

EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA COMO DERECHO FUNDAMENTAL DEL CONTRIBUYENTE

D. Ramón Campos Ramírez
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Europea de Madrid

SUMARIO:

1.- CONSIDERACIONES PREVIAS	1
2.- EVOLUCIÓN DE LAS FIGURAS PROTECTORAS DEL INDIVIDUO EN EL ÁMBITO PUNITIVO	3
3.- FUENTES NORMATIVAS DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA	7
A) La Constitución española. Localización sistemática del derecho a la presunción de inocencia dentro de la misma	8
B) Tratados y Convenios Internacionales	8
C) La presunción de inocencia en la LRJPAC.	10
D) La presunción de buena fe del art. 33 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes como equivalente a la presunción de inocencia	11
4.- NATURALEZA JURÍDICA Y CONTENIDO DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA	12
A) La presunción de inocencia como derecho fundamental	13
B) La presunción de inocencia como presunción legal.....	15
C) Contenido de la presunción de inocencia.....	16
5.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA	19
A) Ámbito de aplicación desde la promulgación de la Constitución hasta la entrada en vigor de la LRJPAC.	19
B) Ámbito de aplicación de la presunción de inocencia, a partir de la entrada en vigor de la LRJPAC.	23
6.- ALGUNOS ASPECTOS DUDOSOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	24
7.- CONCLUSIONES	28
BIBLIOGRAFÍA	31

1.- CONSIDERACIONES PREVIAS

En el presente estudio se pretende tratar la presunción de inocencia como derecho fundamental de los contribuyentes.

Para ello, se tratarán algunos aspectos de la institución que normalmente viene siendo tratados por tratadistas del Derecho Procesal Penal, por otra parte se avanzará en la determinación de las particularidades que supone extender el ámbito de aplicación del derecho a la presunción de inocencia más allá de dicha sede.

No se trata de *reinventar* una construcción dogmática ya hecha sino de *depurar* la doctrina creada entorno dicha figura, dotando a la presunción de inocencia de autonomía suficiente que posibilite su aplicabilidad, no exclusivamente respecto de conductas subsumibles en el Derecho Penal, sino

respecto de otras situaciones, que fuera de dicho ámbito, también permiten el juego de la presunción de inocencia.

A la hora de hablar de la presunción de inocencia, es necesario hacer referencia a los principios generales del Derecho, que como el «*in dubio pro reo*» o "*favor rei*", conforman los antecedentes normativos de la figura; en éste sentido es interesante destacar la evolución que en los distintos momentos históricos han sufrido tales principios, en relación a su apreciación por los órganos jurisdiccionales, y el cambio radical que supuso la introducción de la presunción de inocencia en nuestra Norma Fundamental.

Por otro lado, también se ha producido una evolución en el ámbito de aplicación de dichas figuras protectoras del individuo, en un principio jugaban exclusivamente en el Derecho Penal, y en la actualidad tiene relevancia, sin lugar a dudas, en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador, aunque *con ciertos matices*¹, y en determinadas ocasiones también ha sido objeto de aplicación en el ámbito civil, e incluso predicable respecto de procesos, tanto administrativos como jurisdiccionales, y no necesariamente sancionadores, de los que pudiese derivar *un resultado sancionatorio o limitativo de derechos*.²

En orden a respetar una cierta sistemática, en la estructuración del presente estudio, plantearé en primer lugar la evolución de las figuras protectoras del individuo, lo que se justifica en el pensamiento

¹ Cfr. STC nº 18, de 8 de junio de 1981.

² La primera sentencia que recogió dicha argumentación en el plano constitucional, fue la nº 13 de 1 de abril de 1983, a partir de aquella ha sido reiterada en varias sentencias del Tribunal Supremo, y del Tribunal Constitucional, la más reciente: STC nº 367, de 13 de diciembre de 1993.

del autor de que escarbar en los antecedentes de las instituciones constituye un buen punto de partida que ayuda a entender mejor el papel que las mismas cumplen en la actualidad.

A continuación, una vez aparece la presunción de inocencia en nuestro Ordenamiento Jurídico, analizaremos cuales son sus fuentes normativas, y en qué consiste la figura, esto es , determinar su naturaleza jurídica, contenido y dimensiones sobre las que despliega sus efectos.

Pasaremos, posteriormente a la cuestión apuntada respecto el posible ámbito de aplicación de la institución, señalando su carácter de límite del poder Tributario.

En último lugar planteo algunos supuestos que en la esfera de aplicación de los tributos pueden suponer, en la práctica, contravención del derecho fundamental a la presunción de inocencia.

2.- EVOLUCIÓN DE LAS FIGURAS PROTECTORAS DEL INDIVIDUO EN EL ÁMBITO PUNITIVO

Ya en el Derecho Romano³ se decía que "en las causas penales debe seguirse la interpretación más benigna" a los intereses del reo. Tal criterio fue recogido por una ley de las Partidas⁴ en el sentido de que en la duda o falta de prueba, "más santa cosa es" absolver que condenar.

Tales consideraciones, si bien estaban presentes en el Antiguo Régimen, contrastaban con la realidad de un sistema inquisitivo basado en una gradación ternaria constituida por los conceptos inocencia-semiculabilidad-culpabilidad y sus correspondientes medios probatorios.

Durante los siglos XIII a XVIII el concepto de prueba legal o tasada⁵ alcanza su máximo fulgor, se trata de un sistema diseñado para condenar sólo con indicios de culpa, en el que era legítimo acudir al tormento para obtener la confesión del reo en caso en que éste no la prestase espontáneamente, y en el que los integrantes de los estamentos privilegiados quedaban amparados a través de una presunción protectora contra los indicios de culpabilidad (excepto en los supuestos de delitos de 'lesa majestad').

En tal sistema en que se da cabida al concepto de *semi-plena probatio* en virtud del cual el juez no podía imponer la pena legal ordinaria prevista para el delito, pero sí podía determinar una *pena extraordinaria* menor, moderada según el arbitrio del juez (la denominada pena arbitraria), parece

³ El Digesto incluye en el título XVII, del libro L, un epígrafe que reza: "*in poenalibus causis benignius interpretandum est.*" (D. 50, 17, 155)

⁴ P. VII, 31, 9, comienza su párrafo inicial: "*E aun dezimos que los Judgadores todauía deuen estar mas enparejados para quitar omes de pena, que para condenarlos, en los pleytos que claramente non pueden ser provados o que fueren dudosa, ca mas santa cosa es e más derecha quitar al ome de la pena que mereciere por yerro que ouiesse fecho, que darla al que non la mereciere ni ouiesse fecho alguna cosa por qué.*"

⁵ Para GÓMEZ ORBANEJA, E. y HERCE QUEMADA, V., el sistema de prueba tasada suponía que el propio ordenamiento jurídico recogiese en forma legal una serie de 'máximas de experiencia', con arreglo a las cuales los hechos valiesen como probados, con independencia del consentimiento del juzgador, una vez cumplidos ciertos requisitos o formas. Cfr. "Derecho Procesal Penal", 9ª ed., Madrid 1981.

difícil reconocer virtualidad a los textos arriba citados, que al no quedar formulados como verdaderos derechos, su único ámbito de acción quedaba limitado a la bondad del Juzgador.

Con la llegada de la Ilustración se acoge por la doctrina, sobre todo francesa e italiana⁶ una nueva filosofía que se traduce en desconfianza respecto del proceso penal inquisitivo, rechazo del arbitrio judicial, así como un cierto humanitarismo hacia la figura del reo.⁷

La primera manifestación de la presunción de inocencia en éste contexto se nos aparece en el artículo IX de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que comienza diciendo:

"Tout homme étant présumé innocent jusqu'au ce qu'il ait été déclaré coupable..."

La labor doctrinal posterior pone de manifiesto el contraste existente entre el Antiguo Régimen y el sistema acusatorio, sirva de muestra los famosos tres axiomas de PASTORET, formulados por el autor sólo un año después:

"Premier axiome: La condamnation des innocents est un plus grand mal que l'absolution des coupables.

Second axiome: Jusqu'au moment de la condamnation, le coupable est réputé innocent.

Troisième axiome: La preuve n'existe pas tant qu'elle n'est pas complète."⁸

Dicha tesis revela la diferencia existente entre la presunción de inocencia y la idea ético-teórica del principio "*favor rei*"; se manifiesta así la completa incompatibilidad entre la prueba incompleta - pena arbitraria con el principio de presunción de inocencia de la Declaración francesa.

En el caso español la presunción de inocencia no va a ser acogida por nuestro constitucionalismo, aunque sí fueron objeto de recepción otras garantías del individuo en el campo del Derecho Procesal.

El principio "*in dubio pro reo*" quedaba comprendido dentro del más genérico "*nulla poena sine crimine, nullum crimen sine culpa*" que respecto del sistema en que nos encontramos, con la promulgación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal el 14 de septiembre de 1882, cuyo artículo 741 recoge el principio de *libre apreciación de la prueba*, fue interpretado por la mejor doctrina como la

⁶ MONTESQUIEU, HALBY, BECCARÍA.

⁷ Cfr. 13. TOMÁS Y VALIENTE, F.: "*In dubio pro reo*", libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia.", en REDC, nº 20, Madrid pp. 1987,

⁸ PASTORET, M.: "Des lois pénales, I et II". París, 1790, vol. I, pp. 20-21.

exigencia de que la condena vaya precedida de la certidumbre de culpa, pues la duda en el ánimo del juzgador debe conducir a la absolución.

De éste modo el "*in dubio pro reo*" pasa de ser una recomendación hecha *humanitas causa* al juzgador, para convertirse en un principio jurisprudencial y doctrinalmente admitido.

