

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 2ª)
Sentencia de 16 de mayo de 2002.
Ponente: Excmo. Sr. Aparicio Calvo-Rubio

Sentencia absolutoria por delito fiscal. Ingresos obtenidos por una sociedad que fueron calificados por la Administración como incrementos no justificados de patrimonio.

El Tribunal confirma la sentencia absolutoria por delito fiscal dictada por la AP de Barcelona (Secc. 2ª) el 14 de septiembre de 2000, en relación con unos ingresos obtenidos por una sociedad que fueron calificados por la Administración como incrementos no justificados de patrimonio.

Por su interés reproducimos los razonamientos del Tribunal en los que, desde la perspectiva del principio de presunción de inocencia, se valoran las presunciones fiscales y la prueba indiciaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Cuarto.- 1. *En el segundo motivo del recurso, como se anticipó, se impugna también la sentencia por el abogado del Estado, al amparo del art. 849.1.º de la LECrim., por infracción de ley al no haberse aplicado el art. 305 del vigente CP (o el anterior art. 349), en relación con los arts. 13 y 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978 de 27 Dic. y art. 127.2 y 143 del Reglamento de 15 Oct. 1982, igualmente infringidos.*

Se aduce que si en el ejercicio de 1989 se descubrieron elementos patrimoniales no declarados, ello es suficiente para su imputación a la base imponible del ejercicio en que se descubren. Se añade que en los hechos Probados se recogen las suscripciones en el fondo Multidiner de Bankpyme. La consecuencia es que la sentencia impugnada, según el recurrente, incurrió en el error de haber valorado dichas suscripciones como un mero indicio sin fuerza probatoria suficiente para condenar por delito fiscal, a pesar de que esas suscripciones constituían legalmente un incremento patrimonial, sin que se hubieran acreditado gastos deducibles.

2. *El tratamiento fiscal de los incrementos no justificados de patrimonio ha merecido en los últimos años una constante preocupación del legislador tributario ... En el ámbito específico del Impuesto sobre Sociedades la L 61/78, de 27 Dic., era la vigente cuando ocurrieron los hechos, y su Reglamento aprobado por RD 2631/1982, de 15 Oct.*

Son incrementos o disminuciones de patrimonio -según el art. 15.1 de la L 61/1978- las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Estos incre-

mentos contribuyen a determinar la base imponible (arts. 3 dos c y 11.3 a de la Ley) y, en definitiva, la cuota (arts. 23 y 24 de la Ley). Conforme al art. 127.2 del Reglamento de 1982 «se estimará que existe alteración del patrimonio del sujeto pasivo cuando la Administración descubra o de otro modo determine la existencia de elementos probatorios que no figuran en la contabilidad del sujeto pasivo o, aun cuando figurando, no consten en el balance presentado con la declaración del impuesto», reiterando y precisando el art. 143 del Reglamento que en esos casos «se considerara la existencia de un incremento del patrimonio en cuantía igual al valor real de los bienes o derechos ocultos en el momento a que se refiere el descubrimiento».

Esa normativa fiscal rigió hasta 1995 inclusive. Desde 1996 es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995 de 27 Dic., la que regula esta clase de rentas en el art. 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 renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros».

Para que la Hacienda Pública pueda cumplir la importantísima función constitucional de que todos contribuyan a los gastos públicos, según su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE), el legislador crea técnicas eficaces frente a los defraudadores y entre ellas está la figura de los incrementos no justificados de patrimonio.

Un sistema de presunciones legales para determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora puede ser constitucionalmente inobjetable siempre que no sean iuris et de iure y permitan la prueba en contrario, pues el art. 24.2 de la CE rechaza rotundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba (En este sentido TC S 76/1990, de 26 Abr., sobre la constitucionalidad de la L 26 Abr. 1985, de modificación parcial de la LGT).

3. La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP (antes art. 349 del CP de 1973), 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 LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (TS SS 274/1996, de 20 May. y 2486/2001, de 21 Dic.). 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 cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que re-

gulan 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. Ese hecho hay que probarlo.

Establecer que son incrementos no justificados de patrimonio los bienes y derechos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados no es una presunción sino una descripción normativa.

La sentencia de esta Sala 1335/1999 de 17 Nov., recordaba que toda presunción parte de un hecho cierto -indicio o base- del que se infiere otro -hecho presunto o consecuencia-, por medio de un razonamiento construido conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia. Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen, pues, el hecho cierto, base o indicio. Probado ese indicio, precisa la sentencia citada: «el legislador libera a la Administración de demostrar que efectivamente, en ese tiempo, se han obtenido rentas gravables que no se han declarado a Hacienda».

El art. 386 de la nueva LEC, 1/2000, de 7 Ene., sustituyendo al antiguo art. 1253 del CC, lo expresa con claridad: a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La sentencia que aplique esta técnica probatoria deberá contener, como ya exigía la jurisprudencia, el razonamiento en que descansa tal convicción mediante prueba indirecta (art. 386.2 de la misma). El juego presuntivo legal, como se dice en la TS S 1807/2001, de 30 Oct., coincide con las reglas inferenciales que se utilizan en la prueba indirecta o indiciaria por los Tribunales en toda clase de delitos. Para la correcta virtualidad de la prueba indiciaria no es suficiente con un solo indicio, sino que la regla inferencial tiene que extraerse de varios indicios que racionalmente lleven al Tribunal a obtener como conclusión el hecho consecuencia o hecho presunto (TS SS citadas 1335/1999 y 1807/2001). La doctrina jurisprudencial no impide que el Tribunal sentenciador alcance su convicción sobre los supuestos fácticos requeridos en la figura delictiva, partiendo de una pluralidad de indicios, todos ellos dirigidos en la misma dirección, que permitan la construcción de una prueba inequívoca y de cargo. Uno de esos indicios coadyuvantes, dice la sentencia citada 1325/1999 de 17 Nov. -y reiteran las SS 1807/2001, de 30 Oct. y 2486/2001, de 21 Dic.-, hubiera podido consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente sobre los bienes e ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos.

