
estudios

LA PRESUNCION DE INOCENCIA Y LA LA JECUTIVIDAD DE LOS ACTOS SANCIONADRES

María Victoria CARPI ABAD

Abogada y colaboradora en la
Cátedra de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Zaragoza

Sumario

- I. Principio constitucional de presunción de inocencia y ordenamiento sancionador tributario-administrativo y penal
- II. Tutela judicial efectiva y suspensión de la ejecutividad de actos sancionadores.
- III. Conclusiones.
- IV. Bibliografía consultada.

I. PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE INOCENCIA Y ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO-ADMINISTRATIVO Y PENAL

I.1. El derecho a la presunción de inocencia

El derecho a la presunción de inocencia aparece incluido entre los proclamados por el artículo 24.2 de la C.E. Este derecho, también viene establecido en los tratados internacionales, entre otros, en el Convenio europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 1950, y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU de 1966, ratificados los dos por España, y por tanto en virtud del artículo 96.1 C.E. forman parte del ordenamiento interno español.

Además, conforme al artículo 10.2 C.E.: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con

estudios

la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.» Este precepto obliga, pues, a seguir la interpretación que establece el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Y comporta el que quepa recurrir en demanda de amparo ante dicho tribunal, como última instancia, tras haber acudido en amparo del correspondiente derecho fundamental ante el TC.

El derecho a la presunción de inocencia aparece proclamado como un derecho fundamental al haber sido incluido entre los de este rango en la Sección primera del Cap. II del Tit. I de la C.E. En consecuencia, goza de las garantías establecidas por el artículo 53 de la C.E.: vincula a todos los poderes públicos, las leyes deberán respetar su contenido esencial y cualquier ciudadano puede recabar la tutela de tal derecho ante los tribunales ordinarios y ante el TC.

El derecho a la presunción de inocencia, como derecho fundamental, vincula a todos los poderes públicos. Tal vinculación comporta un significado en relación a la actividad legislativa, a la judicial y a la administrativa.

El derecho a la presunción comporta la prohibición de que las leyes establezcan presunciones de culpabilidad o, en otras palabras, de hechos inculpatórios de la comisión de infracciones, por la razón de que con ello evidentemente se contraría el referido derecho a la presunción de inocencia.

El derecho a la presunción de inocencia es importante en relación al proceso penal; es decir, en el referido al conocimiento y enjuiciamiento de los delitos contra la Hacienda Pública.

La presunción de inocencia equivale al derecho del ciudadano a no ser condenado sin pruebas de su culpabilidad. Constituye lo que la doctrina denomina una «verdad interina»: mientras dicha condena no se produzca el ciudadano es inocente.

La doctrina jurisprudencial sobre la presunción de inocencia ha sido elaborada por el TC y el TS a partir de la célebre STC 31/1981, de 28 de julio, que concedió el amparo demandado, por entender que se había vulnerado el derecho a la presunción de inocencia, en virtud de la argumentación siguiente: «el principio de libre valoración de la prueba recogido en el artículo 741 LECr. supone que los distintos elementos de prueba puedan ser ponderados libremente por el tribunal de instancia, a quien corresponde en consecuencia valorar su significado y trascendencia en orden a la fundamentación del fallo contenido en la sentencia. Pero para que dicha ponderación pueda llevar a desvirtuar la presunción de inocencia, es preciso una mínima actividad probatoria producida con las garantías procesales cuando de alguna forma pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado, y es el TC quien ha de estimar la existencia de dicho presupuesto en caso de recurso. Por otra parte, las pruebas a las que se refiere el propio artículo 741 LECr. son las pruebas practicadas en el juicio, luego el tribunal penal sólo queda vinculado a lo alegado y probado dentro de él.»

La doctrina elaborada por el TC y el TS en relación a la presunción de inocencia puede ser concretada en las siguientes exigencias: a) existencia de una actividad probatoria que pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado; b) producción de dicha prueba con observancia de las garantías procesales.

a) En relación a la primera de las exigencias hay que *destacar* las siguientes sentencias: STC 229/1988, de 1 de diciembre, STC de 18 de febrero de 1988, STC de 21 de mayo de 1986 y STC de 28 de abril de 1988.

M.^a Victoria Carpi Abad

El desarrollo de esta jurisprudencia por el TC supone, sin lugar a dudas, admitir que al resolver los recursos, ya de casación, ya de amparo, frente a las sentencias dictadas por los tribunales de instancia, procede entrar en una valoración de las pruebas para averiguar si se cumplen las exigencias referidas, pues sin tal valoración resulta ciertamente imposible indagar si las indicadas exigencias resultan cumplidas.

Asimismo, de la jurisprudencia citada resulta que las pruebas deben propiamente tener la condición de tales, entendiéndose que ello ocurre siempre que se trate de las practicadas en el acto de juicio oral. La doctrina jurisprudencial rechaza que las actuaciones sumariales tengan en sí el valor de prueba, pues sólo su reproducción, y no como mera cláusula de estilo, sino a través de la práctica o desarrollo de las actuaciones, sometida a la contradicción de las partes, podrá constituir prueba.