Puede que su origen tenga lugar en el 'principio de desigualdad ante la ley penal' del Antiguo Régimen, en virtud del cual los individuos pertenecientes a los estamentos privilegiados se beneficiaban de una suerte de presunción protectora contra los indicios de culpa, como ya hemos visto, y fruto de la revisión del sistema en que se circunscribía el citado "principio" realizada por autores "ilustrados" influenciados, sin duda, de un humanitarismo que consideró justo eliminar tal prerrogativa, haciéndola extensiva a todos los ciudadanos.

Por otro lado tal evolución no operó de la mano de un verdadero Derecho a la presunción de inocencia, el cual en España no tuvo acogida ni por el constitucionalismo decimonónico, ni posterior, y mucho menos en la legislación ordinaria, aunque la Ley de Enjuiciamiento Criminal deja abierta la posibilidad de que la doctrina vincule el principio de libre apreciación de la prueba, con la necesidad de certidumbre de culpa para poder establecer condena.

La Constitución española en su artículo 24.2 reconoce el derecho a la presunción de inocencia. Tal presunción supone que la carga de la prueba corresponde a los acusadores, acompañando su acusación de probanza de los hechos en que tal acusación consiste⁹, de tal manera que si no concurren tales pruebas el juez o tribunal que conozca el proceso deberá determinar la inocencia del acusado.

No obstante, no debe confundirse el principio "*in dubio pro reo*" y el derecho constitucional a la presunción de inocencia¹⁰, y así ha sido advertido por la doctrina, el principio jurisprudencial "*in dubio pro reo*" pertenece al momento de la valoración o apreciación probatoria y se ha de aplicar cuando, habiendo prueba, exista una duda racional sobre la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo que se trate. Por otro lado, el derecho a la presunción de inocencia desenvuelve su eficacia cuando existe falta absoluta de pruebas o cuando las practicadas no reúnen las garantías procesales.¹¹

Es necesario dejar patentes las diferencias entre el principio "*in dubio pro reo*" y el derecho a la presunción de inocencia, porque no hemos de olvidar que aquél sigue cumpliendo un importante papel como fuente del Derecho, y sin perjuicio de su carácter informador del Ordenamiento Jurídico

⁹ Cfr. STC número 77, de 3 de octubre de 1983.

¹⁰ Cfr. STC número 44, de 20 de febrero de 1989.

¹¹ TOMÉ GARCÍA, J.A.; "Derecho procesal penal."; ed. Centro de Estudios Ramón Areces; obra colectiva dirigida por Andrés de la Oliva Santos; ob. cit. pp. 454.

(art. 1, aptdos. 1 y 4 CC), papel que no le ha sido negado al recogerse la presunción de inocencia en la Norma Fundamental.

Por otro lado la naturaleza jurídica del principio "*in dubio pro reo*" ha sido puesta de manifiesto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en multitud de ocasiones, valga por todas, la sentencia de 21 de mayo de 1979 (RAJ nº 2136), que en su Considerando Tercero reza:

"el principio invocado (*in dubio pro reo*) sólo es una orientación o norma moral de conducta y equidad dirigida a la conciencia del juzgador de instancia, sin vinculación alguna que pueda servir de base al recurso (de casación) interpuesto, porque dicho principio *pro reo* no constituye precepto formal sustantivo ni norma jurídica del mismo carácter."

Ya en el siglo XX la construcción dogmática del derecho a la presunción de inocencia, en el marco del constitucionalismo continental y más concretamente el italiano, de notoria influencia en la posterior recepción por parte de la Constitución española de referido derecho, planteó un acalorado enfrentamiento entre los representantes de las distintas escuelas penales.

A favor de la presunción de inocencia se alzaron argumentos como los de CARRARA, para el que la presunción de inocencia constituía el concepto fundamental entorno al cual se construye el proceso penal de corte liberal, en el que se mira fundamentalmente a establecer garantías para el imputado frente a la actuación punitiva estatal.

CARRARA parte de una concepción dualista del proceso penal en la que no sólo se debe tender a la protección de la ciudadanía frente a los malhechores, sino también a que se proteja al ciudadano frente la acción punitiva del Estado, evitando que el inocente sea castigado y que el culpable sea castigado más allá de lo justo. A estos dos fines les sirven dos partes separadas de la Ciencia Jurídica, por un lado la del Derecho Penal en que se parte del presupuesto de tener ante sí a un culpable y protege al sujeto estableciendo la justa medida de su culpabilidad; por otro lado, el Derecho Procesal Penal parte del presupuesto contrario, presupone la inocencia del ciudadano contra el cual la Justicia dirija sus sospechas y sus armas; las formas procesales aparecen como un límite a la actuación punitiva estatal.

En contra de dicha tesis autores como BETTIOL, FERRARI, MANZINI, VITALI o GUARNIERI, argüían, no sin cierto fundamento, que sostener la presunción de inocencia constituía en sí una contradicción: sostener la inocencia de un individuo procesado; en palabras de MANZINI "sólo en el momento en que recae la sentencia se sabrá si el individuo es inocente o culpable". BETTIOL, por su parte, en crítica directa a la conceptualización del "derecho a la presunción de inocencia" como "presunción", sostenía que había que hablar de "una espúrea presunción de culpabilidad en lugar de presunción de inocencia, porque estadísticamente el número de imputados culpables es mayor al de imputados inocentes o absueltos".

No comprendía BETTIOL que en el caso de la presunción de inocencia, no había que considerarla referida exclusivamente al conjunto de individuos procesados, se trata de un derecho predicable

respecto de todos los individuos, y la experiencia, o mera apreciación de la realidad nos lleva a poder afirmar que la mayoría de los ciudadanos son inocentes, por regla general, de la comisión de cualesquiera delitos.

Finalmente salió victoriosa la tesis sustentada por la Escuela Clásica, y la Constitución italiana¹² consagró en su artículo 27.1 el derecho a la presunción de inocencia:

“L'imputato non é considerato colpevole sino alla condanna definitiva.”

En resumen podemos decir que a pesar de la existencia de referencias en el Derecho antiguo respecto figuras protectoras del individuo, su valoración en los distintos momentos históricos ha sido mudable, pasando de ser meras indicaciones morales, hechas al juzgador, y con escasa trascendencia en el ámbito del Derecho, a constituirse en principios Generales del Derecho admitidos por la jurisprudencia, pero de eficacia limitada por cuanto su apreciación quedaba circunscrita a su eventual aplicación por el juez de instancia.

En la actualidad, como ha quedado patente en la Constitución, el derecho a la presunción de inocencia es de carácter fundamental, y en cuanto tal debe ser tutelado por todos los jueces y tribunales, aparte de beneficiarse de la protección extraordinaria reconocida a dichas categorías jurídicas.

Como ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal Constitucional, en la muy importante sentencia de la Sala 1ª, el 28 de julio de 1981¹³:

“Una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del Derecho que ha informado la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata.”

No obstante, en todo lo que en éste apartado se ha hecho referencia, es posible concluir que las figuras protectoras del individuo van dirigidas a limitar la actuación punitiva estatal, pero sólo en el ámbito penal, lo cual se explica por ser en dicha sede donde tales figuras ven su alumbramiento y razón de ser.

El marco de la Constitución española supone un avance en éste sentido, por lo que interesa, en primer lugar, examinar el Derecho positivo vigente en la materia.

3.- FUENTES NORMATIVAS DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

La fuentes normativas en las que se nos aparece recogido el derecho a la presunción de inocencia son la Constitución, Tratados Internacionales en materia de Derechos Fundamentales, y finalmente,

¹² La influencia italiana en la regulación por nuestra Constitución de la presunción de inocencia ha sido puesta de manifiesto por VÁZQUEZ SOTELO, J. L., cfr. "Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del Tribunal.", ed. BOSCH, 1984; y VEGAS TORRES, J., cfr. "Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal".

¹³ STC número 31, de 28 de julio de 1981, fundamento jurídico 2.

con rango de ley ordinaria, la actual del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC).

A) La Constitución española. Localización sistemática del derecho a la presunción de inocencia dentro de la misma

El derecho a la presunción de inocencia queda formulado por la Constitución en el artículo 24, apartado segundo. Reconoce la CE que "...todos tienen derecho (...) a la presunción de inocencia."

Las cuestiones derivadas de su formulación, en tales términos, serán tratadas en el apartado dedicado a la naturaleza jurídica de dicha norma, para cuyo enjuiciamiento será preciso tener presentes las disposiciones contenidas en los Tratados Internacionales que conforman nuestro Derecho Interno, por cuanto la misma Constitución en su artículo 10 apartado 2 declara que: "Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España."

Por lo que aquí respecta, simplemente adelantar, dada su sistemática en el Texto Fundamental, dentro del Título Primero, Capítulo Segundo, Sección Primera, que es un derecho que vincula a todos los poderes públicos (art. 53.1 CE) de una forma más intensa que la que reconoce el artículo 9.1 de la Constitución, y de la que la propia Norma ha establecido:

- a) Reserva de ley Orgánica para su regulación.
- b) Indisponibilidad por el legislador de su contenido esencial; si se vulnera tal limitación cabría recurso de inconstitucionalidad por los especialmente legitimados para ello.
- c) La tutela preferente y sumaria por parte de los jueces y tribunales en caso de violación¹⁴.
- d) Recurso de amparo.

B) Tratados y Convenios Internacionales

El artículo 96.1 CE dispone que "los tratados internacionales validamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno".

