evidenciar».

Adviértase que, al amparo de la citada concepción, quedarían excluidas las pruebas personales practicadas a pesar de que, como es lógico, las mismas resultasen documentadas a efectos de su constancia. En cambio, estarían incluidas las declaraciones de los inculpados, testigos, informes de autoridades o agentes de la misma, actas del juicio oral, dictámenes periciales<sup>45</sup>, etc.

En la actualidad, sin embargo, cabe aludir a la existencia de un concepto de carácter más amplio, fundamentado en aquello que establece el artículo 26 del Código Penal, a cuyo tenor: «A los efectos de este Código se considera documento todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica».

Ahora bien, de cara a la admisibilidad de los documentos han de observarse diversas caute- las las cuales, en ocasiones, chocan con la definición facilitada con anterioridad. Así, por ejemplo, reconoció el TS en su Sentencia de 16 de mayo de 2002 que, si bien el concepto penal de documento ha quedado ampliado, los informes periciales no adquieren la consideración de documento en sentido estricto, sino de «pericia documentada», presentando un carácter personal (no proyectable, en cambio, sobre la prueba documental), a los efectos de poder otorgar viabilidad a la queja casacional tratándose de errores evidentes y destinados a evitar la arbitrariedad proscrita en el artículo 9.3 de la Constitución<sup>46</sup>.

Como segundo gran requisito que ha de concurrir al objeto de poder estimar que ha habido infracción de ley por haber concurrido error en la apreciación de la prueba se sitúa el hecho de que el documento de que se trate acredite, por sí solo (y, en consecuencia, sin necesidad de quedar integrado con otros elementos probatorios) la equivocación del juzgador, es decir, que en los hechos declarados probados de la sentencia recurrida figure como tal un elemento fáctico en contradicción con aquello que el documento, en atención a su propia condición y contenido, es capaz de acreditar.

Igualmente se requiere que, a su vez, ese dato que el documento acredite no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba. Téngase presente que la ley no otorga preferen-

<sup>45</sup> No obstante, y con carácter excepcional, estos últimos resultaron excluidos del citado acervo, entre otras, en las SSTs de 22 de septiembre de 1995 y de 7 y 21 de mayo de 1993.

<sup>46</sup> Precisó además el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que lo dispuesto en el artículo 26 del Código Penal ha de ser ampliado más allá de su dicción literal, debiendo admitirse la prueba pericial, a efectos casacionales, en el supuesto de que hubiese un único informe pericial o, en su caso, varios coincidentes, no existiendo además otras pruebas sobre el mismo hecho.

cia alguna a ninguna prueba determinada sobre otra igual o diferente sino que, existiendo varias pruebas sobre el mismo punto el tribunal (que, en su día, conoció de la causa en la instancia), habiendo presidido la práctica de todas ellas (y habiendo escuchado además las alegaciones de las partes), adquiere facultades para, tras valorar unas y otras, entrar a apreciar su resultado con la libertad de criterio que le reconoce el artículo 741 de la LECrim.

Finalmente, y como última gran condición que ha de concurrir, es necesario que el dato de hecho contradictorio así acreditado resulte importante, adquiriendo virtualidad para poder modificar alguno de los pronunciamientos del fallo. En este sentido, si afectase a elementos fácticos carentes de tal virtualidad, el motivo en cuestión no podría prosperar, ya que el recurso se produce contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho, que adolecen de aptitud para su modificación.

### 3. LA TRASCENDENCIA DE LA PRUEBA DE CARGO

En el caso concreto de la prueba de cargo estimamos que nos hallamos ante un motivo esencialmente constitucional, que podría llegar a justificar el acceso al TC a través de la vía del recurso de amparo, a la luz de una eventual vulneración de los derechos fundamentales recogidos en la Norma Fundamental. Piénsese que, tanto el derecho a la presunción de inocencia como, por ende, el derecho a no ser condenado penalmente no existiendo prueba de cargo suficiente, son susceptibles de quedar encuadrados dentro del ámbito de aplicación del artículo 24 de la CE.

Ahora bien, la alegación de dicho motivo obligaría a su estudio tanto por el tribunal de apelación como por el de casación. Y ello sobre la base de que uno de los requisitos necesarios para poder acceder al amparo constitucional es el relativo a que hubiese sido invocado formalmente dentro del proceso el derecho constitucional vulnerado tan pronto como hubiere lugar a ello una vez que se ha conocido la existencia de la violación<sup>47</sup>.

Así las cosas son varias las condiciones que han de ser observadas en el presente caso. En primer lugar, que se produzca una verdadera actividad probatoria, esto es, que exista prueba de cargo con suficiente contenido incriminatorio. Y, a este respecto, conviene tener presente que únicamente alcanza la vulneración del derecho a los supuestos de ausencia total de prueba. En segundo término, se exige que la prueba haya sido legalmente obtenida e incorporada al juicio oral respetándose el conjunto de los derechos fundamentales y con arreglo a las normas reguladoras de su práctica<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> Acerca de la alegación de dicho motivo en casación ante el TS puede consultarse, entre otras, la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de diciembre de 2002, en la que se afirma que, tras la entrada en vigor de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la vía que ha de seguirse al efecto es la señalada en el artículo 852 de la LECrim., a cuyo tenor «En todo caso el recurso de casación podrá interponerse fundándose en la infracción del precepto constitucional».

<sup>48</sup> Téngase presente, en este punto, la trascendencia que adquiere la aplicación de la teoría sobre la prueba ilícita u obtenida con vulneración de derechos o libertades fundamentales, así como la de todas aquellas que traen causa de la anterior.

Constituye igualmente una condición necesaria que, con motivo de la valoración de la prueba, se haya alcanzado un resultado razonable y motivado. Es por ello por lo que, tradicionalmente, el TC ha prohibido con carácter absoluto la facultad de pedir al mismo que revise la valoración de las pruebas practicadas en el proceso penal, en aras de mantener a la vía constitucional distante de una nueva instancia o revisión de lo tratado y resuelto por la jurisdicción ordinaria<sup>49</sup>.

Por último, la vulneración del derecho a la presunción de inocencia únicamente podrá ser alegada por el condenado, no pudiendo por su parte el acusador alegar la aplicación indebida del principio de presunción de inocencia con la finalidad de absolver al acusado.

## IX. ¿QUÉ PRESUNCIONES TRIBUTARIAS RELATIVAS A GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS RESULTAN APLICABLES EN EL ÁMBITO PENAL?

### 1. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS EN EL IRPF

Como es sobradamente conocido la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas se integra dentro del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), formando parte en consecuencia del presupuesto fijado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del citado impuesto (LIRPF), cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Se trata, además, de un tratamiento que ofrece diversas peculiaridades, en la medida en que permite tratar como renta sometida a gravamen a elementos patrimoniales que, sin embargo, no se corresponden con las fuentes de financiación fiscalmente declaradas. De alguna manera podría afirmarse que la existencia de determinados elementos patrimoniales (hecho imponible, hasta fechas recientes, del Impuesto sobre el Patrimonio) termina adquiriendo la consideración de hecho imponible del IRPF.

¿Y cuál es la razón de ser de dicho tratamiento tributario? Como es sabido la normativa reguladora del IRPF define el hecho imponible del mismo atendiendo a la fuente de donde procedan las rentas sometidas a gravamen, ya se trate de rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, de imputaciones de renta o de ganancias patrimoniales. Ello responde, no ya solo al carácter analítico del citado impuesto, sino también al hecho de que, en otro caso, esto es, si se optase por localizar la renta atendiendo a su destino, se plantearían numerosas dificultades para hallar aquella<sup>50</sup>.

<sup>49</sup> En el presente caso el conocimiento queda limitado al llamado juicio de razonabilidad de manera que, una vez que se hubiese verificado que resultó practicada con la suficiente amplitud una prueba que pueda racionalmente ser considerada como de cargo, habrá de denegarse la violación del derecho de presunción de inocencia.

<sup>50</sup> En efecto, constituye una realidad innegable que, una vez que las rentas abandonan su origen para pasar a integrarse en el patrimonio del contribuyente, su existencia termina siendo efímera, soliendo extinguirse en gastos o en consu-



Pues bien, en tanto en cuanto constituye una realidad innegable que no todo contribuyente cumple con su obligación de declarar el conjunto de las rentas obtenidas (no suele ser infrecuente que dicha obligación resulte incumplida o cumplida solo parcialmente), se hace necesaria la configuración de un instrumento destinado a someter a tributación dichas rentas ocultas. Y, a tal efecto, se dispone el sometimiento a gravamen de las ganancias patrimoniales no justificadas.

En definitiva, desconociendo la Administración el origen de un concreto incremento patrimonial, estima el legislador que nos hallamos ante el resultado de una renta no declarada y, como tal, susceptible de quedar sometida a gravamen. De este modo los elementos patrimoniales ocultos constituyen renta gravable, en aras de evitar que aquellas rentas que se han eludido a la Hacienda Pública terminen quedando fuera del alcance de esta mediante su consolidación en el patrimonio.

Como es sabido dispone el artículo 39 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, que:

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

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción»<sup>51</sup>.