Tales presunciones legales coinciden, como se ha dicho, con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria y pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En otras palabras, el Tribunal puede llegar a la conclusión de que los incrementos patrimoniales que ha experimentado el acusado durante un período impositivo, carecen de origen conocido, y

por consiguiente son injustificados. En estos casos se cumplen los requisitos propios de la prueba indiciaria y la condena penal está justificada.

Por el contrario, cuando exista -como aquí sucede- una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal. En consecuencia, en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, «que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo», sino simplemente aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado (TS S 2486/2001, de 21 Dic.).

4. Es obligado recordar, ahora, los requisitos de la prueba indiciaria que ha existido siempre en el proceso penal, hasta el punto de haber sido calificada por algún sector doctrinal como la prueba reina del mismo (TS S 1586/1999, de 10 Nov.).

Se crearían amplios espacios de impunidad si la prueba indiciaria no tuviera virtualidad incriminatoria para desvirtuar la presunción de inocencia, siempre que se cumplan determinados requisitos reiteradamente establecidos por esta Sala y por el TC en un consolidado cuerpo de doctrina (TS SS 12 Dic. 1999, 21 Dic. 2000, 25 Ene., 25 Jun., 29 Nov. y 21 Dic. 2001 y TC SS 198/1998, 220/1998 y 91/1999). Esos requisitos, como tantas veces se ha repetido por esta Sala son formales y materiales.

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

Desde el punto de vista material es necesario cumplir unos requisitos que se refieren tanto a los indicios, en sí mismos, como a la deducción o inferencia. En cuanto a los indicios es necesario: a) que estén plenamente acreditados; b) que sean plurales, o excepcionalmente único pero de una singular potencia acreditativa; c) que sean concomitantes al hecho que se trata de probar; y d) que estén interrelacionados cuando sean varios, de modo que se refuercen entre sí. Y en cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (TS SS 1051/1995 de 18 Oct., 1/1996 de 19 Ene., 507/1996 de 13 Jul. y 2486/2001, de 21 Dic.).

5. Razona el Tribunal sentenciador en el FJ 2.º que la tesis de las acusaciones -que es la tesis que se mantiene en el recurso- es que en 1988 «Serra Feliú, S.A.» suscribió participaciones en el fondo «Multidiner», lo que implicaba incremento de patrimonio no declarado que obligaba a aumentar la base imponible del impuesto de 1989, aún compensándose con los reembolsos de participaciones efectuadas en el mismo ejercicio. Partiendo de esa premisa, se puntualiza en el FJ 4.º, que según esa tesis acusatoria la afluencia de elementos patrimoniales, cuyo origen no puede justificarse, debe interpretarse como un incremento de patrimonio generado en el ejercicio en que tales elementos han dejado de ocultarse a Hacienda, lo que fue cuestionado fundadamente por la defensa alegando que las suscripciones llevadas a cabo durante 1988 se justificaron plenamente, con lo que la repercusión en la cuota de ese incremento patrimonial de ese ejercicio se redujo a una cantidad muy inferior a los quince millones de pesetas, exigida por el CP para que exista delito fiscal.

Partiendo del mismo criterio de la Inspección de Hacienda de compensar suscripciones con reembolsos, el Tribunal sentenciador sitúa la clave de la cuestión a resolver en decidir «si puede considerarse o no probado que el importe de las suscripciones efectuadas en 1988 y no justificadas con reembolsos de aquel ejercicio, obedecen a un incremento generado ese mismo año». El Tribunal se pronuncia por la negativa porque en un proceso penal no puede basarse una condena en presunciones como la de considerar que cuando aflora un elemento patrimonial que ha permanecido fiscalmente oculto debe entenderse que ha sido generado en el mismo ejercicio en que ha sido afluente, tanto más cuando la defensa ha aportado una explicación racional y plausible sobre el origen de los incrementos patrimoniales que se basa, precisamente, en el mismo método que han empleado las acusaciones para determinar el montante del presunto incremento patrimonial mediante la compensación de reembolso y suscripciones, en el sentido de que las participaciones de 1988 fueron suscritas con el dinero obtenido de los reembolsos de 1987. Recuerda la Sala a quo que en el propio informe de la Inspección de Hacienda, se afirma que «en la medida que los activos afluente puedan identificarse con los rendimientos o beneficios declarados o prescritos, su afluencia no implicaría la existencia de incremento de patrimonio, pero tal identificación ha de suponer lógicamente, que el sujeto pasivo puede probar y relacionar hechos y operaciones», que es lo sucedido en el presente caso pues la defensa ha conseguido establecer dicha relación sin que se haya conseguido desacreditar su corrección.

La sentencia de instancia concluye su correcta y sólida fundamentación argumentando que la aplicación automática de las presunciones, en que se basaban las acusaciones, no podía desvirtuar la presunción de inocencia porque no reunía las exigencias de la prueba de indicios por no ser plurales ni, por otra parte, habían rebatido una revisión de los hechos documentalmente acreditada, que no era irracional ni absurda, invocando acertadamente la sentencia de esta Sala de 17 Nov. 1999.

La racionalidad del discurso del Tribunal sentenciador se acomoda a las reglas de la experiencia y de la lógica y es ajustada a la jurisprudencia de esta Sala antes resumida. El recurso, desde esa perspectiva, tampoco puede prosperar y ha de ser desestimado.