Dichos Tratados son los siguientes:

- 1) La Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH), al que el propio artículo 10.2 CE hace referencia, fue adoptada y proclamada por la 183ª Asamblea de la Organización de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948. En su artículo 11.1 se afirma que "toda persona

¹⁴ La Disposición Transitoria 2ª.2 de la LOTC establece que en tanto no sean desarrolladas las previsiones del artículo 53.2 de la Constitución para configurar el procedimiento judicial de protección de los derechos y libertades fundamentales se entenderá que la vía judicial previa a la interposición del recurso de amparo será la contencioso-administrativa ordinaria o la configurada en la Sección segunda de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, sobre protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, a cuyos efectos el ámbito de la misma se entiende extendido a todos los derechos y libertades a que se refiere el expresado artículo 53.2 de la Constitución.

tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad" conforme a la ley y en un juicio público "con todas las garantías para su defensa".

2) El Convenio para la Protección de Derechos Humanos y de las libertades Fundamentales (CEDH), hecho en Roma el 14 de noviembre de 1950, enmendado por los Protocolos Adicionales números 3 y 5 , de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente; fue ratificado por España el 4 de octubre de 1979 y publicado en el B.O.E. del día 10 del mismo mes y año, proclama en su artículo 6.2 que "toda persona acusada de infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada".

3) El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP); fue aprobado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, el 16 de diciembre de 1966, ratificado por España el 13 de abril de 1977 y publicado en el B.O.E. de 30 de abril del mismo año, cuyo artículo 14.2 reconoce el derecho de toda persona acusada de un delito "a que se presuma su inocencia mientras que no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley".

En virtud del reenvío realizado por el art. 10.2 CE, ya citado, es de destacar la relevancia que adquieren la resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en cuanto realiza una labor interpretadora de unas disposiciones que constituyen Derecho Interno, orientando así el sentido en que nuestros órganos jurisdiccionales han de aplicar dichas normas.

Respecto la jurisprudencia del TEDH aplicando la presunción de inocencia, es especialmente aleccionador el *affaire SALABIAKU*¹⁵; en éste caso se le imputaba al señor SALABIAKU un delito aduanero (art. 392.1 del Código Aduanero francés) en virtud del cual se considera delito la mera tenencia de mercancías prohibidas (se trata de 10 kg. de *cannabis* en yerba y semilla).

Se plantea si el hecho de constituir tal precepto una infracción objetiva o material y dictar la jurisdicción francesa una resolución de culpabilidad "légalement établie", no vaciaría de contenido a la presunción de inocencia; en éste sentido el TEDH se cuestiona si las palabras "légalement établie" no implicarían un reenvío incondicional al Derecho interno, impidiendo de éste modo que el TEDH entre en el fondo del asunto. Resuelve, sin embargo, en base al principio de "prééminence du droit", que dicho resultado (el reenvío incondicional) difícilmente podría conciliar con el objeto y la finalidad del artículo 6 , dirigido a proteger el derecho individual a un proceso justo, así como el "beneficio" (se

¹⁵ Arrêt "SALABIAKU", serie A, nº141-4. Otras sentencias importantes en materia de presunción de inocencia: Arrêts "Sunday Times" de 26 de abril de 1979, serie A nº30, y "Lutz" de 25 de agosto de 1987.

hace notar que la sentencia utiliza el término "bénéfice" y no "droit á", distinción importante que se destacará a la hora de hablar de la naturaleza jurídica) de la presunción de inocencia.

C) La presunción de inocencia en la LRJPAC.

La denominada LRJPAC regula dentro del Capítulo II del Título IX (Principios del procedimiento sancionador), en el artículo 137, bajo la rúbrica *Presunción de inocencia* diversos aspectos relativos a dicha institución, con relevancia respecto el procedimiento sancionador.

Antes de entrar en el estudio de dicho precepto no puedo dejar de plantearme si dicha regulación es una flagrante contravención del artículo 81.1 CE. En mi opinión el artículo 137 de la L. 30/92 entra directamente a desarrollar un derecho fundamental como es el de la presunción de inocencia, conculcando lo que la Constitución establece en materia de reserva de Ley Orgánica.

No obstante, dejando a un lado cuestiones de *lege ferenda* sobre si hubiera sido preferible dotar parcialmente a la Ley del carácter de Ley Orgánica, lo que por otro lado hubiera sido preferible en estrictos términos de buena técnica normativa, y pasando a estudiar el contenido de dicha norma, llamo la atención respecto su apartado primero que dice:

"Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario."

Y llamo la atención en la medida que el citado precepto desvincula la presunción de inocencia del concepto de "culpabilidad" en el sentido exclusivamente penal, introduciendo el más amplio de "responsabilidad administrativa". De tal forma que en los procedimientos administrativos sancionadores es preceptiva una actividad probatoria que deberá ejercerse por la parte acusadora, para poder enervar dicha presunción, y determinarse así la responsabilidad administrativa. La introducción del concepto de "responsabilidad administrativa" supone una novedad que facilita el ejercicio de dotar de autonomía a una figura que no es de exclusiva aplicación en el ámbito penal.

Tras la LRJPAC de 1992 se planteó (del mismo modo, aunque con matices, que ocurría entre la LGT y la LPA) si la regulación de los aspectos formales o procedimentales así como la regulación que de diferentes derechos (como el visto de presunción de inocencia) que en ella se contenían, eran directamente aplicables al ámbito tributario o no.

En este sentido, la polémica Disposición Adicional 5ª de la LRJPAC se decantaba por la especialidad de la normativa tributaria al afirmar:

"Procedimientos administrativos en materia tributaria. 1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación,

comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.

2. La revisión de los actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”.

En la práctica, la Administración Tributaria ha venido manteniendo, en la mayoría de los casos, las especialidades procedimentales de la gestión tributaria respecto de la LRJPAC¹⁶.

No obstante, y sin perjuicio de la aplicación subsidiaria *ex. Art.* 9.2 LGT de la LRJPAC a la gestión de los tributos, pronto se observó que la mencionada Disposición Adicional 5ª, no cubría todos los procedimientos, especialmente el sancionador, por lo que la jurisprudencia y la doctrina empezaron a afirmar la existencia de una serie de principios (los de la potestad sancionadora, entre los que se encuentra el de presunción de inocencia) que por entenderlos directamente derivados de la CE, también se aplicaban a la gestión tributaria.

D) La presunción de buena fe del art. 33 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes como equivalente a la presunción de inocencia

Estas circunstancias, junto con otras que fueron determinantes (oportunidad política, la necesidad de concretar de un nuevo marco para las relaciones entre el fisco y el contribuyente, etc.) pero cuyo tratamiento desbordaría el ámbito del presente trabajo, obligaban a determinar con exactitud el alcance de los derechos reconocidos a todos los ciudadanos en la LRJPAC en el terreno tributario “y seguir precisando las especialidades, si el legislador deseaba tenerlas, de los procedimientos tributarios respecto del procedimiento administrativo general (...). Tal papel le ha tocado jugar a la ley 1/1998”¹⁷.

Aunque la Constitución de 1978 tenía una aplicabilidad directa y los derechos reconocidos a los ciudadanos resultaban directamente aplicables ha de reconocerse que la adaptación del ordenamiento tributario, a sus principios tardó en producirse.

Este desfase vino a ser cubierto por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC).

Todo lo expuesto, no debe conducir al error de creer en la existencia de un *status* o *condición* de contribuyente diferente a la de cualquier otro ciudadano, por lo que es preciso evitar el denominar a la LDGC como *Estatuto del Contribuyente* (denominación de amplia difusión y predicamento en los momentos de preparación e incluso elaboración del referido texto normativo), por el contrario, “ser «contribuyente» es una situación procedimental, con sus garantías propias, frente a una

¹⁶ En este sentido se expresan CARBAJO VASCO, D., PRATS MÁÑEZ, F.: *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, ed. Praxis, 1998, Barcelona, p. 83.

¹⁷ Cfr. CARBAJO VASCO, D., PRATS MÁÑEZ, F.: *Todo sobre...*, ob. Cit., p. 84.

Administración especializada: la Tributaria, sometida como todas a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE)¹⁸.

La LDGC regula en el Capítulo VII, artículos 33, 34 y 35, los derechos y garantías en el procedimiento sancionador, entre los que se encuentran algunas de las modificaciones sustanciales que la LDGC ha introducido en el régimen anteriormente vigente.

Entre otros aspectos se recoge la presunción de buena fe de en la actuación de los contribuyentes, y se declara, en la línea de los criterios derivados de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, que corresponde a la Administración Tributaria la prueba de la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

El principio de presunción de buena fe se recoge en el artículo 33 de la LDGC.

Según establece el apartado primero del art. 33 LDGC:

“La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe”.

Conforme señalan CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ, en el ámbito del procedimiento sancionador, el principio de buena fe es equivalente a la presunción de inocencia enunciada en el art. 24.2 CE e incorporada al ámbito sancionador administrativo por el art. 131.1 LRJPAC¹⁹.

En el ámbito tributario, el principio de la buena fe presumida de los contribuyentes implica la eliminación para estos de la carga que supone la prueba de que en su obrar ante la Administración Tributaria han actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, haciéndose recaer dicha carga sobre la Administración, quien deberá probar que en la conducta del contribuyente ha concurrido dolo o culpa aunque sea leve.

4.- NATURALEZA JURÍDICA Y CONTENIDO DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Vistas las disposiciones que en materia de presunción de inocencia rigen en nuestro derecho interno y antes de pasar a analizar el ámbito de aplicación que debe reconocérsele al derecho a la presunción de inocencia, es premisa fundamental despejar ciertas dudas respecto algo tan esencial como su naturaleza jurídica. Ésta labor ha pasado desapercibida en las obras que tratan la presente institución, de las que hay que decir que si bien han entrado a analizar su caracterización como "presunción", dejando tal aspecto prácticamente cerrado, pocos han sido los autores que se han centrado en el problema de su consideración como verdadero derecho subjetivo, quizá debido a la escasa trascendencia práctica de dicha disquisición, al ser reiterada la jurisprudencia, incluso constitucional, que otorga a la figura tal calificación. No obstante importa traer a colación la cuestión de su calificación jurídica por cuanto en la jurisprudencia del TEDH, relevante a efectos internos en virtud del reenvío

¹⁸ *Ibidem*, p. 94

¹⁹ *Ibidem*, p. 219

establecido en el art. 10.2 CE, adopta una postura distinta a la española a la hora de calificar a la presunción de inocencia.