Tras la reforma operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, con efectos desde el 31 de octubre de dicho año, y en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas relativas a bienes y

---

mos. Ello imposibilita entrar a valorar dichas rentas al tiempo de su introducción en el patrimonio del perceptor. De este modo su valoración ha de ser efectuada atendiendo a su origen. Igualmente puede llegar a suceder que parte de dichas rentas no salgan nunca del patrimonio del sujeto, quedando consolidadas dentro del mismo. Ahora bien con independencia de que, a lo largo de su evolución, las rentas puedan llegar a convertirse en patrimonio, no significa ello que este último derive en todo caso del asentamiento de aquellas. Piénsese que la formación del patrimonio procede igualmente, en buena medida, de donaciones, herencias o de transformaciones de aquel, todas ellas localizadas en su origen. Mediante Sentencia de 22 de mayo de 2009 afirmó el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que las acreditaciones de ingresos efectuadas por pagarés de propia financiación no justifican la renta que se hubiese empleado años después en la adquisición de créditos.

<sup>51</sup> El origen de la actual regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas se sitúa en la antigua Ley de 16 de diciembre de 1954, de Contribución General sobre la Renta, siendo posteriormente recogida en las sucesivas normas de 1978, 1991, 1998 y 2004.

derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, el contribuyente no puede alegar la prescripción. Y, en todo caso, se imputan al periodo más antiguo de los no prescritos, susceptibles de regularización por la Administración, tributando al tipo marginal. En estos supuestos se establece además una sanción específica del 150 % de la cuota íntegra correspondiente a la mencionada ganancia de patrimonio no justificada<sup>52</sup>.

De este modo carece de toda trascendencia el hecho de que el sujeto justifique o no, con cargo a rentas declaradas, la financiación del elemento respecto del cual únicamente se ha dejado de cumplir en tiempo con la obligación formal de facilitar información. La consecuencia no es otra que la conversión del valor del elemento patrimonial, esto es, del bien o derecho respecto del que no se ha informado en renta. Y no se admite prueba alguna, a diferencia de lo que sucede en el apartado primero del artículo 39 de la LIRPF, de que el contribuyente fuese titular de los bienes en una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Desde nuestro punto de vista cabe aludir a la existencia de una clara retroactividad de la norma, al imputar la renta aflorada a un ejercicio anterior, lo que contraviene el principio constitucional de seguridad jurídica e irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, que prohíbe aplicar una nueva norma aprobada a ejercicios anteriores a su aplicación. En aplicación estricta del régimen de irretroactividad de las normas tributarias contenido en el artículo 10 de la LGT existe además una salvedad al régimen introducido por la Ley 7/2012 al disponerse la imputación de las ganancias patrimoniales no justificadas a un ejercicio como el 2012 en el que todavía no resultaban aplicables las obligaciones introducidas a través de la citada Ley 7/2012. Piénsese que tanto el IRPF como el Impuesto sobre Sociedades (IS) constituyen impuestos periódicos, estableciéndose en la Ley 58/2003 que las normas tributarias son aplicables al periodo impositivo que se inicie desde el momento de su entrada en vigor.

Con carácter adicional se ha de poner de manifiesto la existencia de una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y al principio de capacidad económica, al establecer la norma que «en todo caso» se considerará ganancia patrimonial no justificada las rentas no declaradas, quedando limitado el derecho del contribuyente a probar que la renta aflorada proviene de un ejercicio prescrito y permitiéndose el gravamen de un patrimonio que realmente no ha generado

<sup>52</sup> Tal y como ha puesto de manifiesto SIMÓN ACOSTA, E.: «Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 847, 2012 (consultado en [www.aranzadidigital.es](http://www.aranzadidigital.es)), al no permitir la presente medida enervar la presunción se trata de un impuesto o de una sanción. «Si es impuesto –afirma el autor– infringe abiertamente el principio de capacidad económica, porque la posesión de patrimonio no exterioriza la misma capacidad contributiva que la renta, así como el principio de no confiscatoriedad, dado que la cuota tributaria será muy superior a la renta que pueden producir los bienes (existe un consenso generalizado en que el impuesto sobre el patrimonio debe poder pagarse con la renta que produce, pues de otro modo el impuesto consume la fuente de la riqueza). Si es una sanción hay que tildarla de inconstitucional porque no se contempla la aplicación de las garantías del procedimiento sancionador, porque probablemente la sanción es desproporcionada y porque no parece que se respete el principio *non bis in idem*: la falta de declaración se sanciona con multa y, además, con este "gravamen sancionador"; y, por si fuera poco, la falta de ingreso del "gravamen sancionador" constituye, a su vez, infracción muy grave con multa del 150 % del importe no ingresado. Todo un despropósito».

renta, como podría suceder en el supuesto de rentas exentas así como si los bienes o derechos en cuestión procediesen de una herencia o donación prescrita. Adviértase además que no se sujeta a tributación la capacidad económica actual, sino la renta obtenida en los periodos anteriores y que supuso la adquisición del patrimonio objeto de regularización, pudiendo llegar a suceder que el contribuyente no tenga los bienes en el momento de una comprobación tributaria.

Finalmente son objeto de vulneración el principio de culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia, al definirse el hecho sancionable, no en atención a la conducta del contribuyente, sino a través de una presunción que no admite prueba en contrario. Ello conduce a la imposición de sanción en atención al mero resultado, sin tomar en consideración la conducta del presunto infractor, que incluso es sancionado pese a presentar voluntariamente su declaración y sin haber mediado requerimiento previo por parte de la Administración.

En la práctica los sujetos susceptibles de verse especialmente perjudicados son, no aquellos residentes desde hace años en España que hayan cumplido fielmente con sus obligaciones fiscales, sino los trabajadores desplazados a España por su empresa que lleven viviendo en España más de 183 días y que, en consecuencia, habrán adquirido la condición de residentes fiscales, salvo que se hayan acogido al régimen especial de trabajadores impatriados.

Pues bien, a pesar de que, en sus orígenes, el concepto de ganancia patrimonial no justificada se centró en las adquisiciones onerosas, omitiéndose así toda referencia a las consecuencias temporales o a la imputación (a consecuencia de lo cual terminaba dejándose al margen cualquier renta oculta que se pusiera de manifiesto con independencia de las adquisiciones onerosas), ya con efectos desde la entrada en vigor de la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF, se dispuso, en aras de reforzar el tratamiento de la institución, que no solo se estimase la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas en aquellos supuestos en los que se advirtiese de la existencia de elementos patrimoniales positivos que no guardasen relación alguna con las fuentes económicas del contribuyente, sino también en aquellos otros casos en los que se comprobase la inexistencia de deudas declaradas<sup>53</sup>.

Adviértase además que, al amparo de la actual regulación, procede la inclusión de estas ganancias patrimoniales no justificadas en la base liquidable general del impuesto, evitándose así la aplicación del beneficio correspondiente a las reducciones susceptibles de ser practicadas sobre la base imponible, así como la incidencia de los mínimos personal y familiar. Igualmente se persigue evitar que los contribuyentes puedan tratar de aprovecharse de la aplicación del instituto de la prescripción efectuando una imputación temporal de las rentas a periodos ya prescritos.

Por otra parte, señala el artículo 11.5 de la citada Ley 35/2006 que: «Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes en que se manifiesten».

<sup>53</sup> Sucede no obstante que esta última circunstancia resulta de difícil aplicación práctica, ya que dentro de la estructura del hecho imponible del IRPF las deudas, dada su condición de mecanismo reductor de los rendimientos, presenta una escasa cabida fuera de los procedentes de actividades económicas. Y todo al margen de la consabida dificultad que se plantea a la hora de entrar a documentar las deudas.

Adopta así el legislador una regla especial de individualización de rentas destinada a clarificar la imputación subjetiva de dichas ganancias que ha de responder a los distintos modelos de titularidad existentes en nuestro ordenamiento jurídico, atendándose así, además de a los supuestos de titularidad individualizada, a aquellos otros más complejos de titularidades compartidas<sup>54</sup>.

De cualquier manera, y dada la finalidad perseguida con la aplicación de la presente figura (que, como ya se ha indicado, no es otra que evitar la elusión fiscal), su aplicación resulta exclusiva de la Administración, no pudiendo en cambio el contribuyente acogerse a ella declarando una renta oculta como ganancia patrimonial no justificada. Así se encargó de precisarlo en su día el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 20 de julio de 1994 en la que, al hilo de la posibilidad de que un contribuyente declarase ganancias patrimoniales no justificadas, concluyó que: «[...] Este instituto no puede ser utilizado para servir de cauce a las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes [...] El contribuyente conoce y debe conocer el origen de su patrimonio, de modo que no puede acogerse a esta figura, sino declarar las rentas ocultas en función de su origen». Queda claro, en consecuencia, que el contribuyente adolece de la facultad de declarar ganancias patrimoniales no justificadas, correspondiendo la competencia de dicha actuación en exclusiva a la Administración. El contribuyente se halla siempre en la obligación de declarar las ganancias como renta atendiendo a su origen.