Todo ello tiene un claro y evidente interés para el delito fiscal, por ejemplo el informe de la Inspección obrante en el sumario.

b) En cuanto a la segunda de las exigencias, la doctrina jurisprudencial sobre el derecho a la presunción de inocencia, ha exigido siempre que la prueba se produzca con observancia de las garantías procesales. Una prueba prohibida o ilícita no puede, en consecuencia, desvirtuar el derecho a la presunción de inocencia. Como ejemplos de tal prueba prohibida o ilícita, la doctrina procesal hace referencia a los de grabación de una conversación obtenida en virtud de una intervención de las comunicaciones llevada a cabo sin autorización judicial, así como el de la declaración obtenida mediante la promesa de ventajas materiales, supuesto este que ha dado lugar a alguna declaración de la jurisprudencia de directo interés en relación al delito fiscal. En este mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia: STC de 18 de febrero de 1988, y STS de 5 de febrero de 1988.

Es preciso añadir que la carga de la prueba de la culpabilidad, que desvirtúe el derecho a la presunción de inocencia, corresponde a la acusación. En inmediata relación a ello es de observar que la doctrina constitucional ha negado valor inculpatario al hecho de que la versión dada por el acusado sobre los hechos ocurridos, no sea convincente: «La versión de los hechos ofrecida por el inculpado constituye un dato que el Juzgador debe tener en cuenta, pero ni aquél tiene por qué demostrar su inocencia, ni el hecho de que su versión de lo ocurrido no sea convincente o resulte contradicha por la prueba debe servir para considerarlo culpable» (STC 229/1988 de 1 de diciembre). Esta doctrina resulta congruente con el derecho proclamado en el artículo 24.2 de la C.E. a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Todas estas ideas son de claro interés para el delito fiscal como luego analizaremos.

La jurisprudencia, tanto del TS como del TC, admite que la presunción de inocencia puede resultar desvirtuada tanto por pruebas directas como por pruebas indiciarias, es decir, que unos hechos que según las reglas de la experiencia comportan la existencia de otros hechos, sirvan para tener por probados estos últimos. Así, la STC 174/1985, de 17 de diciembre, estableció que el derecho constitucional a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial se pueda formar en el proceso sobre la base de una prueba indiciaria. La moderna STC 229/1988, de 1 de diciembre, recoge esta matización conforme a los siguientes términos: «El derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formularse sobre la base de una base indiciaria, pero para que ésta pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucio-

== estudios ==

nales: a) los indicios han de estar plenamente probados —no puede tratarse de meras sospechas—, y b) el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual partiendo de los indicios probados, ha llegado a la conclusión de que el procesado realizó la conducta tipificada como delito (...) una vez alegada en casación la vulneración del derecho a la presunción de inocencia, al TS le incumbe analizar no sólo si ha existido actividad probatoria, sino si ésta puede considerarse de cargo y en el caso de que exista prueba indiciaria, si cumple con las exigencias constitucionales.» En el mismo sentido se ha pronunciado la STS de 15 de julio de 1988.

La práctica jurisprudencial acostumbra a manifestar que los elementos subjetivos del tipo no necesitan ser probados. Por elementos subjetivos del tipo entendemos aquellos elementos integrantes de la correspondiente figura de delito que se corresponden a la parte psicológica o interna de la conducta del sujeto, tales como la voluntad de producir el hecho, el ánimo de lucro o el ánimo de perjudicar. La jurisprudencia ha sostenido que el tribunal juzgador puede afirmar la concurrencia de tales elementos sin que los mismos hayan sido objeto de prueba, sin vulnerar ello no obstante el derecho a la presunción de inocencia.

La referida jurisprudencia se contiene en las siguientes sentencias: STS de 29 de marzo de 1988; STS de 18 de mayo de 1988 y STS de 28 de noviembre de 1988. De las mismas se destaca lo siguiente: «los elementos subjetivos del delito no son, en sí mismos, susceptibles de prueba en sentido estricto, sino que han de ser deducidos, como juicio de valor, de todo el material probatorio y muy especialmente de la conducta del presunto delincuente, por lo que en principio, aquellos elementos están fuera del campo de influencia de la garantía constitucional de la presunción de inocencia.»

Frente a esta práctica jurisprudencial es conveniente sentar las siguientes observaciones: 1) Según la STS de 7 de mayo de 1987, debería probarse la concurrencia del ánimo de lucro o del ánimo de perjudicar, como elementos subjetivos del tipo y del injusto, de suerte que mientras tal prueba no se produzca, tales elementos gozarán del derecho a la presunción de inocencia; en tanto que ello no regirá para el dolo o voluntad de realización del hecho, como constitutiva de una llamada forma de culpabilidad. 2) Esta distinción entre los elementos subjetivos del tipo y las llamadas formas de culpabilidad, no resulta fundada y la discriminación operada por la referida jurisprudencia resulta artificiosa. 3) El criterio jurisprudencial de negar la necesidad de prueba en relación a los elementos subjetivos es erróneo.

El delito desaparece si en el hecho concurre una circunstancia excluyente de sus elementos. De darse una circunstancia que provoca la inexistencia, por ejemplo de la antijuricidad o de la culpabilidad, no existe delito. Tales circunstancias lo son tanto las comprendidas en el artículo 8 C. Pe., como aquéllas cuya existencia resulta de algún precepto legal que expresamente la contempla, por ejemplo el caso del error del artículo 6 bis del C. Pe.