Trataremos, separadamente, primero su conceptualización como derecho fundamental, para pasar después al examen de la figura como presunción legal.

A) La presunción de inocencia como derecho fundamental

El derecho a la presunción de inocencia se encuentra recogido dentro de la Sección Primera, Capítulo segundo del Título primero, dedicada a los derechos fundamentales y a las libertades públicas. Como se ha dicho, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene declarando, ya desde la sentencia número 31 de 28 de julio de 1981, que se trata de un derecho fundamental, en congruencia con lo que la propia Constitución reconoce en su art. 24.2 al decir que "todos tienen derecho... a la presunción de inocencia"; sin embargo los problemas aparecen a la hora de reconocer que nos encontramos ante un derecho fundamental de carácter subjetivo.

En éste sentido DE LA OLIVA²⁰ niega tal consideración al referirse a la presunción de inocencia, porque piensa que "el denominado "derecho a la presunción de inocencia" muy difícilmente puede entenderse como un verdadero derecho subjetivo", el argumento que ofrece en apoyo de tal afirmación es que "carece de un contenido determinado con el cual se satisfaga", en opinión del autor se trataría más bien de "un *haz de imperativos jurídicos* cuya infracción genera en los sujetos perjudicados acciones para su tutela judicial (recursos ordinarios y extraordinarios) y constitucional (recurso de amparo)".

No se le puede negar la razón a DE LA OLIVA cuando dice que la presunción de inocencia adolece de un contenido determinado, como derecho subjetivo, con el cual se satisfaga, pero sólo si consideramos tal contenido el que tradicionalmente se debe encontrar en los derechos subjetivos, si nos atenemos a la construcción que de dicho concepto ha sido realizado por la doctrina iusprivatista; esto es en atención al concepto de derecho subjetivo como expresión del *acto facultativo* (*facultas agendi*) del individuo, en virtud del cual se manifiesta el derecho.

En tal caso no nos encontraríamos en presencia de un derecho subjetivo, puesto que es innegable que la presunción de inocencia no puede manifestarse a través de acto facultativo alguno.

Sin embargo, llegados a éste punto, es preciso realizar una serie de matizaciones:

1º) Estamos analizando la presunción de inocencia en base a un concepto de "derecho subjetivo" dirigido a cumplir determinadas finalidades que le imponen precisión y rigor conceptuales; es decir, el concepto que se toma de "derecho subjetivo" es el construido por la dogmática iusprivatista, más concretamente el amparado bajo la denominada "teoría de la voluntad", de SAVIGNY, en el sentido de entender "derecho subjetivo" como aquella situación del sujeto de Derecho, en la cual y virtud de

²⁰ Cfr. DE LA OLIVA SANTOS, A., "Derecho Procesal Penal", AA.VV. ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Colección Ceura, Madrid 1993, pp.67.

la cual una conducta del mismo (*facultas agendi*) significa una participación en el proceso creador del Derecho, porque la imposición de deberes jurídicos, y la creación de situaciones jurídicas nuevas en beneficio propio o de tercero, se halla a su disposición.²¹

2º) Fuera de dicha concepción de "derecho subjetivo", LEGAZ Y LACAMBRA afirma que "la idea de derecho subjetivo está vinculada a la de "derechos fundamentales de la persona" y es una forma de negar a la persona negar el derecho subjetivo", con ello está haciendo referencia a un concepto de "derecho subjetivo" en su sentido más primario, compatible por ello con una mayor amplitud, riqueza e incluso, si se quiere, imprecisión de su contenido y entornos; LEGAZ Y LACAMBRA construye un concepto de "derecho subjetivo" partiendo de la noción de "personalidad", en virtud de la cual los "derechos subjetivos" son derechos de la "personalidad" por cuanto se trata de atributos que la corresponden por su misma naturaleza y están enraizados en la propia condición del ser humano.

Dicha teoría se contraponen a la teoría de "derecho subjetivo" como "pretensión", aunque reconoce que la forma típica y rigurosa del "derecho subjetivo" es la *pretensión*, esto es, la posibilidad de que un acto del sujeto de Derecho sea precisamente la causa directa de que el orden jurídico se vuelva contra otro sujeto, haciéndole sufrir las sanciones o consecuencias desfavorables de la infracción de un deber, cuyo contenido ha podido ser fijado, ya por las normas de Derecho, ya por la misma voluntad de los sujetos de la relación jurídica.²² Tal sería la doctrina de KELSEN, entendiendo el "derecho subjetivo" como *facultad*.

3º) Por otro lado GARCÍA DE ENTERRÍA²³ profundiza en la idea de los denominados "derechos impugnatorios", y desde un punto de vista positivista, bien podría servir como doctrina conciliadora de la "teoría de la personalidad" y la "teoría de la facultad". Tales derechos impugnatorios constituirían un *tertium genus* de "derechos subjetivos", que sin ser verdaderamente tales (en puridad positivista), ante eventuales violaciones de los mismos, surgiría una *facultad* respecto el sujeto de Derecho para poder impugnar tales violaciones, entiende el autor como "derechos reaccionales o impugnatorios", aquellos que se originan como consecuencia de una actividad administrativa ilegal que perturba la esfera vital de intereses del ciudadano, y en consecuencia de la cual, "el Ordenamiento, en servicio del más profundo sentido de la legalidad en el Estado de Derecho, como garantía de la libertad, le apodera con un derecho subjetivo dirigido a la eliminación de esta actuación ilegal y al restablecimiento de la integridad de sus intereses". Tal parece la postura que acoge DE LA OLIVA respecto la presunción de inocencia, y que por otro lado no vulnera su carácter de fundamental.

En resumen, el derecho a la presunción de inocencia puede ser entendido como un derecho subjetivo fundamental si nos atenemos a un concepto de "derecho subjetivo" en un sentido lato, si bien dicha

²¹ Cfr. ALBADALEJO, M., "Derecho Civil, I, Introducción y Parte General, vol. 2º", ed BOSCH, 10ª ed, Barcelona 1989, pp.13; LEGAZ Y LACAMBRA, L., "Filosofía del Derecho", 5ª ed, BOSCH, Barcelona 1979, pp.731-732.

²² Cfr. LEGAZ Y LACAMBRA, ob. cit. pp.731-738.

²³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; "Sobre los derechos públicos subjetivos"; en R.E.D.A., Nº6.

conceptualización nos situaría en un plano metafísico y que poco podría aportar a la determinación de su contenido. Se nos ofrece, en un plano positivista, una nueva categoría, la de "Derechos impugnatorios"; desde la propia estructura interna del derecho a la presunción de inocencia, tal calificación: "derecho impugnatorio de carácter fundamental", nos acerca más, si nos atenemos a la realidad, al mecanismo de acción por el que se manifiesta la presente institución.

En el entorno comunitario la calificación que se ha hecho de la presunción de inocencia contrasta con la que se ha venido dando en España.

En efecto, de la jurisprudencia emanada por el TEDH²⁴ se deduce que el tratamiento que se otorga a la figura, como principio informador del *ius puniendi* del Estado, implica una mayor congruencia con la formulación que de la institución realiza el art. 6.2 del CEDH: "Toda persona acusada de infracción se presume (no "tiene derecho a ser presumida") inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada."

Dentro de éste ámbito no se puede hablar de rigidez en cuanto a su conceptualización; existe un Informe de la Comisión de 8 de julio de 1987, que incluye un voto particular del sr. TENEKIDES, avalando la postura adoptada por el Derecho español. Señala, el comisionado, que al decir la Comisión en su informe que el artículo 6 del CEDH establece garantías procesales, como obligaciones impuestas al Estado, de limitado alcance, y no "derechos" en el sentido estricto de la palabra, de los que fuera titular el individuo, se estaría oponiendo al artículo 1 del Convenio que establece: "Las Altas Partes contratantes reconocen a toda persona dependiente de su jurisdicción los *derechos* y libertades definidos en el Título 1 de éste Convenio."

B) La presunción de inocencia como presunción legal

La expresión "presunción de inocencia" no puede ser tomada por lo que en términos técnico-jurídicos se entiende por "presunción".

Dicha aseveración ya fue puesta de manifiesto, en la fase de construcción dogmática de la figura, en Italia, por BETTIOL²⁵: "Ante todo, no se trata de una auténtica presunción, sino de una verdad interina o provisoria, que el juez debe admitir en cuanto no esté convencido de la verdad de lo contrario."

La problemática se acentúa por cuanto la jurisprudencia a la hora de referirse a la presunción de inocencia habla de "presunción legal"²⁶, la propia sentencia del TC de 28 de julio de 1981 la define expresamente como "presunción iuris tantum"; VÁZQUEZ SOTELO opina al respecto que de la doctrina jurisprudencial "se deduce que el derecho a la presunción de inocencia se toma y funciona en el

²⁴ Vid. arrêt SALABIAKU, serie A, nº141-4; en la que se emplea el término "bénéfice" para referirse a la presunción de inocencia.

²⁵ BETTIOL, "Sulle presunzioni nel diritto processuale penale", Scritti Giuridici, Italia, t. II.