¿Y cabría la posibilidad de que el obligado tributario procediese a regularizar estas ganancias patrimoniales no justificadas? *A priori* la aplicación del mecanismo de la regularización tributaria posibilita excluir la eventual penalidad que pudiera llegar a producirse, lo que constituye una garantía para el contribuyente. Y, a tal efecto, cabría estimar que no debe existir limitación alguna por el hecho de que se trate de ganancias patrimoniales no justificadas. Ahora bien, no parece razonable que dicha regularización pueda llevarse a cabo sin justificar el origen de las rentas. Dicho de otro modo, en aquellos supuestos en los que se regularice habrá de realizarse en todo caso una referencia expresa al origen de las rentas ocultas. Y hemos de reconocer que esta última circunstancia podría llegar a plantear diversas dificultades, en tanto en cuanto los incrementos de patrimonio constituyen el resultado de una progresiva acumulación en el tiempo de rentas que han ido incorporándose al patrimonio de manera sucesiva<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> De cualquier manera, al margen de este reforzamiento de la presente figura de las ganancias patrimoniales no justificadas llevado a cabo por nuestro legislador cabe aludir igualmente a la existencia de un conjunto de garantías adoptadas en beneficio del deudor. Este relativo garantismo contrasta con el criterio adoptado en los ordenamientos británico y norteamericano, en los que se aplica la institución conocida como *The Net Worth Method*, a resultas de la cual cabe la posibilidad de imponer una condena por evasión fiscal habiéndose probado que la diferencia resultante entre lo que el contribuyente tiene y lo que debe a principios de año, de una parte, y aquello que tiene y debe al final de año (esto es, su patrimonio neto) experimenta un aumento que, sin embargo, no queda sujeto a tributación; con carácter adicional, y de cara a la realización de dicho cálculo, se configura como ingreso todo aquel gasto que no resulte deducible, evidenciando así los gastos extraordinarios la existencia de ingresos no declarados. En todo caso exigen ambos ordenamientos la prueba, más allá de una duda razonable, de que dicho patrimonio neto no quedó sujeto a tributación.

<sup>55</sup> Piénsese que dicha regularización exigiría entrar a diferenciar en función de su origen, pudiendo proceder determinadas rentas de periodos que estuviesen ya prescritos. Ello obligaría a tener que diferenciar las prescritas de aquellas

Procedemos a continuación a analizar, de cara al objeto de nuestro estudio, la cuestión relativa a la eventual consideración como renta gravable de aquellos elementos patrimoniales que no se correspondan con las fuentes de renta del contribuyente. ¿Qué naturaleza jurídica ha de otorgarse a dicha renta? ¿Se trata de una presunción de renta o, por el contrario, nos hallamos ante una delimitación adicional del hecho imponible del impuesto?

## 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS. ALCANCE DE SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO PROCESAL

Con carácter general, a la hora de entrar a analizar la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de las ganancias patrimoniales no justificadas se plantea la duda de si el sometimiento a gravamen de dichos rendimientos ha de quedar encuadrado dentro de la definición legal del hecho imponible o si, por el contrario, se trata de una simple presunción de renta<sup>56</sup>.

Adviértase que dicha cuestión adquiere una especial relevancia de cara a la obtención de una resolución por parte del tribunal. Y es que, si se estima que de lo que se trata es de una definición legal de la renta bastará con que resulte plenamente probada la existencia de dichas ganancias patrimoniales así como la ausencia o el rechazo de toda eventual justificación para poder obtener un pronunciamiento de carácter condenatorio. A mayor abundamiento, estimamos que no sería necesario que el órgano judicial entrase a motivar la calificación de tales elementos patrimoniales como renta sujeta a gravamen, al ser esta una consecuencia derivada de la ley que, como tal, vincula al órgano judicial.

En cambio, si se concluyese que lo que existe es una simple presunción de obtención de renta estimamos que la posibilidad de obtener un pronunciamiento condenatorio resultaría excluida de plano ya que, como es sabido, dentro del ordenamiento penal se encuentra prohibida la admisión de una presunción como base de una sentencia estimatoria<sup>57</sup>.

¿Qué argumentos cabría esgrimir en favor de la consideración de las ganancias patrimoniales no justificadas como elemento integrante del hecho imponible del impuesto y, en consecuencia, de la definición legal de renta? En primer lugar cabría argumentar que nos hallamos ante un concepto incluido por el legislador de la Ley 35/2006 dentro de la noción de renta gravable como

---

otras que no lo estuviesen. A mayor abundamiento, en el supuesto de que saliese a la luz una determinada cantidad de dinero oculto en una caja de depósitos y que procediese de pagos realizados en B la realización de dicha diferenciación resultaría extraordinariamente compleja, hasta el punto de que la regularización susceptible de ser llevada a cabo habría de ser global. Y es que a la Administración le será indiferente el instante de su generación, de manera que habiendo aflorado dicha renta al tiempo de la regularización habría de imputarse a dicho ejercicio.

<sup>56</sup> Así tuvimos ocasión de ponerlo de manifiesto en nuestro trabajo *El régimen fiscal de las ganancias no justificadas de patrimonio a la luz de las recientes reformas tributarias*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2016.

<sup>57</sup> No obstante también cabría la posibilidad de exigir una especial motivación al juzgador de que los elementos patrimoniales descubiertos responden a la percepción de una renta oculta.

una concreta determinación de dicho concepto legal. En efecto, tal y como se establece en la citada ley, las citadas ganancias constituyen renta y no una presunción de renta.

Abundando en la citada consideración ha de señalarse además que el artículo 39 de la Ley 35/2006 comienza su redacción señalando que «Tendrán la consideración de [...]». Se adopta así una expresión presente igualmente en el título III, capítulo II de la citada ley donde, a la hora de definirse y de precisarse la renta que queda sometida a gravamen por el IRPF se utiliza de manera recurrente la expresión «tiene la consideración» en los artículos 17 (relativo a los rendimientos del trabajo), 21 (encargado de regular los rendimientos del capital), 25 (referente a los rendimientos del capital mobiliario) o 27 (en el que se alude a los rendimientos de actividades económicas).

Es cierto que en el presente caso objeto de nuestro estudio la «consideración de renta» se proyecta sobre los elementos patrimoniales. Ahora bien, parece difícil que de ello pueda deducirse que el legislador tributario está presumiendo la existencia de renta donde únicamente hay patrimonio. Más bien lo que existe es una configuración legal de elementos patrimoniales como renta, no existiendo a tal efecto presunción sino definición legal<sup>58</sup>.

Por otra parte, establece el artículo 12 de la LGT que las normas tributarias han de ser interpretadas con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, precisándose asimismo que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas habrán de entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Pues bien, concurriendo en el presente caso de las ganancias patrimoniales no justificadas una definición legal de las mismas que las asimila a la renta gravable, no parece que las mismas deban quedar excluidas de dicha posibilidad<sup>59</sup>.

En resumen, al amparo de esta primera línea interpretativa habría que concluir que no resulta posible diferenciar entre incremento patrimonial formal o material. Así las cosas en el supuesto de que se estimase que, de conformidad con lo señalado por la norma tributaria, existe un incremento patrimonial, habría que estar a lo establecido por aquella, en aras de otorgar el necesario respeto al principio de legalidad tributaria.

Por lo que respecta a la segunda línea de interpretación anteriormente apuntada, esto es, la relativa a la calificación de las ganancias patrimoniales no justificadas como presunción de renta, su defensa podría sustentarse en la lógica interna que ofrece el anteriormente citado artículo 39 de la Ley 35/2006, en el que se afirma la existencia de una ganancia patrimonial no justificada de la

<sup>58</sup> Una situación similar a la que se está describiendo cabría estimar que concurre en el artículo 85 de la Ley 35/2006, encargado de regular las imputaciones de renta inmobiliaria. Tal y como señala el citado precepto, produciéndose la titularidad de un inmueble urbano no afecto a actividades económicas ni generador de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, adquiere la consideración de renta imputada aquella cantidad resultante de aplicar el 2% al valor catastral. Estima así el legislador que la simple tenencia de un bien en determinadas condiciones presupone la obtención de una renta, a pesar de que no exista prueba directa alguna de la obtención de la misma.

<sup>59</sup> Recuérdese además que las ganancias patrimoniales no justificadas se encuentran ubicadas, dentro de la Ley 36/2006, en la sección correspondiente a las ganancias y pérdidas patrimoniales, dentro del capítulo relativo a su definición y a la determinación de la renta sometida a gravamen.

que se presume una consecuencia, como es la consideración de tales ganancias como renta oculta. Y, como ya se ha indicado, no resulta posible la obtención de una condena penal sobre la base de una presunción. Ello requeriría, adicionalmente, acreditar la certeza de que tales elementos patrimoniales obedecen realmente a la existencia de una renta oculta lo que, a su vez, obligaría a tener que probar, no ya solo la ganancia patrimonial y su falta de justificación, sino además que dichos elementos responden efectivamente de una renta oculta. En definitiva, habría que proceder a deshabilitar la norma tributaria con la finalidad de poder imponer al juzgador la obligación de tener que acreditar la existencia de una renta oculta.

Dentro de esta segunda línea argumental se defiende además que, si bien en un primer momento, al tiempo de procederse a la elaboración de la norma, el legislador tuvo presente la existencia de una presunción de renta, dicha presunción no trasciende del mandato normativo. Por tanto, con independencia de que originariamente hubiese sido tomada en consideración de cara a la configuración de la presente institución, una vez alcanzada una definición de la misma no resultaría necesario acreditar que las ganancias no justificadas constituyen renta<sup>60</sup>. Se asume así la imperatividad de la norma, a consecuencia de la estructura de la propia norma jurídica<sup>61</sup>.

Ciertamente la vigente redacción del artículo 39 de la Ley 35/2006, a diferencia de lo que sucedía, por ejemplo, con la del artículo 49 de la antigua Ley 19/1991, no hace referencia alguna a la admisión de prueba en contrario. Ahora bien conviene precisar que dicha prueba en contrario no iba destinada a tratar de negar la presunción misma, sino a probar que la renta tenía un origen cierto y esencialmente diverso. En otras palabras, dicha prueba en contrario no se planteaba respecto de la consideración de los elementos patrimoniales no justificados como renta, sino respecto de los propios elementos patrimoniales no justificados.