Pues bien, en relación a las causas de exclusión del delito, la práctica judicial ha manifestado que las mismas quedan fuera del ámbito del derecho a la presunción de inocencia: «la presunción constitucional de inocencia se contrae, prima facie, al genuino objeto de la prueba, es decir, a los hechos, y dentro de ellos a los que se sitúan en línea con la acusación, por servir de base al tipo delictivo, proyectándose también sobre la racionalidad de la prueba indiciaria, pero sin que alcance a los presupuestos fácticos de las eximentes y de las atenuantes» (STS 24 de junio de 1988). Sin embargo, Córdoba Roda opina en contra de esta doctrina juris-

M.^a Victoria Carpi Abad

prudencial que si en el proceso se plantea una fundada duda sobre la presencia de una causa de exención, tal duda debe resolverse en beneficio de la inocencia del acusado.

Otra cuestión a examinar es la de si el derecho a la presunción de inocencia proclamado por el artículo 24.2 de la C.E. resulta aplicable a las fases del procedimiento anteriores al momento de dictarse la sentencia. Con ello se quiere aludir a las resoluciones dictadas a lo largo del proceso que toman como fundamento la existencia de unos hechos que revisten los caracteres de delito y que acuerdan la imposición de determinadas medidas cautelares. El auto de procesamiento, conforme al artículo 384 LECr., dispone que desde que resultare del sumario algún indicio racional de criminalidad contra determinada persona, se dictará auto declarándola procesada. El artículo 503 LECr. dice que es necesario para decretar la prisión provisional que conste en la causa la existencia de un hecho que presente los caracteres de delito. El artículo 589 LECr. prescribe que cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes. Y el artículo 790.6 LECr. establece que el juez de instrucción acordará la apertura del juicio oral, salvo que estimare que el hecho no es constitutivo de delito o que no existen indicios racionales de criminalidad contra el acusado, resolviendo la aplicación de medidas cautelares al mismo.

Con todo ello la cuestión que se plantea es la de si el derecho a la presunción de inocencia comporta la exigencia de que tales resoluciones que toman como fundamento el que los hechos revisten los caracteres de delito, están sometidas a la garantía de que exista un mínimo de actividad probatoria, siquiera a nivel indiciario, de que los hechos cumplen las características de cierto tipo de delito.

El criterio de la jurisprudencia es absolutamente contrario a la aplicabilidad del derecho a la presunción de inocencia a etapas anteriores a la de la sentencia: «la propia naturaleza del auto de procesamiento que no cabe confundir con una sentencia condenatoria hace que dicho procesamiento sea compatible con el derecho de los recurrentes a que se presuma su inocencia» (Auto del TC 324/1982, de 25 de octubre), «no cabe confundir el auto de procesamiento con una sentencia condenatoria; como señala la A.N. en el auto impugnado que desestima el recurso de apelación, el auto de procesamiento constituye dentro del período sumarial una decisión meramente provisoria, de naturaleza preparatoria y cautelar... sin que dicha medida implique un juicio definitivo sobre dicha culpabilidad o inocencia del imputado» (Auto del TC 387/1985 de 12 de junio); «el contenido y alcance del auto de procesamiento es el de formalizar una provisoria imputación de delito, que abra el proceso acusatorio, por lo que es evidente que no puede infringir la presunción de inocencia consagrada en el artículo 24.2 C.E., que se mantiene viva a pesar de la medida cautelar por ser aquélla un derecho reconocido al imputado de no ser condenado sin pruebas de cargo que abonen su culpabilidad» (Auto del TC 289/1984 de 16 de mayo).

Nuestra jurisprudencia entiende, en cambio, que el auto de procesamiento está sometido a la garantía del derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos proclamado por el artículo 24.1 C.E.; por lo que de dictarse el procesamiento sin una mínima fundamentación, se quebrantaría el mencionado derecho fundamental (art. 24.1 C.E.) como afirma el Auto 146/1983 de 13 de abril.

La referida doctrina que rechaza de plano la aplicación de la garantía del derecho a la presunción de inocencia a las fases anteriores a las de la sentencia resulta harto discutible.



estudios

1.2. Su aplicación al delito fiscal

Procede poner en relación lo expuesto con el delito fiscal, es decir, con el delito previsto en el artículo 349 C.Pe. conforme a los siguientes términos: «El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de cinco millones de pts., será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

Defraudar es ocasionar un daño económicamente estimable en virtud de una actuación engañosa o falsaria. Al examinar el engaño, constitutivo del requisito esencial de la acción de defraudar, es preciso observar que el mismo encierra una doble exigencia: objetiva y subjetiva. En un sentido objetivo, es necesario que el sujeto en virtud de su actuación haya inducido a error a la Hacienda. En segundo lugar, se requiere la concurrencia de un ánimo de engaño o ánimo defraudatorio. En su virtud, es necesario que el sujeto actúe a conciencia de que engaña a la Hacienda para ocasionar a ésta el daño patrimonial, resultante del impago de su deuda tributaria. La Fiscalía del TS ha declarado que el delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso, y no puede ser cometido por imprudencia. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia, tendrá sus consecuencias administrativas pero carecerá de trascendencia penal.