²⁶ Cfr STC de 28 de julio de 1981; STS, sala 2ª, de 27 de diciembre de 1982...etc.

proceso como si fuera una presunción de Derecho y *ius tantum*, lo que es cosa muy distinta a que estemos ante una auténtica presunción."

La justificación que ofrece la doctrina al hecho de que en textos normativos se emplee la expresión "presunción", al tratar ésta materia, es que ello responde a su utilización en sentido vulgar, esto es, con alcance de "considerar" o "tratar" a alguien como inocente.

Toda la problemática que surge entorno el presente elemento se agrava por ser justamente la materia de las presunciones una de las consideradas por la doctrina como "conflictivas", en palabras de VÁZQUEZ SOTELO "todo lo relativo a las normas de presunción, a las pruebas por presunciones, a los indicios, y a sus diversas categorías o clases es controvertido".

Sin ánimo de realizar un excursus respecto la materia presuntiva, sí es necesario tener presente que la estructura de las presunciones (algo sobre lo que sí parece estar de acuerdo la doctrina) responde a dos elementos, que vendrían a su vez unidos por un juicio de probabilidad cualificada (*id quod plerumque accidit*):

- 1- El hecho indicio o base (hecho conocido).
- 2- El hecho inducido o presumido.
- 3- El nexo lógico, o juicio de probabilidad cualificada.²⁷

Tales elementos no se dan en la denominada "presunción de inocencia", en la que inexiste un hecho base o indiciario sobre el que construir la presunción.

VÁZQUEZ SOTELO propone encuadrar la figura dentro de las denominadas *verdades interinas*. Dichas figuras también tendrían carácter probatorio, pero a diferencia de las presunciones, éstas no necesitarían partir de un hecho base probado o acreditado, sino que se aceptan sin más en cumplimiento de un mandato legal. Las verdades interinas pueden diferenciarse de las ficciones, aunque en ello no sea unánime toda la doctrina, por el hecho de que las ficciones no se saquen de la realidad, las ficciones pueden crear su propio Derecho a partir de proposiciones que no concuerdan con la realidad y a pesar de constar dicha irrealidad, lo cual no ocurre con las denominadas verdades interinas.

C) Contenido de la presunción de inocencia

Una vez vistas las particularidades del "derecho a la presunción de inocencia" como verdadero derecho, que en resumen podrían sintetizarse en la inexistencia de un contenido determinado

²⁷ Sobre la necesidad de tales elementos en toda presunción, cfr. ROZAS VALDÉS, J.A., "El Derecho Tributario ante el fraude Ley", en RDF y HP, nº 233, 1993.

"disponible" por el titular, en teoría, del "derecho", ello no supone, en consecuencia, inexistencia de los eventuales efectos que pueda desplegar la referida institución.

Tales efectos tendrían virtualidad con independencia de la voluntad del individuo y así ha sido reconocido por la doctrina del Tribunal Constitucional.

La presunción de inocencia se inserta en la temática de la prueba, en particular, de la carga de la prueba, que es donde se hace operativa.

La sentencia del Tribunal Constitucional, número 77 de 3 de octubre de 1983, ha declarado que tal *presunción* supone que "la carga probatoria corresponde a los acusadores y toda acusación debe ir acompañada de probanza de los hechos en que consiste"; el TC se ha pronunciado, sobre éste respecto, de una forma bastante constante, ya desde su primera sentencia en la materia, la número 31 de 28 de julio de 1981.

Al hilo de su copiosa jurisprudencia se puede deducir el contenido de la presunción de inocencia:

1º) Como ya ha sido dicho: La carga probatoria sobre los hechos constitutivos de la pretensión sancionadora, corresponde a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio diabolica*. (STC 31/1981, fundamento jurídico 2).

2º) La prueba producida ha de entenderse de cargo (STC 31/1981, fundamento jurídico 3), es decir que los hechos cuya certeza resulte de la prueba practicada acrediten la culpabilidad del acusado (STC 174/1985, fundamento jurídico 2). Ésto ha de ponerse en conexión con el tema de la motivación de las resoluciones jurisdiccionales, es decir, entre la percepción física de las pruebas y la afirmación de la existencia de los hechos existe un espacio que debe ser llenado por la actividad intelectual del juez, que se ve obligado a razonar y expresar su actividad deductiva (STC 175/1985, fundamento jurídico 5).

3º) La prueba ha de haberse practicado en el juicio oral (STC 31/1981, fundamento jurídico 3) bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad (STC 101/1985, fundamentos jurídicos 6 y 7; STC 31/1981, fundamento jurídico 2), con excepción de la prueba preconstituida y anticipada, y claro está, siempre que quede debidamente garantizado el derecho a la defensa o la posibilidad de contradicción.

4º) Lo anterior significa que los medios probatorios traídos al proceso no pueden hacerse valer ni pueden ser admitidos por el juzgador, si se han obtenido violentando derechos o libertades fundamentales (STC 107/1985, fundamento jurídico 2).

Resumiendo los aspectos anteriormente señalados, la sentencia del Tribunal Constitucional número 76, de 26 de abril de 1990, declaró que "el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a

probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio." [Fundamento jurídico 8, B)].

Por otro lado, el artículo 137.1 de la L 30/92, permite que a través de la prueba se enerve la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa, en los procedimientos sancionatorios. ¿Supone ésto el que la presunción de inocencia pueda verse destruida sin intervención del órgano jurisdiccional?, ¿la culpabilidad en dicho procedimiento declarada, sería una culpabilidad "legalmente establecida" según el artículo 6.2 del CEDH?

Para resolver dichas cuestiones es preciso partir del hecho innegable de que la administración en el ejercicio de sus facultades jurisdiccentes limitadas, puede determinar la culpabilidad de unos hechos y establecer las sanciones pertinentes, en tal sentido la culpabilidad sí estaría "legalmente establecida" si para su concreción se ha respetado el contenido del derecho a la presunción de inocencia, y aun así, tal es la fortaleza de éste derecho, el individuo podría solicitar, tras el procedimiento sancionador en la vía administrativa previa, la revisión en la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, del acto por el que se resuelve su "culpabilidad", y mientras, seguir siendo considerado presunto inocente.

Ésto es posible por dos causas fundamentales: Primera. Que el mismo Tribunal Constitucional sólo concibe la prueba destructora de la presunción de inocencia como aquella practicada en el juicio oral bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad. Y segunda, al considerarse la presunción de inocencia en su vertiente de "regla de tratamiento del imputado" (en el proceso penal, o en el procedimiento sancionador), que proscribía que pueda ser tenido por culpable, en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada. Éste último extremo fue reconocido por la sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de septiembre de 1986, y es la dimensión que se alega a la hora de minar la cuestión de la ejecución de las sanciones antes de haber sido declaradas firmes o confirmadas en la vía judicial.

Lo hasta ahora dicho respecto el contenido del derecho a la presunción de inocencia puede sintetizarse de la siguiente manera:

Respecto las dimensiones en que opera, aparte de su obvia proyección como límite de la potestad legislativa y como criterio condicionador de las interpretaciones de las normas vigentes, hay que distinguir, por un lado, entre el ámbito procesal, en el que la presunción de inocencia se manifiesta en la doble vertiente de los hechos y la culpabilidad²⁸, y por el otro, como regla del tratamiento del

²⁸ En palabras de la sentencia del Tribunal Constitucional nº76, de 26 de abril de 1990, en su fundamento jurídico 8 B): "toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre éstos mismos hechos".

imputado, conforme a la cual se parte de la idea de que el inculpado es inocente, y por tanto, se han de reducir al mínimo las medidas restrictivas de sus derechos durante el proceso.

Respecto su contenido, éste ha sido fijado con mayor precisión respecto del ámbito del derecho penal, y comporta las cuatro siguientes exigencias: "1ª, la carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio diabolica* de los hechos negativos; 2ª, sólo puede entenderse como prueba la practicada bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad; 3ª, de dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba preconstituída y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción, y 4ª, la valoración de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración."²⁹

5.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Al inicio del presente estudio hemos hecho referencia a una eventual autonomía de la presunción de inocencia. Con ello hemos querido poner de manifiesto el hecho de que la presente institución no es de exclusiva aplicación a los procesos penales, la medida de la *autonomía* de la presente figura viene determinada por la mayor o menor extensión de su ámbito de aplicación.

Hay que distinguir dos momentos respecto la extensión que la jurisprudencia³⁰ ha hecho del ámbito de aplicación de la presunción de inocencia: un primer momento, desde la promulgación de la Constitución hasta la entrada en vigor de la LRJPA, caracterizado por lo contradictorio de sus pronunciamientos en la materia; y un segundo momento, tras la entrada en vigor de la LRJPAC, hasta la fecha.

A) Ámbito de aplicación desde la promulgación de la Constitución hasta la entrada en vigor de la LRJPAC.

1. La extensión al ámbito Administrativo Sancionador de la presunción de inocencia ya fue apuntada por la sentencia del Tribunal Constitucional número 18, de 8 de junio de 1981, cuyo fundamento jurídico 2º (5º párrafo) rezaba: "(...)ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hasta el punto de que un mismo

²⁹ STC nº 76, de 26 de abril de 1990. FJ. nº 8 B).

³⁰ Nos referimos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y del Tribunal Supremo.

bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3".

Sobre cuales son tales matices nos ilustra muy poco la referida sentencia, que añade en el siguiente párrafo: "las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la CE en materia de procedimiento, han de ser aplicables en materia sancionadora de la administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base de ese precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la CE. No se trata de aplicación literal dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional."

La aplicación del derecho a la presunción de inocencia en el Derecho Administrativo sancionador se fundamenta en la elaboración, ya con anterioridad a la Constitución, de la teoría del ilícito como *supraconcepto* comprensivo tanto del ilícito penal como del administrativo, y sobre esta base, dado que el derecho penal había ofrecido un importante desarrollo doctrinal y legal antes que se formase una doctrina relativa a la potestad sancionadora de la administración, se fueron aplicando a esta unos principios esenciales contruídos con fundamento en los criterios jurídico penales³¹.