Por otra parte, si bien es cierto que en estos supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas no cabe hablar en sentido estricto de la existencia de una «alteración en la composición del patrimonio» (aspecto este definitorio, como es sabido, del concepto de ganancia patrimonial) sino, como hemos indicado, de la producción de un «afloramiento», no parece que resulte necesaria la existencia de un patrimonio mínimo inicial de cara a la producción de una alteración en la composición.

Acerca de esta cuestión tuvo ocasión de pronunciarse en su día el TC en su Sentencia 87/2001, de 2 de abril. A través del citado pronunciamiento abordó el intérprete supremo de nuestra Cons-

<sup>60</sup> Se estima así que ya en su día fue tomada en consideración la naturaleza presuntiva de la presente figura a la hora de llevar a cabo su configuración, no siendo necesario volver a entrar sobre el alcance de su naturaleza.

<sup>61</sup> Una situación similar cabría estimar que se produce, igualmente dentro del IRPF, tratándose de rendimientos de capital inmobiliario entre parientes, a los que se refiere el artículo 24 de la Ley 35/2006. En dicho supuesto el legislador se muestra conocedor de que las partes tienden a fijar unas rentas inferiores a las reales, no contemplándose la posibilidad de entrar a justificar en cada caso que no fue intención de aquellas establecer una renta inferior a la real, lo que carece de sentido al asumirse la imperatividad de la norma. En cierta medida podría afirmarse que, a pesar de que en la normalización de la realidad se presume la existencia de una voluntad de fijar una renta (o, en su caso, un valor) inferior a la de mercado, con posterioridad, una vez producida la aplicación de la norma a un concreto supuesto de hecho, no se requiere probar la existencia de dicha voluntad caso por caso.

titución la existencia de una eventual vulneración del derecho a la presunción de inocencia con motivo de la aplicación en sede penal de una normativa que, a juicio de los recurrentes, contenía una presunción legal que obligaba a efectuar una inversión de la carga de la prueba.

En sus argumentaciones el abogado del Estado rechazó la posibilidad de que estuviésemos en presencia de una presunción de renta, considerando que de lo que se trataba era, en realidad, de una definición de la misma, de manera que, una vez probada la existencia de las ganancias patrimoniales y la inexistencia de justificación, los recurrentes debían proceder a justificar un origen que no sometiese dichas rentas a gravamen.

Pues bien el TC, tras recordar que el necesario respeto que ha de producirse al citado derecho a la presunción de inocencia no admite la presunción de ninguno de los elementos del delito (ya se trate de una presunción *iuris tantum* o de una presunción *iuris et de iure*), señaló que: «[...] Ello no obsta a la legitimidad constitucional de la prueba de indicios, puesto que esta versa sobre los hechos y no directamente sobre los elementos constitutivos del delito». Así las cosas, tratándose de ganancias patrimoniales no justificadas los hechos a probar serían los relativos a la existencia de la ganancia y a su falta de justificación, no debiendo recaer sobre los mismos presunción alguna, al margen de que resulte posible probar los mismos a través de un conjunto de medios indiciarios. Ahora bien, la consideración de tales ganancias patrimoniales no justificadas como renta no representa el elemento del delito, motivo por el cual no ha de ser probada.

Estima por tanto el TC en la citada Sentencia 87/2001, de 2 de abril, que a lo largo del proceso penal ha de resultar probada la existencia de una ganancia patrimonial y que esta no se encuentra justificada. Y será a partir de la prueba de ambas circunstancias cuando pueda estimarse la existencia de una renta oculta y, en su caso, de un eventual delito fiscal, no viéndose en ningún caso menoscabado el citado derecho a la presunción de inocencia siempre y cuando dichos elementos resulten plenamente acreditados.

Tal y como precisa el tribunal, refiriéndose concretamente a la práctica de la prueba y a su objeto: «En ningún caso es objeto de prueba en el proceso penal el que los incrementos patrimoniales no justificados sean renta, pues este es un dato normativo, un elemento del Derecho aplicable que, en virtud del principio *iura novit curia*, no requiere prueba, y es ajeno al ámbito protegido por el derecho a la presunción de inocencia [...] Afirmar que los incrementos patrimoniales no justificados solo constituyen renta si se aplica una presunción legal es irrelevante para el examen de la presunción de inocencia, pues esta cuestión suscita, en todo caso, una opción interpretativa de la normativa tributaria que afecta a la calificación jurídica, a los elementos de derecho, pero no a la apreciación de los hechos [...] Sin embargo la estructura de la prueba en estos casos es idéntica a la de cualquier hecho penal que se pretende justificado o cometido en concurrencia de una causa de exculpación. Si en estos casos resulta suficiente, a los efectos de considerar que la acusación ha aportado prueba, que esta se proyecte sobre el hecho típico y no es necesario que el acusador pruebe negativamente que no concurre la causa de justificación alegada, igualmente basta con aportar prueba sobre el hecho positivo, el incremento patrimonial, sin que tenga que aportar prueba sobre la no justificación fiscal del incremento patrimonial».



Adviértase que, a través del citado razonamiento, el tribunal no persigue en ningún caso solventar la cuestión relativa a la consideración de las ganancias patrimoniales no justificadas como presunción de renta o como definición legal de la misma, al constituir ello una cuestión de opción interpretativa. Lo que subraya el intérprete supremo de nuestra Constitución es que, al objeto de poder garantizar la presunción de inocencia en el proceso penal, se requiere que la práctica de la prueba (aun indiciaria) relativa a la existencia de una ganancia patrimonial y, paralelamente, la inexistencia de justificación. Ambos aspectos constituyen elementos de hecho que deben quedar suficientemente acreditados<sup>62</sup>.

En definitiva, concluyó el tribunal rechazando la posibilidad de que la aplicación en sede penal de la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas vulnere el derecho a la presunción de inocencia. Y ello debido a que, como ya se ha puesto de manifiesto, el tratamiento como renta de determinados elementos patrimoniales no es sino una consecuencia jurídica de los hechos impuesta en la norma y que vincula al órgano judicial.

En parecidos términos se pronunciaría posteriormente el intérprete supremo de nuestra Constitución en su Sentencia 48/2006, de 13 de febrero, al afirmar que: «[...] Aducen los demandantes que su condena a título de autores de un delito fiscal no vino fundamentada en prueba de cargo suficiente, sino en simples presunciones, conjeturas y elucubraciones insuficientes para justificarla, e incluso en una inversión de la carga de la prueba por parte de los órganos judiciales que sería de todo punto incompatible con su derecho a la presunción de inocencia. Ninguna de ambas afirmaciones resulta compatible: no lo es la primera porque, como con toda razón alegan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, no solo ellos mismos reconocieron haber recibido importantes cantidades de dinero, sino que tampoco discutieron en ningún momento el hecho de que por la incorporación de tales cantidades a sus respectivos patrimonios no habían satisfecho tributo alguno. Lo que en verdad discuten los autores es la conclusión alcanzada por los órganos judiciales acerca de que dichas sumas les habían sido entregadas en concepto de donación, y la consiguiente atribución a los mismos de un delito fiscal consistente en la elusión del pago del correspondiente impuesto. Tal conclusión no se basó, sin embargo, como pretenden, en simples presunciones o conjeturas, sino que vino apoyada en el hecho incontestado de la recepción del dinero y de la falta de toda tributación a consecuencia del incremento patrimonial que respectivamente experimentaron, así como en la omisión de toda explicación verosímil acerca de la razón de la referida entrega»<sup>63</sup>.

<sup>62</sup> Ello contribuye a explicar que, al menos desde nuestro punto de vista, dadas dichas condiciones no resulta posible hablar de la existencia de indefensión a las partes, en tanto en cuanto lo que se somete a prueba son, como se ha indicado, elementos de hecho. En consecuencia, una vez probados dichos extremos, en ningún caso la consideración jurídica de los mismos les ocasionará lesión alguna de sus derechos fundamentales.

<sup>63</sup> Añadió asimismo el TC en el citado pronunciamiento que: «[...] Este último elemento probatorio no constituye, como se desprende de la segunda de las afirmaciones anteriormente apuntadas, una inversión de la carga de la prueba por parte de los órganos judiciales por haber fundamentado la condena en la no aportación por los acusados de prueba de descargo suficiente [...] Es una conclusión lógica directamente alcanzada por los órganos judiciales a la vista de la inexistencia de una causa negocial debidamente acreditada que pudiera contradecir la consideración de que el dinero recibido lo fue a título de donación, calificación esta que, como se razona en las sentencias recurridas, merecen también las entregas de bienes por razón de los servicios prestados al donante que no constituyan deudas exigibles (art. 619 del Código Civil). Tal inferencia resultaba, pues, razonable, especialmente a la vista de la falta de aportación de una explicación alternativa que pudiera oponerse y que solo los demandantes estaban en condiciones de ofrecer».

Igualmente el TS ha tenido oportunidad de referirse a esta cuestión a través de diversos pronunciamientos los cuales, en ocasiones, han adolecido de una cierta claridad. Dentro de los mismos cabe aludir a la existencia de dos etapas claramente diferenciadas. Durante la primera de ellas (a la que pertenecen, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 13 y 19 de octubre de 1992, 29 de noviembre y 1 de diciembre de 1993, 20 de mayo de 1996, 17 de noviembre de 1999 y 30 de octubre y 21 de diciembre de 2001) estimó el tribunal que nos hallábamos ante la naturaleza propia de una definición legal.