El derecho a la presunción de inocencia vincula a los juzgados y tribunales en el ejercicio de la actividad jurisprudencial. Vamos a examinar varios aspectos de dicha vinculación en el proceso penal incoado por delito fiscal.

La doctrina elaborada en relación al derecho a la presunción de inocencia se concreta en las siguientes dos exigencias: a) requisito de una actividad probatoria que pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado; b) producción de dicha prueba con observancia de las garantías procesales.

a) La existencia de una prueba de cargo: especial referencia a los informes de la Inspección

Ante todo y en primer lugar, es absolutamente necesario que se dé una actividad probatoria de cargo, capaz de acreditar la culpabilidad del procesado, esto es, de la que racionalmente se infiera su culpabilidad. Unicamente ostentan esta cualidad las pruebas practicadas en el acto del juicio oral. Los informes de la Inspección aportados al proceso habitualmente con la querella interpuesta por el Ministerio Público, constituyen un documento elaborado por la Administración en la que se deja constancia de unos hechos acreditados en la actividad comprobadora o investigadora de la Inspección y que, por poder ser constitutivos de delito, han dado lugar a la suspensión de las exigencias y a la pertinente comunicación al Fiscal. En el proceso penal no cabe en modo alguno entender que la constatación de tales hechos por la Inspección, aun ratificándose la misma ante el juzgado, comporta el que los mismos hayan sido probados, ni siquiera a nivel indiciario, ante la autoridad judicial. En el procedimiento penal corresponderá acreditar que tales hechos se han producido a través de los pertinentes medios de prueba. En virtud, por lo tanto, de la declaración de los acusados, de testigos, de la aportación de documentos y de los correspondientes informes periciales, realizados dentro del pro-

ceso penal y sometidos a los principios de contradicción y restantes que rigen el proceso, podrá acreditarse que los hechos integrantes del delito fiscal se han producido. Mientras ello no ocurra, el acusado gozará del derecho a la presunción de inocencia.

En este sentido hay que destacar la STS de 6 de octubre de 1992: «La presunción de inocencia consagrada en el artículo 24.2 C.E., no entorpece, dado su carácter de presunción “iuris tantum” a que pueda ser desvirtuada, siempre que medie una actividad probatoria de cargo, con fuerza suficiente para desvirtuarla; y en el caso de las propias declaraciones “complementarias” alegadas por la recurrente, reveladoras de ocultaciones en declaraciones anteriores, ha existido una actividad comprobadora de la Inspección. Se evidencia una renta por la que no se había tributado, que ha determinado las Actas de la Inspección, confirmadas en las resoluciones impugnadas, en las que además de la cuota diferencial a ingresar, se establece una sanción por el mismo importe, y con ésta, obviamente, no se vulnera el artículo 24.2 C.E., dada la existencia de actividad probatoria de cargo.»

b) La exigencia de que la prueba se produzca con observancia de las garantías procesales: especial referencia a informes periciales y comportamiento del acusado

El informe pericial para que pueda servir de prueba de cargo debe cumplir las garantías que la LECr. ordena; y entre ellas, la de la imparcialidad del perito a cuya garantía y control sirve la figura de la recusación prevista en el artículo 468 LECr. Por ello, entendemos que la emisión de un informe con ocasión de la actuación de la Inspección antes de incoado el procedimiento penal, que conduce a entender que los hechos pueden ser constitutivos de delito, constituye un hecho que, al amparo del artículo 468.2 de la LECr. obsta a que el propio Inspector pueda actuar como perito en el acto del juicio oral.

La necesidad de que la prueba se produzca con observancia de las garantías procesales ha conducido a que la doctrina niegue valor probatorio a las declaraciones tanto mediante coacciones, como a través de la promesa de ventajas materiales. Ello resulta asimismo de interés para los procesos por delito fiscal.

La carga de la prueba de la culpabilidad, que desvirtúa el derecho a la presunción de inocencia, corresponde a la acusación. Al acusado no le corresponde en absoluto probar su inocencia. En este sentido, STC 229/1988 de 1 de diciembre. Esta doctrina resulta congruente con el derecho proclamado en el artículo 24.2 C.E. a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Por lo tanto, el comportamiento del acusado durante la inspección, particularmente su actividad obstructora, no puede ser aducida como elemento fundamentador de la culpabilidad.

El artículo 50 LGT dice que cuando la presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta, conforme a los medios que seguidamente enumera la ley. La previsión en la legislación tributaria de dicho precepto, obliga a preguntarse por el valor de este procedimiento en el marco del proceso penal. No cabe trasvasar al proceso penal el proce-

== estudios ==

dimiento de estimación indirecta tal como aparece descrito en la legislación tributaria. Habrá que estar a la estricta aplicación de la doctrina constitucional establecida sobre la prueba por indicios o medios indirectos.

Por otra parte, hay que destacar de nuevo y ahora en relación al delito fiscal, que la jurisprudencia es absolutamente contraria a la aplicabilidad del derecho a la presunción de inocencia a etapas anteriores a la de la sentencia. Sin embargo, el auto de procesamiento sí que está sometido, según criterio de la propia jurisprudencia, a la garantía del derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos, proclamado por el artículo 24.1 C.E., por lo que, de dictarse el procedimiento sin una mínima fundamentación, se quebrantaría el mencionado derecho.