2. No obstante, la jurisprudencia temprana del Tribunal Constitucional en materia de ámbito de aplicación de la presunción de inocencia entraña ciertas contradicciones.

Me refiero a la ya citada sentencia del Tribunal Constitucional, número 13, de 1 de abril de 1982, por cuanto supone una *hiperextensión* de la presunción de inocencia, más allá de supuestos exclusivamente sancionadores, o mejor dicho, sancionadores en sentido estricto, en dicha sentencia se leía: "El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de figuras presuntamente delictivas, sino que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos."

Dicho pronunciamiento trae causa en un recurso de amparo interpuesto al haber sido apreciada por el juez de instancia una tacha de homosexualidad en un proceso de separación, que no había sido debidamente acreditada, de lo que derivaba para el recurrente un resultado limitativo de sus

³¹ Sentencia del Tribunal Supremo, sala 3ª, sección 1ª, de 3 de julio de 1990.

derechos, al entrañar la pérdida de su potestad de guarda y custodia respecto los hijos menores de la pareja.

Sin embargo tal pronunciamiento en términos generales supuso la utilización del mismo argumento en multitud de ocasiones³², a pesar de ello, dicha utilización no ha ido dirigida la totalidad de las veces a poner de manifiesto el carácter hiperextendido del ámbito de aplicación de la presunción de inocencia, sino que era utilizado para significar la virtual aplicación del derecho a la presunción de inocencia en el marco del Derecho Administrativo Sancionador, de la misma manera que se podía haber acudido a otro argumento, que como el del fundamento jurídico 5º de la sentencia del Tribunal Constitucional número 18 de 8 de junio de 1981, eran frecuentemente repetidos por la jurisprudencia, tanto del Tribunal Constitucional como de los órganos jurisdiccionales ordinarios.

La sentencia de 1 de abril de 1982 supuso el mayor grado de autonomía de la presunción de inocencia, lo cual fue destacado por la doctrina. Por lo que al Derecho Tributario respecta autores como GONZÁLEZ PÉREZ, y LOZANO SERRANO³³ han abordado el tema desde una perspectiva distinta, el primero relacionando la presunción de inocencia con principios como el de la dignidad de la persona o el de la buena fe, el segundo, llamando la atención respecto su aplicación en el procedimiento inspector; por su interés reproduzco los argumentos que dichos autores emplean en sendos artículos.

Para GONZÁLEZ PÉREZ, el derecho a la presunción de inocencia "es una manifestación del principio más amplio y rígido que está integrado en el respeto debido a la dignidad de la persona humana, que se concreta en el principio de que el ciudadano actúa siempre de buena fe. El Tribunal Constitucional, en la sentencia 13/82 de 1 de abril, no duda en extender la aplicación de este derecho a la presunción de inocencia fuera del ámbito sancionador administrativo y lo aplica a todo tipo de actuación judicial o administrativa que incida en derechos o intereses legítimos. Esto traducido al ámbito tributario quiere decir que la declaración del contribuyente se hace de buena fe y esta investida por la presunción de su veracidad, planteamiento que no se respeta en los artículos 48 y 47.2 de la L.G.T. que establecen la competencia de la Administración para fijar las bases en el Régimen de Estimación Directa, sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados y de los datos consignados en

³² STS de 26 de mayo de 1983, ponente Tuero Bertrand; Audiencia Territorial de Bilbao de 22 de julio de 1983, ponente Menéndez Pérez; STC de 8 de marzo de 1985, ponente Latorre Segura; STS de 26 de julio de 1985, ponente Albácar López; STS de 2 de diciembre de 1985, ponente, Tuero Bertrand; STS de 19 de diciembre de 1986, ponente Español de la Plana; Tribunal Superior de Justicia de Baleares 17 de julio de 1991, ponente Algora Hernando; Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 28 de febrero de 1992, ponente Berlanga Ribelles, etc.

³³ GONZÁLEZ PÉREZ, J.; "La constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria", en Gaceta Fiscal, nº 25, Madrid 1985; y LOZANO SERRANO, C.; "La actividad inspectora y los principios constitucionales", en La Ley, IMPUESTOS I, Madrid 1990.

libros y registros, pero que estas bases podrán enervarse por el contribuyente mediante las pruebas correspondientes (art. 47.2) con lo cual se ha invertido la carga de la prueba.”

La sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de abril de 1982 ofrece también, según LOZANO SERRANO, argumentos de peso para predicar la presunción de inocencia respecto del procedimiento inspector:

“La presunción de inocencia es también un Derecho Fundamental que puede tener relevancia en la actuación inspectora. Obviamente no se está en nuestro caso ante un procedimiento acusador, pero conforme ha declarado el Tribunal Constitucional en sentencia 13/82, de 1 de abril, este Derecho también resulta aplicable en procedimientos administrativos basados en conductas del sujeto que supongan sanción o limitación de sus derechos, y aunque ello no es exactamente identificable con el procedimiento inspector, sí debe tenerse presente en éste que la presunción de inocencia -como dice la STC de 3 de octubre de 1983- impone la carga de la prueba a quien acusa, siendo obvio que si la inspección no está de acuerdo con la actuación del sujeto, le está imputando unos hechos que darán lugar en su día a una sanción administrativa, lo que sí convierte en plenamente aplicable el principio que se viene comentando, y si la jurisprudencia ya ha tenido ocasión de proclamar que las presunciones legales no son bastante para estimar la existencia de delito fiscal, no sería extraño que se extendiera dicha posibilidad a las infracciones del orden administrativo, obligando a la inspección a un mayor celo por cumplir el principio general de la L.G.T. que impone la carga de la prueba a quien afirma los hechos.”

Ambos autores se apoyan en la extensión del ámbito de aplicación de la presunción de inocencia hecha por la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de abril de 1982 para ocuparse de diferentes aspectos que tienen relevancia desde el punto de vista de la presunción de inocencia, GONZÁLEZ PÉREZ destaca la contravención que de dicho derecho se hace en la regulación por la L.G.T. del Régimen de Estimación Directa (arts. 47 y 48), LOZANO SERRANO destaca la importancia de la apreciación del derecho a la presunción de inocencia en la consideración por el Derecho Administrativo Sancionador, de presunciones legales, que en sede de Derecho Penal, han sido repudiadas por la jurisprudencia³⁴, en aras a determinar en función de las mismas la culpabilidad del individuo. Tanto éstos como otros aspectos, serán desarrollados en el epígrafe dedicado a estudiar algunos aspectos dudosos que se plantean en el Derecho Tributario, respecto la presunción de inocencia, con lo que, por lo que aquí respecta, no abundaremos más en su comentario, destacando simplemente la

³⁴ Cfr. Auto de 16 de diciembre de 1988 del juzgado de instrucción nº 28 de Madrid; STS de 26 de diciembre de 1988, y de 4 de abril de 1992.

importancia de la tan nombrada sentencia, así como la congruencia con los fundamentos últimos del derecho a la presunción de inocencia.

B) Ámbito de aplicación de la presunción de inocencia, a partir de la entrada en vigor de la LRJPAC.

1.- La Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC establece en su apartado primero que "los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley"; ello implica que en la materia que nos ocupa, la presunción de inocencia, las disposiciones a que dicha Ley hace referencia, sean directamente aplicables:

1º- Debido a que la normativa específica, es decir la Tributaria, en materia sancionadora, no haga ninguna referencia al Derecho a la presunción de inocencia directamente. El preámbulo del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, establece en su párrafo segundo que "las garantías que deben rodear la imposición de sanciones por la Administración, evitando la discrecionalidad y asegurando la igualdad de los ciudadanos ante la norma, son imprescindibles igualmente en el campo tributario".

2º- Si bien todos los principios recogidos en el Título IX de la LRJPAC no son directamente aplicables, porque exista regulación específica respecto determinados supuestos, el art. 137 sí lo es, respecto la virtual efectividad de todo el Título IX, debe recordarse lo que se dice en la Exposición de Motivos de dicha Ley (nº 14), en el sentido de que "regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora (...), se consideran básicos al derivar de la Constitución y garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones Públicas."

3º- En todo caso el artículo 24.2 de la Constitución es directamente aplicable.

Habiendo dejado sentada la directa aplicabilidad del art. 137, dentro del Título IX de la LRJPAC, debido, como se ha dicho, a la ausencia de regulación sobre ésta materia específica en la normativa tributaria sancionadora, con lo que la aplicación subsidiaria prevista en la propia D.A. 5ª de la Ley, se transforma en aplicación directa, es preciso analizar las novedades que comporta dicha Ley en materia de presunción de inocencia.

2.- El artículo 137 de la LRJPAC, bajo la rúbrica *presunción de inocencia*, establece en su primer apartado: "Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario."

Ya se apuntó la novedad que suponía este precepto en la medida que separa el tradicional concepto de culpabilidad de la presunción de inocencia; el artículo 137.1 supone que se presuma la inocencia, no de la culpabilidad, sino de la mera responsabilidad administrativa. Ello podría suponer un

acercamiento a la tesis de la sentencia del TC de 1 de abril de 1982, sin embargo la voluntad del legislador no iba dirigida en ése sentido.

El legislador tuvo la oportunidad de establecer dicho régimen hiperextensivo respecto la presunción de inocencia, pero no lo hizo; lo que sí ha dejado claro es que la presunción de inocencia es perfectamente aplicable en los procedimientos administrativos de carácter sancionador, consolidando así una reiteradísima doctrina, tanto jurisprudencial como científica, que venía admitiendo dicha posibilidad.