Así, por ejemplo, declaró el TS en su Sentencia de 17 de noviembre de 1999 que: «[...] El precepto citado de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contiene dos presunciones legales relativas o *iuris tantum*, en cuanto viene a establecer que el descubrimiento de elementos patrimoniales cuya financiación no está justificada con la renta declarada por el sujeto pasivo hace presumir la existencia de una renta gravable que se ha ocultado a Hacienda y, en segundo lugar, que esa renta se imputa al periodo impositivo en el que ha sido descubierta. Si toda presunción parte de un hecho cierto –indicio o base– del que se infiere otro hecho –hecho presunto o hecho consecuencia– por medio de un razonamiento construido conforme a la lógica de las reglas de la experiencia, en el caso de las presunciones legales, como las que examinamos, el supuesto de hecho que viene a recoger la norma, esto es, la obtención y ocultación de rentas imponibles en un determinado periodo de tiempo no ha quedado acreditado. No obstante ello, es el propio legislador quien presume la existencia de este supuesto de hecho cuando se demuestra la concurrencia de otro: la existencia de incrementos patrimoniales cuya financiación no aparezca justificada con la renta declarada por el contribuyente».

Estimaba así el TS en un primer momento que los incrementos no justificados de patrimonio constituyen un hecho cierto, base o indicio, de manera que, una vez probado dicho indicio, el legislador procede a liberar a la Administración de la obligación de demostrar que, efectivamente, en el concreto periodo de tiempo de que se tratase, se obtuvieron rentas sometidas a gravamen que no fueron declaradas a Hacienda.

Con posterioridad, sin embargo, y a lo largo de una segunda etapa, procedió el TS a modificar la anterior conclusión, sometiendo la figura de las ganancias de patrimonio no justificadas a los requisitos configuradores de la prueba indiciaria, de cara a su eventual admisión. Así, en su Sentencia de 21 de diciembre de 2001 estima el TS que la determinación de la cuota tributaria mediante la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas constituye una regla probatoria, debiendo descartarse que se trate de una definición legal de renta que vincule al órgano judicial. Ahora bien, no constituye una presunción de hechos lo que, en su caso, vulneraría las garantías procesales, sino una mera prueba indiciaria de la existencia de elusión de renta la cual, dada su condición de medio de prueba en sede penal, ha de cumplir con el conjunto de requisitos propios de la prueba de indicios. Añade además el Alto Tribunal que: «Este modo de prueba es coherente con las reglas de la lógica y las máximas de la experiencia [...] Lo que se prueba es la elusión». Por tanto, de conformidad con esta segunda línea interpretativa se concluye que el hecho base objeto de prueba lo integran la ganancia patrimonial y la falta de justificación, siendo la consecuencia derivada de la misma la elusión.

En nuestra opinión parece claro que nos hallamos ante una prueba indiciaria de la elusión. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, estimamos que resulta necesario precisar cuáles son los

requisitos que debe reunir dicha prueba en el transcurso del proceso penal al objeto de poder fundamentar la imposición de una condena. En efecto, el pronunciamiento de que se trate habrá de hacer constar cuáles son los hechos base o indicios que se consideran acreditados y que fundamentan la aplicación de la deducción. Adicionalmente habrá de tomarse en consideración el razonamiento elaborado por el tribunal que, partiendo de los indicios, le conduzca a la convicción de la elusión y a la participación del acusado.

Desde un punto de vista material estimamos que ha de diferenciarse entre los requisitos de los indicios, de una parte, y la aplicación de la deducción, de otra. Como es sabido, y con carácter general, respecto de los indicios resulta exigible que estén plenamente acreditados, que sean plulares o, con carácter excepcional, único, si bien de una singular potencia acreditativa, que resulten concomitantes al hecho que se trate de probar y que se encuentren interrelacionados, en el supuesto de que fuesen varios.

Por lo que respecta a la inducción, es necesario que esta sea razonable, respondiendo plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, debiendo existir entre los hechos acreditados y la elusión un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Adviértase en todo caso que, al resultar sometida la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas al cumplimiento de este conjunto de requisitos, en el supuesto de que la Administración tributaria siguiese la lógica del TS habría de probar directamente la existencia de la ganancia patrimonial y la falta de relación con su capacidad económica declarada. En cambio no habría de probar la justificación, sino todo lo contrario, la falta de justificación que, al amparo de la doctrina elaborada por el TS, constituye el inicio del que resulta la elusión. Así las cosas nos hallamos en presencia de un solo indicio, la ausencia de justificación facilitada por el obligado tributario o, en su caso, la destrucción de la producida, no existiendo en cambio una prueba directa de que la falta de justificación obedezca a la voluntad de eludir. La Administración tributaria únicamente podrá aportar un indicio, el relativo a la falta de justificación o, en su caso, a la destrucción de la facilitada, siendo suficiente para justificar una condena<sup>64</sup>.

Obsérvese por tanto que, en sede penal, no se requiere justificar el origen para ser absuelto, sino tan solo aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible y que no se halle desvirtuada por la acusación ya que, en el supuesto de que se generase una duda, esta habría de resolverse a favor del acusado. Y, si el acusado aportara a lo largo del proceso una explicación alternativa que resultase mínimamente razonable o plausible que no se encontrase desvirtuada por la acusación, estaríamos ante una situación caracterizada por la ausencia de hecho imponible, ya que el elemento de falta de justificación terminaría disipándose con las explicaciones del acusado, y no existiendo hecho imponible tampoco existiría elusión.

<sup>64</sup> En este sentido declaró el TS en la ya citada Sentencia de 17 de noviembre de 1999 que: «[...] Cuando exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aun cuando no esté plenamente justificada, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal».

En definitiva, creemos que la Administración tributaria ha de entrar a probar tanto la ganancia patrimonial como su falta de justificación, debiendo estimarse que esta última circunstancia no concurre cuando se aporta una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible que no se halle desvirtuada.

A través de su Sentencia de 21 de diciembre de 2001 se refirió el TS a la cuestión relativa a la imputación temporal de la ganancia patrimonial no justificada a un ejercicio determinado. Sostiene a este respecto el Alto Tribunal que dicha imputación temporal adolece de efecto probatorio alguno, al tratarse de una cuestión de Derecho Sustantivo que no puede ser cuestionada por las partes ni por el tribunal.

A favor de la consideración de las ganancias patrimoniales como presunción legal se pronunció en su día el TS, entre otras, en su Sentencia de 16 de mayo de 2002, dictada durante la vigencia de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, y en la que se declaró que: «[...] Desde 1996 es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995, de 27 de diciembre, la que regula esta clase de rentas en el artículo 140, con rúbrica bien significativa: "Bienes y derechos no contabilizados o no declarados. Presunción de obtención de rentas". El precepto se desarrolla en varios apartados, expresivos los cuatro primeros de un catálogo de presunciones legales bien explícitas desde su inequívoca formulación ("se presumirá" dicen los cuatro) hasta su explícito contenido sobre los incrementos no justificados de patrimonio. En el apartado quinto se dice literalmente que "El importe de la venta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros"».

Por su parte la Audiencia Provincial de Madrid manifestó en su Sentencia de 29 de enero de 2005<sup>65</sup>, refiriéndose igualmente a la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas, lo siguiente: «[...] La determinación de la cuota defraudada tomando en consideración los incrementos no justificados de patrimonio [...] 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 [...] El método que se utiliza para construir la presunción (impropia) legal de renta queda validado como generalización de aquel por el que se llegaría a inferir la calificación de un incremento patrimonial determinado como renta de su concreto titular. Lo importante, pues, será acreditar la realidad del aumento del activo patrimonial, su titularidad y la ausencia de inclusión en la autoliquidación y de conocimiento de su origen. La máxima de experiencia que respalda la inferencia en el caso individual coincide con aquella que motiva la afirmación interina (presunción impropia) establecida en la norma tributaria»<sup>66</sup>.

<sup>65</sup> Dicho pronunciamiento sería posteriormente casado por el TS en su Sentencia núm. 952/2006, de 6 de octubre.

<sup>66</sup> Añade asimismo la Audiencia Provincial de Madrid en la citada Sentencia de 29 de enero de 2005 que «[...] Las partes acusadas no pueden presuponer, sin prueba suficiente, la existencia de incrementos patrimoniales no justificados (demostrada, en este caso, mediante el análisis de determinadas cuentas corrientes y de ciertos contratos de transmisión inmobiliaria), su titularidad (que, en el caso enjuiciado, supondrá la demostración de la interposición de personas

Cabe concluir, por tanto, que la consideración o no como presunción de las ganancias patrimoniales no justificadas carece de toda relevancia en el ámbito penal ya que, de cara a su admisión como prueba del tipo, se requiere el cumplimiento de las exigencias relativas a la prueba indiciaria. Y el citado indicio, de especial potencia acreditativa, se ratificará cuando concorra con una ausencia total de explicación por parte del contribuyente respecto de los bienes o ingresos detectados, o bien cuando se produzca la destrucción, mediante prueba practicada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos. Y es que, únicamente cumpliéndose los requisitos propios y configuradores de la prueba indiciaria, la imposición de la condena penal quedará plenamente justificada.

En cambio, en aquellos otros supuestos en los que lo que exista sea una explicación alternativa y razonable acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aun cuando la misma no se encuentre plenamente justificada, la prueba de cargo resultará insuficiente para poder fundamentar la imposición de la condena penal.