Es de observar también que de dictarse el auto de procesamiento o el auto de apertura del juicio oral previsto por el artículo 790.6 de LECr. con unas medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias, éstas únicamente se podrán acordar si el delito comporta un perjuicio económico. La observación es aquí de particular interés por la razón de que el delito fiscal no requiere un perjuicio económico, pues según ha señalado ya alguna jurisprudencia —Sentencia de 25 de junio de 1988 y de 26 de noviembre de la Audiencia Provincial de Barcelona— el tipo del delito fiscal no conlleva la causación de un perjuicio económico, y por ello deberá descartarse, en buena lógica, la posibilidad de que se adopten medidas cautelares para asegurar unas eventuales responsabilidades civiles, que, por lo dicho, son inexistentes en el indicado delito.

El delito fiscal, descrito en el artículo 349 del C.Pe. constituye un tipo con elementos normativos cuya determinación corresponde al derecho tributario. Así, la definición de las nociones de tributo, de beneficios fiscales y de cuota defraudada corresponde a tal rama del derecho.

Pero ello no obsta a que si las normas reguladoras del proceso penal y, muy en particular, el derecho a la presunción de inocencia proclamado por la C.E., resultan contradichos por ciertos preceptos de la legislación tributaria, habrá que rechazar la aplicación de los mismos en el procedimiento penal.

El artículo 145 LGT dice que: «Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario.» Tal precepto resulta absolutamente inaplicable en el proceso penal, por cuanto supone una infracción del derecho a la presunción de inocencia.

La D.A.4.^a de la Ley de Tasas 1/1989 de 13 de abril dice: «Tratamiento fiscal de las diferencias resultantes de la comprobación administrativa. En las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente ley, cuando el valor comprobado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste, y dicho exceso sea superior a dos millones de pts., este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto dado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.»

Esta disposición contiene unas presunciones, a saber la de que el valor comprobado sea el real de la operación realizada, y que la transmisión es lucrativa por el exceso de valor en las ventas a bajo precio, que no puede ser traspasada a la esfera del Derecho Penal. En consecuencia, en el proceso penal no cabrá aplicar dichas presunciones en perjuicio del acusado.

1.3. Algunas sentencias

La STS de 24 de noviembre de 1984 dice que: «El principio relativo a la presunción de inocencia exige un mínimo de actividad probatoria producida con las debidas garantías procesales, que pueda valorarse como prueba de cargo, siendo insuficientes las meras sospechas.» En este mismo sentido STS de 17 de septiembre de 1990.

En la STS de 16 de marzo de 1988 hay que reseñar como más importante lo siguiente: «En este proceso, como ocurre con tantos otros de su mismo género, la cuestión litigiosa discurre entre dos presunciones: la de inocencia de cualquier inculpado, consagrada en el artículo 24.2 C.E., por un lado y la presunción de veracidad, mientras no se demuestre lo contrario, de las actas de la Inspección (...) por otro. La diferencia abismal entre una y otra normativa no quiere decir, sin embargo, que la misma sirva por sí sola para dejar zanjada la cuestión. Porque ni los constituyentes pretendieron que la presunción de inocencia sirviera de escudo para la impunidad de todo tipo de infracciones; ni los Decretos mencionados trataron de que cualquier denunciado, por el solo hecho de la intervención de los inspectores, se convirtiera automáticamente en un condenado. La diferencia entre ambas presunciones, que ciertamente ha producido un enorme impacto en la práctica administrativa y judicial, radica en que con la Constitución en la mano, el denunciado no aparece por ello prejuzgado en nada, dependiendo su suerte por entero del resultado que ofrezcan las probanzas disponibles, entre las que se puede contar, como una más, la de presunciones permitida en el artículo 12.533 CC.»

STS de 3 de mayo de 1988: «Valor probatorio de los actos de Inspección, goza de una presunción iuris tantum de veracidad.»

De la STS de 26 de julio de 1988 hay que destacar el siguiente texto: «Precisamente como exigencia constitucional ha de reconocerse la plena virtualidad del principio de la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.) en el campo de las sanciones administrativas. Y puesto que la resolución impugnada, aunque acuerda el sobreseimiento del expediente por caducidad, en su fundamentación formula una terminante declaración que atribuye al apelante como hecho probado la comisión de una infracción grave, hay que entender que con tal declaración, siquiera sea con efectos limitados, se está afectando a la presunción de inocencia.»

En la STS de 21 de abril de 1989 se dice que: «En la actuación de la potestad sancionadora la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.) impone terminantemente a la Administración la carga de la prueba.»

En este mismo sentido la STS de 28 de junio de 1989 establece que: «La carga de probar los elementos de hecho integrantes del tipo de la infracción administrativa corresponde al que sostiene su existencia, por imposición del principio de la presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 C.E., plenamente aplicable al Derecho Administrativo sancionador dada la virtualidad que en este ámbito tienen los principios del Derecho Penal.»

estudios

Es interesante también la fundamentación que hace el TS en la Sentencia de 28 de octubre de 1989: «(...) no se siguió el procedimiento legalmente establecido al efecto (...) sobre todo si se tiene en cuenta que la tutela judicial que es obligado otorgar se integra, entre otras garantías, por la presunción de inocencia, parejamente aplicable a la esfera penal y a la administrativa, frente a la cual ha de ceder la de certeza de las actas de inspección cuando las mismas carecen de elementales factores de veracidad y convicción al reflejar las irregularidades o infracciones que devienen sancionadas.»

II. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y SUSPENSIÓN DE LA EJECUTIVIDAD DE ACTOS SANCIONADORES

La regla general de la Ley 62/78 prevista en el artículo 7.4 es la suspensión de los actos administrativos objeto de impugnación, frente a la regla general de la no suspensión que se observa, por aplicación del artículo 111 de la Ley 30/92 de 26 de noviembre (LRJAP), en el ámbito del procedimiento administrativo de la vía administrativa previa a la judicial, y por aplicación del artículo 122 de la LJCA, respecto del proceso contencioso-administrativo.

En concreto dice el artículo 111 LRJAP: «1) La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado. 2) No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto recurrido, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación. b) Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley. 3) Al dictar acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada (...).»

Es en el ámbito de la jurisprudencia donde se ha de hacer un especial estudio del tema relativo a la suspensión, puesto que la cuestión de la suspensión es analizada por la jurisprudencia del TS y el análisis de las resoluciones permite constatar que la doctrina señalada en las sentencias es la siguiente: a) El privilegio de la decisión ejecutiva de la Administración proclamada en los artículos 56 y 94 de la LRJAP ha de interpretarse restrictivamente según el principio general del derecho que reclama el de igualdad de las partes en el procedimiento, de Administración y particular administrado, proclamado en el artículo 1.1 y 9.2 de la C.E. (STS de 17 y 21 de 1982). b) En los supuestos sancionadores, la tutela efectiva expresada en el artículo 24.1 de la C.E. no es efectiva, sino ilusoria, porque se desconoce si la sanción será o no confirmada y si se están produciendo perjuicios al administrado, que aparecen como de difícil reparación, al menos moral y personalmente (STS de 20 de junio de 1985 y 11 de junio de 1986).

Particular incidencia tienen la suspensión en relación con los distintos actos administrativos:



a) *Actos sancionadores*

El TC valora en su jurisprudencia (STC de 6 de junio de 1984) la doctrina de la *ejecutividad de los actos sancionadores*. Es en este ámbito donde surgen especiales problemas en torno a la suspensión que no es contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, pues estando abierta al control judicial por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, el contenido del derecho a la tutela judicial no padece y no se podrá, acudiendo al artículo 24 C.E., reinterpretar los textos que nuestro derecho contiene en reglas respecto a la ejecutividad, pues el derecho a la tutela se satisface facilitando «que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste, con la información en contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión». Esta doctrina es asumida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS.

Coherente con esta doctrina del TC, la STS de 7 de abril de 1986 declaró que la plenitud de tutela jurisdiccional consagrada en el artículo 24.1 no precisa, en ningún supuesto, entender desaparecida del ordenamiento jurídico la potestad administrativa de autotutela, pues lo que aquella plenitud de tutela exige es que el juez, ante los concretos intereses en juego, preserve el resultado del proceso, de suerte que una ejecución anticipada no frustre las consecuencias inherentes a la plenitud del amparo.

Posteriormente, el TS en un supuesto en el que poniéndose término en vía administrativa a un expediente disciplinario se sanciona con separación de servicio y se decreta su inmediata ejecución, llega a la conclusión de que el acuerdo recurrido no ha interferido el acceso a la jurisdicción y a la traslación de las garantías inherentes al derecho fundamental previsto en el artículo 24, que no ha podido ser transgredido por la ejecución inmediata de la sanción, ya que cuando tal ejecución se decreta lo es en el momento de la resolución de un recurso de reposición, formalizado contra el acuerdo y en el que el expediente o proceso sancionador ha concluido por haberse agotado las distintas fases que los integran y únicas en donde cabría hacer la extensión o traslación de las garantías procedimentales en aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva recogida en el artículo 24.1 C.E. (Auto del Pleno de 17 de octubre de 1986 y STS de 24 de noviembre de 1986).

Resumiendo las fundamentaciones anteriores se llega a la conclusión doctrinal siguiente: «La plenitud de la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 C.E. no implica, en todo caso, defender la ruptura del principio de ejecutividad de los actos sancionadores, pues el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión» (STS de 9 de diciembre de 1986).

En otras resoluciones (así, en el Auto del TS de 14 de febrero de 1987), se recoge esta problemática y se pronuncia por la ejecutividad y la autotutela en los siguientes términos: «Como dice el Auto de 10 de abril de 1986, la materia de la ejecutividad de los actos administrativos, tanto en vía administrativa como jurisdiccional, ha sido objeto de importantes mutaciones en los últimos tiempos, de las que son ejemplos trascendentes la modificación del artículo 116 LPA por Ley de 2 de diciembre de 1963, la innovación introducida por el artículo 7.4 de Ley de 26 de diciembre de 1978, que establece el prin-

— estudios —

cipio contrario al del artículo 122 LJCA y la modificación introducida en materia sancionadora de los funcionarios públicos, donde, por lo general, la ejecutividad, requiere la firmeza de la resolución tras la utilización, en su caso, de los recursos administrativos y del jurisdiccional pertinente.»