Y finalmente, por lo que al Derecho Tributario respecta, debo remarcar que tanto el artículo 24.2 de la Constitución, como el Título IX de la LRJPAC, a pesar de su D.A.5ª, son aplicables al procedimiento tributario sancionador, en particular, y en general "los Derechos Fundamentales reconocidos por la Constitución, funcionan como límites de la Potestad Tributaria, lo cual es fundamento de Justicia, no sólo del artículo 1.1 de la Constitución, como valor superior de nuestro Ordenamiento Jurídico, sino también como fundamento de la Justicia en que debe estar inspirado nuestro Sistema Tributario³⁵".

6.- ALGUNOS ASPECTOS DUDOSOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Los aspectos dudosos que aquí vamos a tratar pueden sistematizarse en los cuatro grupos siguientes:

1º- Figuras que encierran sanciones encubiertas, como es el caso del art. 61.3 de la L.G.T.

2º- Supuestos que consisten en un desplazamiento de la carga de la prueba, como ocurre con la utilización de técnicas presuntivas derivadas del art. 118 de la L.G.T.

3º- El deber de aportación de pruebas y elementos contables, del art. 83.3 f) L.G.T., que aunque más relacionado con otro derecho fundamental reconocido en el art. 24.2 de la CE, el derecho a no declarar contra sí mismo, se vincula con el derecho a la presunción de inocencia pues, a menudo, la inocencia se defiende a través de actuaciones omisivas, como la de guardar silencio.

4º- En general, la imposibilidad práctica, de separar el procedimiento inspector del procedimiento sancionador.

1º.- Respecto el primer grupo, **las figuras que encierran sanciones encubiertas**, éstas suponen vulneración del derecho a la presunción de inocencia en la medida que inobservan el procedimiento a través del cual va a declararse la existencia de responsabilidad, son supuestos de aplicación inmediata, negándose al contribuyente sus garantías de defensa, y constituyéndose un sistema de responsabilidad objetiva.

Hemos dicho que la vulneración del derecho a la presunción de inocencia se produce de forma indirecta, debido a que, en virtud del automatismo que implica el apremio, se niega al contribuyente

³⁵ En tal sentido se pronunció ESCRIBANO LÓPEZ, F.; en la ponencia "Fundamento y límites de la potestad tributaria, en la Escuela de la Hacienda Pública-Instituto de Estudios Fiscales, el 27 de febrero de 1995.

la posibilidad de un procedimiento, en que pueda hacerse valer a través de su defensa la presunción de inocencia a que tiene derecho.

2º- **La utilización de técnicas presuntivas**, en materia sancionadora, mediante la prueba de indicios para desvirtuar la presunción de inocencia. Esta técnica no es exclusiva de la Administración Tributaria, aunque en este ámbito abundan las presunciones.

Dejando a un lado el ámbito de aplicación de los tributos, y centrándonos en materia propiamente sancionadora, he de advertir la disparidad de criterios jurisprudenciales a la hora de valorar la eficacia de los métodos presuntivos.

Plantean cierta aversión, en el ámbito penal sobre todo, porque se trata de métodos que excluyen la certeza, lo cual repele en un proceso en el que se tiende a determinar la verdad material de los hechos, en este sentido encontramos diversas resoluciones que declaran que las presunciones no pueden ser utilizadas para desvirtuar la presunción de inocencia, la doctrina suele destacar el Auto del juzgado de instrucción nº 28 de Madrid, así como dos sentencias del Tribunal Supremo, de 26 de diciembre de 1988, y 4 de abril de 1992.

No obstante la jurisprudencia constitucional admite la validez de prueba de indicios para desvirtuar la presunción de inocencia, la doctrina del Tribunal Constitucional en la materia se puede sintetizar:

- Que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída.
- Que el hecho o hechos conocidos estén plenamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que se pretende demostrar.
- Que exista una concordancia tal entre los hechos conocidos que conduzca a la misma conclusión.
- Si no existen pruebas directas y se debe decidir en base a las indiciarias, que se acredite mediante prueba directa una pluralidad de indicios concordantes.

En conclusión, siguiendo a ESEVERRI MARTÍNEZ³⁶, "la eficacia jurídica de las normas que contienen una presunción queda cuestionada no sólo en el ámbito de procedimiento de liquidación tributaria en cuanto cercenan el ejercicio de la prueba, sino también en el desarrollo del procedimiento sancionador tributario, por cuanto el principio de presunción de inocencia impide castigar en base a presunciones que aligeren la carga de la prueba".

3º.- **El deber de aportación de datos** y su relación con el derecho a la presunción de inocencia fue objeto de pronunciamiento del Tribunal Constitucional, en su sentencia número 76 de 26 de abril de 1990.

La citada sentencia, en su fundamento jurídico 10º, recuerda, en primer lugar, el argumento esgrimido por la sala tercera del Tribunal Supremo, en el momento de plantear el recurso de

³⁶ EEVERRI MARTÍNEZ, E.; "Las presunciones y ficciones en Derecho Tributario"; pp.8; ed. Marcial Pons-I.E.F.; Madrid, 1995.

inconstitucionalidad, en el sentido que el citado deber del art. 83.3 f) L.G.T. "no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia", argumento que da pie a la sentencia a considerar que "la Sala no discute la presencia de un genérico deber de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, pero encuentra un límite de ese deber en el derecho del contribuyente a no "autoinculparse"".

Para desvincularse de tal argumentación, el TC se apoya en la doctrina originada a raíz de la sentencia 110/1984: "la inspección de los tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación".

Los argumentos más graves aparecen a continuación cuando dice: "Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la *declaración* comprendida en el ámbito de los derechos proclamados por los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución.(...), *cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni admite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria.*" (La cursiva es mía).

La posición del Tribunal Constitucional a la hora de valorar las relaciones, y posible colisión, del deber de aportar datos, con el derecho a la presunción de inocencia, no ha pasado inadvertida a la doctrina científica más autorizada, (tampoco lo ha hecho para quienes como yo, nos empezamos a acecar al estudio de esta rama del Derecho), es el caso de TEJERIZO LÓPEZ³⁷, que realiza una serie de apreciaciones que ponen de manifiesto el *fariseísmo* en el que incurre el Tribunal:

1º) Destaca las contradicciones en que ha incurrido el TC a la hora de tratar el derecho a la presunción de inocencia: ahora se escandaliza de que pueda apresurarse su traspolación a otros ámbitos de

³⁷ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios"; en REDF nº82.

aplicación que no sean los estrictamente punitivos, cuando el mismo órgano en la tan comentada ya sentencia de 1 de abril de 1982, extendió su aplicación "más allá" de dicho ámbito.

A este respecto es preciso decir que tampoco es bueno apresurarse en lo contrario, es decir negar la eventual vinculación de garantías y conceptos propios del orden punitivo respecto situaciones en las que, si bien no se pone de manifiesto ninguna consecuencia sancionadora en un primer momento, sí que va a ocurrir después, cuando estemos en presencia del pertinente procedimiento sancionador, que en realidad funciona como prolongación del procedimiento inspector, circunstancia que el TC parece desconocer en su pronunciamiento.

2º) Este autor destaca otra cuestión, que no por resultar fácilmente deducible de un simple estudio sistemático de los conceptos en tensión, resulta menos importante, y es que el Constitucional consagra el deber de tributar *ex art.* 31 CE, [y consecuentemente los deberes del 35.2, así como 83.3 f) de la L.G.T.], elevándolo a una *supracategoría* prevalente respecto aquellos derechos reconocidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de nuestra Norma Fundamental, los cuales quedan limitados a aquél; algo, por otro lado, indeducible de la propia sistemática que tales derechos y tal deber ocupan en la Constitución, y que hace peligrar el equilibrio constitucional, en la medida que "al no citarse cuáles de ellos deben ser los limitados, la tentación de la Administración puede hacer que sean todos los reconocidos en la CE".

3º) Asimismo advierte otra circunstancia, que por lo práctica, deslumbra en la sencillez de su fundamento, y resulta sorprendente el hecho de que el Tribunal Constitucional, en su argumentación, halla desconocido: La distinción que se hace entre el deber de aportar datos, y la prueba de la inocencia "es artificiosa"; y apunta: "Es evidente que la inocencia se defiende también, y en muchos casos, con actuaciones omisivas. La más clara de ellas, pero no la única, es la de guardar silencio que consagra la propia Constitución."

No empece criticar la doctrina esgrimida por el Tribunal Constitucional en la materia, TEJERIZO LÓPEZ, en su anteriormente citado artículo, propone *soluciones* en aras a aliviar la tensión originada entre el derecho a la presunción de inocencia y el deber de aportar datos a la Administración Tributaria, lo cual quizá sea lo más destacable de su trabajo.

Entre tales soluciones propone:

1º) El que la falta de aportación de *pruebas* y documentos pueda configurarse como una infracción autónoma. El autor advierte sobre la dificultad de valorar la falta cierta cometida, sobre las que siempre habrá de existir una base de conocimiento, y será sobre ésa base sobre la que la Administración Tributaria podrá cuantificar, en función de un principio proporcional, como existe en la actualidad, la sanción aplicable.

2º) El autor es favorable a que la Administración Tributaria no se muestre pacata, y utilice, en materia sancionadora, instrumentos de los que hacen uso los Tribunales de Justicia, como por ejemplo, considerar como un indicio inculpatario, *ficta confessio*, la ausencia de aportación de datos *requeridos*,

en equiparación a lo que ocurre, *mutatis mutandis* con la negativa a someterse a la prueba de paternidad en los juicios por reconocimiento de filiación.