En suma, dentro del ámbito penal, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito tributario, el contribuyente no necesita acreditar de cara a lograr su absolución que los bienes o derechos de que se trate proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o, en su caso, de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo. Únicamente ha de aportar una explicación alternativa mínimamente razonable y no desvirtuada por la acusación, ya que en tal caso la duda razonable que pueda existir habrá de resolverse a favor del acusado.

### 3. ¿QUÉ TRATAMIENTO PROCESAL HAN DE RECIBIR LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS?

A la hora de tratar de probar o de negar la existencia de las ganancias patrimoniales ilícitas dentro del ámbito penal cabe aludir a la existencia de un mínimo de actividad independiente de la posición o del criterio que se adopte respecto de la naturaleza de las ganancias patrimoniales no justificadas.

¿A qué «mínimo de actividad» nos estamos refiriendo? Dicho mínimo se concreta, respecto de la Administración tributaria, en la acreditación de la existencia de la ganancia y, en su caso, de la inexistencia de justificación, entendida esta última en el sentido de falta de correspondencia entre aquella (la ganancia) y la capacidad económica declarada de haberse declarado la referida ganancia o la eventual falta de declaración existente al respecto, circunstancia esta última que se plantea en relación con aquellos contribuyentes que no han declarado renta alguna.

---

físicas y jurídicas) y su cuantía, así como la omisión de su declaración a efectos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una vez probados, más allá de toda duda razonable, estos hechos no podrían exigirse a la Agencia Tributaria ni a las partes acusadoras, lo que constituiría una auténtica "prueba diabólica", esto es, la investigación de la procedencia de los incrementos descubiertos, porque la propia Ley reguladora del Impuesto los trata como hecho imponible, esto es, como renta».

*A priori* la existencia de ganancia resultará del expediente administrativo incorporado al procedimiento acompañando a la denuncia o a la querrela de que se trate. Téngase presente que es en dicho expediente donde la Administración tributaria formaliza el descubrimiento de la ganancia, ya sea a través de los saldos en metálico de los que se hubiese dispuesto en las cuentas y depósitos bancarios, o bien a través de la realización de una concreta operación que implicase un desembolso superior a la capacidad económica declarada por el obligado tributario<sup>67</sup>.

En consecuencia la Administración tributaria habrá de limitarse a indicar o, en su caso, a acreditar, la existencia de la ganancia patrimonial. En la práctica aquella suele añadir a la acreditación de la ganancia la inexistencia de justificación, ya sea acudiendo a la certificación de inexistencia de declaración tributaria alguna o bien sirviéndose de la certificación de la existencia de una capacidad económica declarada inferior a la manifestada por la ganancia y sin que se guarde correspondencia con las rentas declaradas.

Ahora bien, con independencia de lo anterior se ha de precisar que la posición del contribuyente en vía administrativa le proporciona el derecho a alegar aquello que estime oportuno respecto a la falta de justificación. Y, dada esta posibilidad, podría llegar a suceder que no existiese alegación efectuada por el contribuyente o bien, en su caso, que se reconociese que dicho afloramiento de patrimonio responde a la existencia de unas rentas ocultas. En ambos supuestos habría que concluir que la Administración tributaria completó el expediente al no tener que buscar la justificación del afloramiento, sino únicamente su no justificación con base en la información de la que se dispusiera.

En otro caso, esto es, habiéndose justificado el origen del afloramiento, esta figura de las ganancias patrimoniales no justificadas terminaría quedando desnaturalizada ya que, habiéndose probado el origen de los bienes y derechos de que se trate, estaríamos en realidad ante una ganancia patrimonial justificada, resultando por ende acreditada la omisión en la declaración de las rentas.

Incluso podría llegar a suceder que el obligado tributario hubiese aportado a la Administración información que, al menos *a priori*, pudiera llegar a justificar el afloramiento y su no tributación. Dada esta última situación, en el supuesto de que no persistiese el convencimiento por parte de aquella respecto de la falta de justificación, podría remitir el expediente junto con el oportuno informe de denuncia, no hallándose obligada a negar la justificación facilitada<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> En la mayoría de supuestos la Administración tributaria tendrá conocimiento de estos afloramientos a los que nos referimos a través de sus propias bases de datos o del correspondiente cruce de información. Esto es lo que sucede, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que se imputa al contribuyente la realización de una operación económica que requiere de la práctica de un desembolso (caso de la adquisición de un activo o de la realización de una aportación social). Recuérdese a este respecto que, como ya se ha indicado, dispone el artículo 11 de la Ley 35/2006 que las ganancias patrimoniales no justificadas habrán de atribuirse en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifieste. Y todo ello al margen de la eventual aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

<sup>68</sup> En efecto, no parece que la Administración tributaria se encuentre en la obligación de tener que negar la eventual falta de coherencia existente en las explicaciones facilitadas por el contribuyente. Piénsese que, en dicho supuesto, la remisión del expediente terminaría supeditada a la obligación de entrar a negar cualquier explicación que pudiera otorgarse.

Tradicionalmente la jurisprudencia ha venido exigiendo en este punto un mínimo razonable de actividad investigadora destinada a poder determinar el origen de los fondos de que se trate, al objeto de poder rechazar todos aquellos argumentos que pudiera ofrecer el contribuyente.

Dentro del ámbito penal el proceso susceptible de ser desarrollado lo integra una serie de diligencias básicas tales como la declaración de los denunciantes o querrelados, en la que habrá de confirmarse la existencia de los bienes y derechos aflorados, así como la titularidad de dichos bienes y derechos y la justificación del origen. En este sentido a pesar de que, *a priori*, aquellas diligencias que se practiquen no harán sino confirmar lo acreditado administrativamente, en ocasiones a la luz del proceso podrá producirse, por ejemplo, la atribución de los bienes o derechos a un tercero<sup>69</sup>. Pues bien dada esta situación conviene tener presente que, por sí misma, la simple negación de la titularidad resulta insuficiente, debiendo ir acompañada de una explicación razonable que cuente con el oportuno respaldo probatorio<sup>70</sup>.

Para finalizar puede llegar a suceder que, aun admitiéndose la existencia del afloramiento, se niegue la falta de justificación a través de la aportación de una relación entre lo declarado y el patrimonio aflorado, o bien de aquella otra relación que pueda producirse entre el patrimonio aflorado y otro activo previo del que proceda o entre un ingreso que no tributa en reta tal y como sucede, por ejemplo, tratándose de sucesiones.

Adviértase que, si se admitiese el carácter de definición de renta, la acusación habría de entrar a motivar que los bienes y derechos aflorados tuvieron la consideración de renta para el sujeto en la medida en que constituyen el resultado económico de una actividad o bien ha actuado como tal, posibilitando al obligado tributario disponer de los mismos. Téngase presente, además, que la existencia de los bienes y derechos no requiere de permanencia alguna, de manera que aquellos podrían adolecer de toda vocación de conformar el patrimonio<sup>71</sup>.

---

Cuestión distinta es que, a través del informe del actuario, puedan rechazarse los argumentos de contrario que se hayan facilitado, al objeto de favorecer el propio desenvolvimiento del proceso. Téngase presente, a este respecto, que dentro del ámbito penal la generación de una duda razonable en lo referente a la justificación se resuelve a favor del acusado.

<sup>69</sup> Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que se sostiene que los saldos ingresados en una cuenta propia son, en realidad, debidos a terceros que los prestan, o bien se argumenta que se trata de cantidades que, por razones de operatividad, se abonan en una cuenta personal en lugar de en la del titular.

<sup>70</sup> Piénsese que, aun cuando la acusación no se encuentra obligada a desacreditar las explicaciones, sí que se encuentra obligada a hacerlo so pena de suscitar diversas dudas relativas a la certeza de la titularidad. En la práctica el rechazo de las explicaciones ofrecidas suele proceder del razonamiento de lo inverosímil de las explicaciones ofrecidas, con independencia de que en determinados supuestos se precise las declaraciones de quienes argumentan ser titulares de los activos y la falta de acreditación documental de dicha titularidad.

<sup>71</sup> Así sucede, por ejemplo, en aquellos casos en los que los ingresos de origen desconocido terminan consumidos en gasto. Esta situación contrasta con aquella otra que podría llegar a producirse en el supuesto de que lo aflorado se convirtiese en patrimonio mediante su utilización en la adquisición de un activo. Téngase presente que en todos aquellos supuestos en los que lo aflorado se utiliza como un *input* se está considerando como renta lo que, para algunos, constituye un patrimonio ya que, en definitiva, las rentas tienen vocación de ingreso destinado a gasto. Y, aun en el

## A) Análisis específico de las ganancias patrimoniales derivadas de la realización de actividades ilícitas

Sin lugar a dudas, una de las modalidades más significativas de ganancias patrimoniales no justificadas es aquella que se produce en aquellos supuestos en los que las mismas son consecuencia de un ilícito penal. ¿Cabe estimar en estos supuestos que el origen viciado de la ganancia excluye la consideración de delito fiscal? ¿Ha de partirse en estos casos de la existencia de un hecho imponible lícito o, por el contrario, carece de toda trascendencia la valoración jurídica que haya de otorgarse al hecho imponible?

Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que, como consecuencia de la realización de una concreta actividad ilícita, se obtienen determinados beneficios económicos ocultos al Fisco y que posteriormente salen a la luz, ya sea con motivo de una comprobación efectuada sobre el contribuyente generador de las ganancias o durante el transcurso de un proceso penal en el que la Administración tributaria ha de ser llamada en calidad de perjudicada por la comisión de un eventual delito fiscal.