Si bien esto es cierto, esta tendencia no tiene sin embargo carácter de generalidad, ya que los indicados supuestos conciernen a situaciones concretas como la de la nulidad absoluta (el caso de la modificación del art. 116 LPA), las cuestiones relacionadas con los derechos fundamentales y libertades públicas definidas en la C.E. (que es el supuesto del art. 7.4 de la Ley 62/78) y la materia sancionadora de funcionarios públicos. Estas excepciones han cambiado el principio clásico general de la ejecutividad de los actos administrativos, una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 122 y ss. de LJCA, principio general que continúa recordando este tribunal en sus resoluciones más recientes, como el Auto de “23 de mayo de 1986, en el que se expone la doctrina clásica de que, acorde con la ejecutividad de los actos administrativos que establece, como regla general el artículo 101 de LPA, el artículo 122.1 LJCA dispone que el recurso contencioso-administrativo no impedirá a la Administración ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, salvo que el tribunal acordare, a instancia del actor, la suspensión, estableciendo en su pfo. 2 que procederá la suspensión cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, siendo la medida de la suspensión excepcional y corre a cargo del instante de la suspensión la prueba de los perjuicios irreparables o de muy difícil reparación que la ejecución habría de producir (Auto del TS de 18 de julio de 1986), debiendo el que la pide acreditar los daños o perjuicios de reparación imposible o difícil (Auto del TS de 26 de mayo de 1986).

b) Actos de contenido negativo

Pero también la suspensión regulada en el artículo 7.4 de la citada Ley 62/78 constituye una medida cautelar, en cuya aplicación el tribunal atiende no sólo a la existencia o posibilidad de un perjuicio grave para el interés general, sino que también examina la naturaleza del acto o disposición impugnado.

En este sentido, la referencia que el artículo 7.4 de la Ley hace de la suspensión del cumplimiento indica que se refiere, sobre todo, a la posibilidad de suspensión respecto a aquellos actos administrativos cuyo cumplimiento pueda ser exigido por la Administración recurrente, es decir, aquellos de los que se derive para el interesado la obligación exigible, cuyo cumplimiento daría lugar a la ejecución forzosa, por lo que los efectos de la suspensión deben quedar limitados subjetivamente al recurrente y objetivamente a los actos generadores de obligaciones.

Al amparo del núm. 4 del artículo 7 de la Ley 62/78 no es necesario motivar la petición de suspensión, tal petición tiene como contrapartida que la simple posibilidad de que dicha suspensión pudiera ocasionar perjuicios graves al interés general, es suficiente para denegar la petición (Autos del TS de 17 y 20 de marzo de 1989, de 22 de diciembre de 1989 y de 15 de octubre de 1990).

Algunas Sentencias

STS de 20 de junio de 1986: La jurisprudencia viene declarando que sin menoscabo de la potestad de la Administración para ejecutar por sí e inmediatamente sus propios actos, sin embargo esa potestad ejecutoria en el ámbito sancionador, de naturaleza materialmente penal, tiene su límite más exigente en otra presunción, la de inocencia, configurada también constitucionalmente, que impide así la mediata ejecutividad de la sanción impuesta en procedimiento sin haberse agotado todas las instancias dentro de la propia Administración y, por tanto, mientras no se hubiere resuelto el recurso correspondiente. En este mismo sentido, las Sentencias de 17 y 21 de julio de 1982, 20 de febrero y 20 de junio de 1985 y 26 de marzo de 1986.

STS de 15 de junio de 1987: La presunción de legitimidad de las actuaciones de los poderes públicos se encuentra implícita en la C.E. y tal presunción justifica la potestad ejecutoria de la Administración, por la que se dota a sí misma de un título ejecutivo que puede ejecutar por sí e inmediatamente.

La suspensión cautelar del acto administrativo por parte del órgano jurisdiccional, al amparo del artículo 122 LJCA, es el único obstáculo para enervar la potestad ejecutiva. La suspensión automática que, previa garantía, se establece en la vía económico-administrativa no trasciende del procedimiento administrativo ni se extiende al ámbito procesal.

STS de 24 de febrero de 1992: Se alega perjuicio de llevarse a cabo la ejecución de la sanción. El TS estima que el aludido perjuicio, de existir, sobre lo que falta un elemento de prueba, siquiera de carácter indiciario, no derivaría de la ejecución de la sanción, sino de la resolución que la impone y, en este sentido, no cabe subsumir aquel concepto entre los perjuicios de imposible o difícil reparación, originados por la ejecución del acto recurrido, que menciona el artículo 122.2 LJCA.

La entidad recurrente añade que, acordando la suspensión, no se irrogaría ningún tipo de perturbación a los intereses públicos ni a los de tercero.

Ahora bien, para que proceda la suspensión no es bastante con invocar que esta medida no perjudica al interés público, sino que es preciso acreditar, además, que la ejecución causa perjuicios de imposible o difícil reparación, como ya ha quedado expuesto.