3º) El colorario de sus propuestas es que "no debería ser posible sancionar sobre la base exclusiva de los datos aportados por el contribuyente. Tales datos solamente deberían servir para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios."

4º.- El hecho de la vinculación existente entre el procedimiento inspector y el sancionador, ya se ha puesto de manifiesto en el apartado primero del número anterior, realidad deducible de la lectura del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, en especial de los artículos 5 (respecto el procedimiento para la imposición de multas pecuniarias fijas) y 6 (procedimiento para la imposición de multas pecuniarias proporcionales), disposiciones estas de complicado estudio y comprensión, por cuanto requieren ser interpretados a la luz de lo dispuesto en la Circular de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria de 8 de mayo de 1986.

En definitiva, la ausencia de invasión en el Derecho Tributario sancionador de los derechos y garantías que asisten al administrado en otras ramas del derecho, traducido en una normativa caduca en la materia, destaca la necesaria intervención que en tal ámbito se demanda, que nunca podrá dejar de reconocer la realidad, y en todo caso deberá ir dirigida a una reafirmación del derecho a la presunción de inocencia como derecho fundamental del contribuyente.

7.- CONCLUSIONES

1- Durante los siglos XIII a XVIII, las medidas protectoras del individuo en el ámbito punitivo, quedaban limitadas a meras enunciaciones éticas o morales, incardinadas en la bondad del juzgador, pero de escasa aplicación práctica.

2- El derecho a la presunción de inocencia aparece por primera vez positivado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, en 1789. En España no tuvo acogida de forma expresa hasta la Constitución de 1978, aunque la doctrina insertaba el axioma "*in dubio pro reo*" dentro de otro principio más amplio "*nulla poena sine crimine, nullum crimen sine culpa*", lo cual era interpretado como la exigencia de que la condena fuese precedida por la certidumbre de culpa, puesto que la duda en el ánimo del juzgador debe conducir a la absolución.

3- La Constitución es de gran importancia por cuanto supone la introducción de la figura de la presunción de inocencia, cuya naturaleza jurídica es cualitativamente distinta a los postulados de benignidad que como el "*in dubio pro reo*" o el "*favor rei*" constituyen sus antecedentes normativos.

4- De la propia sistemática que el art. 24.2 de la CE ocupa en dicho Texto Normativo (dentro del Título Primero, Capítulo Segundo, Sección Primera), se pueden extraer las primeras consecuencias: se trata de un derecho que vincula a todos los poderes públicos (art. 53.1 CE) de una forma más intensa que la que reconoce el art. 9.1 CE; existe reserva de Ley Orgánica para su regulación, así

como indisponibilidad del legislador de su contenido esencial; es objeto de tutela preferente y sumaria por parte de los jueces y tribunales en caso de violación; las contravenciones al derecho a la presunción de inocencia por parte de los Poderes públicos, puede ser objeto de recurso de amparo.

5- Las fuentes normativas del derecho a la presunción de inocencia son:

- La Constitución, art. 24.2.

- Los Tratados y Convenios internacionales:

art. 11.1 DUDH / art. 6.2 CEDH / art. 14.2 PIDCP

- En el ámbito administrativo sancionador, al art. 137 de la LRJPAC.

En el caso de la LRJPAC, con la particularidad de que en dicho precepto no se hace referencia al concepto de culpabilidad, sino al más amplio de "*responsabilidad administrativa*".

6- A nuestro juicio, la idea que mejor define el derecho a la presunción de inocencia es la noción de *derechos impugnatorios*, con la que se quiere significar una categoría de derechos subjetivos públicos, en los que, ante violaciones de los mismos surgiría una facultad respecto el sujeto de Derecho, a poder impugnarlas.

7- La cuestión de la conceptualización del derecho a la presunción de inocencia no es baladí, si se piensa que del resultado de dicha disquisición se derivan diferentes consecuencias. Si consideramos el derecho a la presunción de inocencia como un principio informador del *ius puniendi* del Estado, postura que se desprende de las interpretaciones del TEDH al art. 6.2 CEDH, estaríamos negando el acceso al recurso de amparo ante dicha instancia.

En España, es mayoritaria la corriente que entiende el derecho a la presunción de inocencia como un derecho subjetivo de carácter público.

8- La expresión "*presunción de inocencia*" no puede ser tomada por lo que en términos jurídico-técnicos se entiende por *presunción* a pesar de las numerosas alusiones jurisprudenciales de que nos encontramos ante una *presunción legal*. Es más coherente, tanto con la propia naturaleza de las

presunciones jurídicas, como con la misma realidad, entender que al emplearse la expresión “*presunción*” se hace en su sentido vulgar, con alcance de *consideración* o *trato*.

9- Respecto el contenido esencial del derecho a la presunción de inocencia, la jurisprudencia ha podido avanzar los siguientes aspectos:

1º) La carga probatoria sobre los hechos imputados corresponde a la acusación.

2º) Sólo se puede desvirtuar la presunción de inocencia mediante prueba de cargo.

3º) La prueba ha de haberse practicado, salvo las excepciones de prueba anticipada o preconstituída, ante la inmediación del órgano decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad.

4º) Carecen de validez las pruebas obtenidas violentando los derechos y libertades fundamentales.

10- El derecho a la presunción de inocencia se manifiesta, por un lado, como límite a la potestad legislativa y por otro, como criterio condicionador de las interpretaciones de las Normas Jurídicas.

Es cuando el derecho a la presunción de inocencia se manifiesta como criterio condicionador de las interpretaciones de las Normas jurídicas, que se puede analizar la influencia del derecho a la presunción de inocencia desde un doble punto de vista: y, en este sentido, se puede analizar la eficacia de la presunción de inocencia respecto de la prueba de los hechos, así como de la culpabilidad, y, por otro lado, se puede analizar la eficacia de la presunción de inocencia como regla de tratamiento del imputado.

Éstas son las facetas de éste derecho multidimensional que es el derecho a la presunción de inocencia.

11- La aplicación del derecho a la presunción de inocencia al ámbito administrativo sancionador se ha visto sancionada por la LRJPAC, que en su art. 137 introduce, como principio del Derecho Administrativo Sancionador, el derecho a la presunción de inocencia, en éste ámbito.

12- Su aplicabilidad al ámbito del derecho tributario sancionador es indudable. La Disposición Adicional 5ª de la LRJPAC ni siquiera nombra al procedimiento tributario sancionador, aunque implícitamente se esté refiriendo también a él, no obstante, la ausencia en la normativa específica de regulación respecto la presente materia constituye un campo abonado para la predicabilidad de la aplicación inmediata del artículo 137 de dicha ley.

13- En el ámbito de aplicación de los tributos se pueden plantear algunos aspectos en los que el derecho a la presunción de inocencia se encuentre inobservado, tal es el caso, por ejemplo del art. 61.2 de la LGT (recargo único), de la utilización de técnicas presuntivas en materia sancionadora, y otros supuestos que no siendo directamente materia de presunción de inocencia, sí que tienen una relación mediata con ella, esto ocurre, por ejemplo, con el deber de aportación de datos (más

relacionado con el derecho a no declarar contra sí mismo), y la ausencia de separación entre el órgano instructor (inspección) y el sancionador.

BIBLIOGRAFÍA

- CARPÍ ABAD, M.V.: "La presunción de inocencia y la ejecutividad de los actos sancionadores"; *Revista Técnica Tributaria*, nº22.(1993)
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: "La presunción de inocencia y los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF"; *Cuadernos Jurídicos*, nº25, pp. 35 y ss.(1994)
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Los incrementos no justificados del patrimonio: componente imponible presunto del IRPF"; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº81.(1994)
- CÓRDOBA RODA, J.: "Principio constitucional de presunción de inocencia y ordenamiento sancionador Tributario-administrativo y Penal"; *Constitución y Normas Tributarias*.(1990)
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S.: "Consideraciones sobre presunciones jurídicas en materia impositiva"; *Revista de Administración Pública*, nº62.(1970)
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones y ficciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.(1995)
- FALCÓN Y TELLA, R.: "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario"; *Crónica Tributaria*, nº61, pp. 27 y ss.(1992)
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "Sobre los derechos públicos subjetivos", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº6.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria"; *Crónica Tributaria*, nº61.(1992)
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria"; *Gaceta Fiscal*, nº25.(1985)
- JUANES PECES, A.: "El principio de presunción de inocencia en la doctrina del Tribunal Constitucional, con especial referencia a si los indicios pueden destruir tal presunción"; *Poder Judicial, número especial VI*.(1989)
- LEGAZ Y LACAMBRA, L.: *Filosofía del Derecho*; Editorial Bosch, Barcelona, pp. 725-743.(1978)
- LOZANO SERRANO, C.: "La actividad inspectora y los principios constitucionales"; *La Ley, IMPUESTOS I*.(1990)
- MASCARELL NAVARRO, M.J.: "La carga de la prueba y la presunción de inocencia"; *Justicia*, nº3.(1987)

- MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: "La presunción de inocencia en el ámbito de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública"; *Revista Tapia*, octubre de 1989.
- ROZAS VALDÉS, J.A.: "El derecho Tributario en fraude de Ley"; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº222.(1993)
- RUFÍAN LIZIANA, D.M.: "La constitucionalidad en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la L.G.T."; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº58.(1988)
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios"; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº82.
- TOMÁS Y VALIENTE, F.: "In dubio pro reo", libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia"; *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº20.(1987)
- VÁZQUEZ SOTELO, J.L.: *Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del Tribunal*; Editorial Bosch, Barcelona (1984).
- VEGAS TORRES, J: *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*; Editorial La Ley, Madrid.(1993)
- ZORNOZA PÉREZ, J.L.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias"; *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, ed. Civitas, Madrid.(1992)