*A priori* una primera posibilidad sería defender la licitud del hecho imponible como condición necesaria para la exigencia de la obligación tributaria. En este sentido se manifestó en su día FALCÓN Y TELLA<sup>72</sup>, para quien el hecho imponible ha de ser, en todo caso, lícito. En caso contrario únicamente cabría exigir dinero a título de sanción. Ahora bien conviene no olvidar a este respecto la presunción de licitud de los negocios jurídicos derivada del artículo 1.277 del Código Civil, de conformidad con el cual, aunque la causa no se exprese en el contrato se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario. Y, al amparo de la citada presunción, en tanto en cuanto la Administración tributaria carece de competencia para declarar un determinado negocio jurídico como ilícito, ha de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias siempre y cuando no exista un pronunciamiento relativo a la licitud de la causa<sup>73</sup>.

En el hipotético caso de que la Administración tributaria considerase que la actividad de que proceden los fondos resultase ilícita habría de denunciar los hechos, pasando el correspondiente tanto de culpa y absteniéndose de efectuar toda comprobación mientras no se resuelva acerca de dicha cuestión. En efecto, tanto pronto como la Administración tributaria tuviese conocimiento de hechos que revistiesen caracteres de delito, habría de denunciarlos, al ser esta su obligación.

---

supuesto de que no se consumiese sino que se consolidase en activos, dichas rentas ocultas adquieren la entidad suficiente como para poder consolidarse en el patrimonio. Así las cosas la defensa deberá siempre tratar de motivar que el patrimonio aflorado no tiene origen en renta, siendo insuficiente a tal efecto la simple negativa.

<sup>72</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 de enero de 1998», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998, pág. 5.

<sup>73</sup> Téngase presente, sin embargo, que la presunción no aclara el supuesto en que la Administración adquiere un conocimiento fundado de que las ganancias patrimoniales resulten consecuencia de un ilícito penal o aquel otro en virtud del cual se inicien actuaciones tendentes a determinar dicha consecuencia.



Y, una vez pasado el tanto de culpa, habría de abstenerse como consecuencia de la preferencia que adquiriría el orden jurisdiccional penal<sup>74</sup>.

Como es sabido señala el artículo 13 de la LGT, a la hora de delimitar el concepto de hecho imponible, que: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». De este modo el hecho imponible queda aislado de todos aquellos vicios que pudieran afectar a su validez. Y, al «prescindirse» de todos aquellos defectos que pudieran afectar a la validez de aquel termina por confirmarse la intrascendencia de la naturaleza ilícita del origen de las ganancias patrimoniales. Lo esencial para la norma tributaria es el presupuesto de hecho, cuya concurrencia viene a poner de manifiesto la existencia de capacidades económicas que justifican la imposición. Y es que cuando se someten a gravamen las ganancias patrimoniales no se está sujetando aquella actividad de la que derivan, sino la capacidad económica que implican<sup>75</sup>.

Es cierto que, al amparo de lo establecido en el artículo 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados resulta posible la devolución del impuesto cuando se declare por resolución firme la nulidad del acto o contrato de que se trate, salvo que se hubieran producido efectos lucrativos y sin perjuicio de la prescripción.

Ahora bien, ¿cabría la posibilidad de justificar al amparo de dicha devolución la imposibilidad por parte de la Administración de exigir tributos cuando se declara judicialmente que los mismos derivan de la comisión de un ilícito? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. De hecho el propio precepto añade a continuación en su apartado segundo que se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil, esto es, cuando no tenga lugar la restitución de la cosa objeto del contrato con los frutos y el precio con sus intereses, de conformidad con lo establecido en el citado precepto<sup>76</sup>.

Piénsese que, en el supuesto de que se admitiese el citado razonamiento, únicamente cabría la devolución tratándose de aquel supuesto en el que el ilícito resultase exclusivo para una sola de las partes del negocio jurídico y, adicionalmente, en el supuesto de que se produjese la restitución.

<sup>74</sup> Lógicamente ello sería así sin perjuicio de necesaria personación de la Administración tributaria en su condición de perjudicada.

<sup>75</sup> Ello justifica que quien disponga de una determinada capacidad económica no deba quedar exento de tributar por ella, al margen de la eventual ilicitud del medio a través del cual la hubiese obtenido.

<sup>76</sup> Como es sabido lo dispuesto en el citado artículo 1.295 del Código Civil ha de ser puesto en conexión con el artículo 1.305 de dicho cuerpo legal en relación con los supuestos de nulidad por ilicitud de la causa o del objeto, supuestos estos en los que no se producirá la restitución cuando la ilicitud resulte común a ambas partes. En cambio, tratándose de aquellos otros supuestos en los que dicha ilicitud solo lo sea para una de las partes sí que cabrá la restitución salvo que, como señala el artículo 1.295 del Código Civil, no se encuentren en su poder las cosas a restituir.

En la práctica, tratándose de supuestos de ganancias patrimoniales derivados de actividades ilícitas tales como el narcotráfico lo que se produciría sería una operación en la que los intervinientes son concedores de la ilicitud, aceptando la misma con la finalidad de poder lucrarse a resultas de dicho tráfico. Así las cosas, no parece que en tales supuestos la ilicitud sea exclusiva para una sola de las partes, resultando además extraordinariamente difícil que tenga lugar la devolución de la sustancia prohibida y del dinero pagados<sup>77</sup>.

Ciertamente el artículo 2.3 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, establece que:

«Cometen asimismo delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.

b) Cuando se trate de labores de tabaco cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros».

Añade además el artículo 4 de la citada ley que:

«En los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción o por alguna de las causas previstas en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluidos sus intereses de demora.

Cuando pudiera practicarse la liquidación de la deuda tributaria se observarán las reglas contenidas en la disposición adicional cuarta de esta ley.

Respecto de la deuda aduanera se estará, asimismo, a lo previsto en la citada disposición adicional cuarta».

Ello ha de entenderse además del comiso. En definitiva, al amparo de nuestra regulación interna resulta perfectamente compatible la responsabilidad civil comprensiva de la deuda aduanera con el comiso de las mercancías.

<sup>77</sup> Un planteamiento similar podría realizarse en relación con los delitos de cohecho cometidos por los funcionarios públicos. Quien acude al funcionario tiene conocimiento de la existencia de la ilicitud y participa de la misma. E incluso en el supuesto de que no se produjese dicha participación resultaría bastante improbable que se produjese la restitución.

Ahora bien, ¿significa ello que, rechazando como regla general la ausencia de tributación de las ganancias patrimoniales ilícitas, resultaría posible con carácter residual su tributación en el supuesto de que no se acordase el decomiso? Parece claro que la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa, ya que se trata de dos cuestiones distintas, no excluyentes entre sí. En efecto cabría la posibilidad de que, simultáneamente, se acordase el decomiso de la ganancia y la necesaria tributación de la misma.

Un criterio favorable a la tributación fue defendido, entre otras, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 24 de febrero de 1998<sup>78</sup>, a través de la cual se impuso una condena por delito fiscal en un supuesto en el que resultaba acreditado el origen delictivo de unos fondos. Tal y como se señaló en la citada sentencia la necesaria aplicación del principio de igualdad tributaria prohíbe el otorgamiento de un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete, no pudiendo aludirse a la existencia de ningún precepto (ni dentro del ámbito tributario ni fuera de él) que excluya la tributación de una renta percibida realmente por el sujeto pasivo sobre la base de que la actividad económica generadora de los fondos percibidos pueda presentar un carácter legal o ilegal.

Asimismo se argumentó en la citada sentencia que la tributación recae siempre sobre el beneficio obtenido y no sobre la operación en sí realizada, de manera que lo obtenido en beneficio constituirá renta gravable con independencia de las consecuencias que dentro de otros órdenes jurídicos (ya sea el penal o el administrativo común) pueda tener la actividad generadora del mismo. En palabras del citado órgano judicial: «El beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación a favor de quien genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago que para el sistema tributario consagra el artículo 31 de la CE».

En resumen, al amparo de este planteamiento se estima que el hecho de que un determinado sujeto, como consecuencia de la ilegalidad de su conducta, se vea privado con posterioridad de los fondos no excluye el hecho imponible, el cual se originaría con la obtención de la renta.

Inicialmente, y desde la perspectiva que ofrece el Derecho Penal sustantivo, la admisión de esta clase de delitos fiscales ha planteado diversas cuestiones tales como, por ejemplo, la eventual existencia de un concurso de leyes entre los delitos contra la Hacienda Pública y aquellos otros a través de los cuales se castigan aquellas operaciones económicas generadoras de riqueza.

Así, por ejemplo, a través de su conocida Sentencia de 24 de febrero de 1998 estimó el TS, en contra de lo argumentado por la parte acusada en el sentido de que las cantidades supuestamente defraudadas a la Hacienda Pública procedían directa o indirectamente del desarrollo de una

<sup>78</sup> Dicho pronunciamiento resultaría posteriormente confirmado en casación por el TS en su Sentencia de 21 de diciembre de 1999.

actividad delictiva (estimándose así que debía apreciarse la existencia de un concurso de leyes entre los delitos de estafa, cohecho y malversación, de una parte, y los delitos cometidos frente a la Hacienda Pública, de otra), que en dicho supuesto no existía en realidad unidad de acción, ni en su vertiente natural ni tampoco en la jurídica. En opinión del Alto Tribunal, desde punto de vista de la acción los referidos hechos que habían sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se encuentran integrados por una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado periodo de tiempo y que no coinciden con la actividad realizada en el instante de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, las cuales tenían la consideración de declaraciones defraudatorias que, además de ocultar la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado, contenían manipulaciones a resultas de las cuales se obtenían incluso devoluciones. Y, a pesar de que la defensa de la parte acusada argumentó que el concurso de delitos producido iba en contra de la aplicación del principio de *non bis in idem*, concluyó el TS en el citado pronunciamiento que: «[...] No nos encontramos ante una única acción doblemente sancionada, sino ante una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece».