El auto de esta Sala de 21 de diciembre de 1989 indica claramente que la ejecutividad de los actos declaratorios y ejecutorios de la Administración es piedra angular del sistema administrativo y la regla general no es que basta recurrir para suspender, sino que la suspensión, una vez interpuesto el recurso, procederá cautelarmente si se puede apreciar un daño que sea de imposible o difícil reparación.

Finalmente, se dice que la petición de suspensión se ampara en reiterada jurisprudencia del TS y del TC, que establecen el principio general de que las sanciones administrativas, por ser contrarias a la presunción de inocencia, no pueden ser ejecutivas hasta su confirmación por los tribunales contenciosos. Tampoco debe admitirse esta alegación, ya que la STS 28 de enero de 1988 abordó la cuestión de ejecutividad de los actos sancionadores disciplinarios, y lo mismo ha de entenderse de cualesquiera otros actos administrativos sancionadores, en relación con el artículo 24 C.E. Con cita de la última doctrina del TC, contenida en la Sentencia de 7 de julio de

estudios

1987, reiterando el criterio de la de 6 de junio de 1984, se mantiene que el principio de la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores no ha desaparecido, sino que se contiene dentro del principio de eficacia del artículo 103 C.E., porque salvaguarda los intereses generales que son bienes constitucionalmente protegidos, y que *la tutela judicial efectiva ya se garantiza con el control judicial de dicha ejecutividad, permitiendo su suspensión*, pues no cabe acentuar el interés privado sobre el público cuando ambos están en conflicto, salvo el caso de que la Ley elimine de modo expreso la ejecutividad de los actos sancionadores (...). En virtud de todo lo expuesto procede la desestimación de la presente solicitud de suspensión.

STC 238/1992 de 17 de diciembre, cuestión de inconstitucionalidad. Derecho a la tutela judicial efectiva en relación con la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores y la constitucionalidad de las medidas cautelares. Reconocida por ley la ejecutividad de los actos administrativos, no puede el mismo legislador eliminar de manera absoluta la posibilidad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar la efectividad de la sentencia estimatoria, pues con ello se vendría a privar a los justiciables de una garantía que se configura como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.).

El que el derecho afectado por el precepto cuestionado (art. 6.2 Ley de fincas manifiestamente mejorables) sea el de propiedad, no justifica una prohibición absoluta de la suspensión como la que contiene tal precepto.

Lo que se impugna es la coletilla del artículo 6.2 LFMM «no obstante, no se suspenderá en ningún caso la ejecución del Decreto impugnado».

La regla del artículo 6.2 LFMM constituye una excepción legal a lo dispuesto en los artículos 122 y ss. de LJCA, precepto que regula, con carácter general, la posible suspensión cautelar por los órganos de recurso. La suspensión legal de tal posibilidad puede deparar la privación para los recurrentes de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.).

La posibilidad legal de solicitar y obtener de los órganos jurisdiccionales la suspensión del acto administrativo impugnado se configura como un límite a la ejecutividad de las resoluciones de la Administración.

Es preciso reiterar el fundamento jurídico siete de la STC 14/1992 que afirma que «la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso».

Se declara *inconstitucional* el inciso «no obstante, no se suspenderá en ningún caso la ejecución del Decreto impugnado» del artículo 6.2 de LFMM.

III. CONCLUSIONES

1. Según la STS de 6 de octubre de 1992 la presunción de inocencia consagrada en el artículo 24.2 C.E., no entorpece, dado su carácter de presunción «iuris tantum» a que pueda ser desvirtuada, siempre que medie una actividad probatoria de cargo, con fuerza suficiente para desvirtuarla; y en el caso de las propias declaraciones «complementarias» alegadas por la recurrente, reveladoras de ocultaciones en declaraciones anteriores, ha existido una actividad comprobadora de la Inspección.

M.^a Victoria Carpi Abad

2. La regla general de la Ley 62/78 prevista en el artículo 7.4 es la suspensión de los actos administrativos objeto de impugnación, frente a la regla general de la no suspensión que se observa, por aplicación del artículo 111 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre (LRJAP), en el ámbito del procedimiento administrativo de la vía administrativa previa a la judicial, y por aplicación del artículo 122 de la LJCA, respecto del proceso contencioso-administrativo.

3. La plenitud de la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 C.E. no implica, en todo caso, defender la ruptura del principio de ejecutividad de los actos sancionadores, pues el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión (STS de 9 de diciembre de 1986).

4. Según la STS de 24 de febrero de 1992 la tutela judicial efectiva ya se garantiza con el control judicial de dicha ejecutividad, permitiendo su suspensión.

VI. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

CÓRDOBA RODA, J.: «Principio constitucional de presunción de inocencia y ordenamiento sancionador tributario-administrativo y penal.» Edición BJC.

GONZÁLEZ RIVAS: Estudio-comentario jurisprudencial de la protección constitucional de los derechos fundamentales. Edición Comares, 1992.

LAGO MONTERO, J. M.^a: Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español. EDER-SA, 1990.

LASARTE, RAMÍREZ Y AGUALLO: Jurisprudencia del TC en materia financiera y tributaria (1981-1989). Edición Tecnos, 1990.

LOZANO SERRANO, C.: Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario. Edición Civitas, 1990.