¿Cabría la posibilidad de estimar en el presente caso que, en el supuesto de que se exigiese la declaración de los beneficios resultantes del desarrollo de las actividades ilícitas, se estaría exigiendo una declaración reveladora de sus actividades ilícitas, resultando vulnerado en consecuencia el derecho a no declarar contra uno mismo? ¿Podría estimarse que dicha declaración estaría revelando la naturaleza ilícita de las acciones realizadas, adquiriendo entonces el derecho fundamental a no declararse culpable la consideración de causa de justificación que eximiría al sujeto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales?

Desde nuestro punto de vista la respuesta a ambas cuestiones ha de ser negativa. Y ello debido a que las declaraciones tributarias no presentan tal alcance, al no deberse consignar el origen ilícito de las operaciones realizadas sino, por el contrario, los rendimientos que de ellas puedan llegar a derivarse. A mayor abundamiento, de cara a poder excluir la existencia de delito fiscal sería suficiente con la declaración del acusado, con independencia del acierto o desacierto que llegara a producirse en el concepto dentro del cual se declaran.

Recuérdese además que, como ya se ha indicado, resulta compatible la concurrencia del decomiso de los bienes con la de la tributación. Es más, los bienes decomisados no revierten en ningún caso a favor de la Administración tributaria, de manera que no parece que pueda hablarse de la existencia de igualdad cuando se mantiene la subsistencia de la obligación tributaria<sup>79</sup>.

Recapitulando, con carácter general las ganancias patrimoniales obtenidas a resultas de la realización de ilícitos penales habrán de integrarse en el patrimonio de quien las obtiene, dada su consideración como un exponente de la existencia de capacidad económica sometida a grava-

<sup>79</sup> Tampoco parece, por otro lado, que sea función del decomiso proceder a igualar al delincuente (en tanto que contribuyente que no tributa) con la del contribuyente que sí tributa, al ser su función la del castigo y no la de proceder a reparar las responsabilidades civiles que puedan llegar a producirse.

men. Adicionalmente dichas ganancias, en numerosos supuestos, terminan transformándose de manera que finalmente no resulta posible diferenciar su origen. En todo caso se trata de unos beneficios que dan lugar al surgimiento de una capacidad económica, objeto imponible del IRPF.

Por otro lado, en tanto en cuanto se está admitiendo el decomiso de los efectos del delito, ¿no se está reconociendo la existencia de una ostentación y de una titularidad de los mismos? Desde nuestro punto de vista así es ya que, en otro caso, procedería la restitución de aquellos a su legítimo titular. Y no siempre los fondos que determinan la existencia de propiedad han sido adquiridos en contra del consentimiento de alguien (caso, por ejemplo, de un supuesto de prevaricación o de tráfico de influencias, en el que los fondos obtenidos por el condenado no puedan ser objeto de restitución a sus anteriores propietarios).

A mayor abundamiento, no siempre dentro del ámbito tributario se está a la titularidad jurídica para determinar la condición de sujeto pasivo de un tributo. En ocasiones resulta de aplicación el criterio referente a la titularidad económica, salvo prueba en contrario. Así sucede, por ejemplo, en relación con aquellos supuestos en los que se grava la titularidad de una cuenta corriente y los fondos que se encuentran depositados en la misma, pudiendo llegar a suceder que tales fondos no sean del titular de la empresa, a pesar de lo cual resulte gravado el titular del depósito.

Por lo demás parece lógico estimar que las ganancias patrimoniales resultantes de la realización de una actividad ilícita habrían de recibir un mejor trato que aquellas otras ganancias patrimoniales de origen indeterminado. Así, por ejemplo, si ante el eventual descubrimiento que pudiera llegar a tener lugar por parte de la Inspección tributaria de unos fondos ocultos se reconociese por su titular que dichos fondos no constituyen sino el resultado de un delito ya prescrito, en el supuesto de que se admitiese el criterio apuntado con anterioridad la Administración tributaria habría de abstenerse de seguir inspeccionando y comprobando, dando traslado de la causa a la jurisdicción penal. Y si en esta última se decidiese finalmente archivar el procedimiento la Hacienda Pública quedaría imposibilitada para la liquidación y recaudación de la deuda tributaria.

Ciertamente a la hora de defender una posición contraria a la tributación de estas ganancias patrimoniales derivadas de actos ilícitos podrá alegarse la imposibilidad de que el Estado se convierta en receptor o incluso en partícipe del delito del que procedan dichas ganancias ilícitas. Ahora bien, si se está reconociendo la legitimidad del Estado para poder acordar el decomiso de dichas ganancias, podría parecer igualmente razonable que decidiese recaudar por las mismas, dada la concurrencia del consabido deber genérico de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos<sup>80</sup>.

<sup>80</sup> A favor de la tributación de los actos ilícitos se han pronunciado, entre otros autores, TRILLO NAVARRO, J. F.: *Delitos económicos. La respuesta penal a los rendimientos de la delincuencia económica*, Dykinson, Madrid, 2008, pág. 108 y APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 57, afirmando este segundo autor que: «Estiman este conjunto de autores que la imposición directa de la tributación recae sobre el beneficio y no sobre el ejercicio de la actividad, no existiendo al efecto precepto alguno que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origina sea la legal». Por su parte, CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C.: «Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas?»,

¿Significa ello que, al desarrollarse esta labor recaudatoria, se está admitiendo la licitud de la actividad que hubiese generado la ganancia? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Simplemente se estaría reconociendo la obligación de tributar que deben asumir todos aquellos que ostenten beneficios. En otras palabras, no parece que la eventual moralidad o inmoralidad, así como la hipotética licitud o ilicitud de los hechos imponibles pueda llegar a incidir sobre el ejercicio de la potestad tributaria<sup>81</sup>.

En todo caso no creemos que la función perseguida a través del delito fiscal se alcance con el decomiso. Este último se proyectará sobre aquellas ganancias de aquel que hayan sido aprehendidas. En cambio el delito fiscal se proyecta sobre el conjunto de las ganancias obtenidas, se hallen o no presentes en el patrimonio del delincuente al tiempo de haber sido acordado el decomiso. De hecho la concurrencia de delito fiscal no se predica únicamente de aquella ganancia patrimonial directamente resultante de su comisión, sino sobre cualquiera de sus manifestaciones y de sus transformaciones.

---

en la obra colectiva *Derecho Penal Económico*, Centro de Documentación Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2003, pág. 267, precisa a este respecto que: «Los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación como delito contra la Hacienda Pública, pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador». En cambio un criterio contrario a la consideración de las actividades ilícitas como hecho imponible susceptible de quedar sujeto a tributación ha sido defendido, entre otros, por BACIGALUPO SAGESSE, S.: *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2002, pág. 24, para quien «Lo establecido por el artículo 31.1 de la Constitución de manera alguna está pensando en la capacidad contributiva del delincuente [...] Resulta grotesco pretender que, amparados bajo el principio de igualdad, se pretenda establecer que el constituyente estableció la igualdad de todos, ya sean delincuentes o no»; por su parte, SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.: «La tributación de actividades ilícitas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pág. 16, declaró en su día que: «Atendiendo al carácter ético del Estado, al permitirse la tributación de actividades ilícitas, el Estado se convierte en partícipe del delito cometido para obtener tales ganancias». Finalmente cabría aludir a la existencia de una tercera línea de interpretación intermedia al amparo de la cual, si bien se mantiene que no resulta posible aceptar la tributación directa de las ganancias ilícitas, sí que cabe reconocer la posibilidad de tributación de los beneficios indirectos obtenidos de dichas actividades; de esta opinión se muestra partidario, por ejemplo, CHOCLÁN MOTALVO, J. A.: «Problemas actuales del delito fiscal», *Derecho Penal Económico*, núm. 14, 2001, pág. 64, para quien «Si la actividad ilícita consiste en la entrega de mercancías o la prestación de servicios que, además, producen rendimientos, se podrá tributar por tales ganancias en razón de haberse realizado el hecho imponible del IVA [...] No obstante será necesario que se pueda establecer un nexo causal, bajo una perspectiva meramente naturalística; en el ámbito normativo se deberá aplicar la figura del comiso a la ganancia directa del delito, en tanto que la aportación de los sujetos de circunstancias posteriores que han permitido la generación de fondos de una manera regular impide imputar esa ganancia secundaria a la previa comisión del hecho punible».

<sup>81</sup> Así, por ejemplo, dado un supuesto de estafa en el que se hubiese cobrado el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al sujeto estafado la Administración tributaria no quedaría obligada a devolver dicho IVA ya que, a pesar de resultar ilícita la referida conducta, el negocio celebrado existió como tal, habiendo determinado el devengo del impuesto. A mayor abundamiento, únicamente de este modo podría entenderse la razón de ser de lo señalado en el artículo 13 de la LGT.