



Universidad  
Rey Juan Carlos

Facultad de  
Ciencias Jurídicas y Políticas

**TRABAJO FIN DE GRADO  
GRADO EN DERECHO  
CURSO ACADÉMICO 2023/2024  
CONVOCATORIA JUNIO**

**TÍTULO: LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN DELITOS FISCALES  
ATENDIENDO A LA ACTIVIDAD PROBATORIA**

AUTOR: Paladines Pineiros, Juan Sebastián

DNI: 50578291A

TUTOR: Javier Arroyo Romero

En Madrid, a 17 de junio de 2024

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	4
2. DELITOS FISCALES .....	5
2.1. Concepto .....	5
2.2. Elementos y características .....	6
3. LA ACTIVIDAD PROBATORIA .....	8
3.1. Elementos .....	9
3.2. Procedimiento .....	9
4. INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	11
4.1. Determinación del obligado tributario.....	11
4.2. La notificación.....	12
4.8. El recurso contencioso-administrativo .....	17
5. INSPECTORES DE HACIENDA.....	18
5.1. Retroacciones .....	19
6. FICCIONES Y PRESUNCIONES .....	20
7. LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.....	20
7.2. Pruebas indiciarias .....	24
8. DIFERENCIAS ENTRE LOS DEMÁS PROCESOS CON LA INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA.....	25
8.1. La naturaleza .....	25
8.2. La carga de la prueba.....	25
8.3. Aplicación .....	26
9. CONCLUSIÓN .....	29
10. PROPUESTA DE CAMBIO.....	31
Bibliografía .....	34

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ABREVIATURAS	SIGNIFICADO
<i>AEAT</i>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<i>CE</i>	Constitución Española.
<i>CP</i>	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
<i>LECRIM</i>	Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.
<i>LGT</i>	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
<i>LEC</i>	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
<i>TEC</i>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<i>TER</i>	Tribunales Económico-Administrativos Regionales
<i>TS</i>	Tribunal Supremo
<i>STS</i>	Sentencia del Tribunal Supremo

## 1. INTRODUCCIÓN

Los delitos fiscales siempre han estado en especial punto de mira.

Por una parte, en el área jurídica, su importancia radica a la hora de establecer jurisprudencia y poder subsanar todos los vacíos legales. Por otro lado, tiene una gran repercusión social debido a que la gran mayoría de estos delitos nos afectan, de forma indirecta o directa, a todos como sociedad; de hecho, podría decirse que crean una situación de desventaja a nivel tributario en relación con todas las obligaciones fiscales que debemos cumplir.

Es importante recalcar la relación tan estrecha que hay entre el concepto de delito y el de culpabilidad. Esto es algo bien sabido en el ámbito jurídico, pero también es conocido popularmente ya que es uno de los aspectos más simples de entender del derecho. ¿La persona a la que se acusa del delito es realmente culpable de haberlo cometido? Esta pregunta sería la síntesis de este concepto.

Por este motivo, es necesario analizar el concepto del derecho fundamental a la presunción de inocencia dado que este principio impide que la culpabilidad se establezca por una mera acusación.

A simple vista podríamos pensar que el derecho fundamental a la presunción de inocencia es un concepto tan básico y común que siempre se aplica de la misma forma, independientemente del proceso en el que nos encontremos, y más en la actualidad con todas las formas que tenemos de conocer la ley y nuestros derechos sin necesidad de ser juristas. Sin embargo, hay varios matices que deben ser tenidos en cuenta a la hora de estudiar y analizar este concepto.

Partimos de un contexto donde, como bien hemos mencionado, el ámbito de aplicación no es ecuánime y puede ser volátil ya que cada circunstancia y/o caso son diferentes y deben ser tratados como tal. En la gran mayoría de los casos, las sentencias del Tribunal Supremo consiguen mermar las dificultades que existen en lo que se refiere al razonamiento de casos con casuística similar. Sin embargo, como veremos más adelante, a pesar de que efectivamente existe una gran jurisprudencia en materia fiscal, relacionada con la presunción de inocencia, no es tomada en consideración cuando se trata en instancias inferiores a las del TS.

Las fundamentaciones principales de este trabajo son el análisis de un tipo de delitos donde no existen las tan conocidas figuras del “deudor” o “defraudador” para el contribuyente, lo cual es llamativo ya que, por el contrario, se determina la culpabilidad en la mera acusación de los individuos que ostentarían dicha categoría, sin haberse celebrado ningún tipo de juicio previamente. Así como el análisis y la interpretación de las pruebas a la hora de investigar los hechos constitutivos de delito, donde se pretende comprobar que la utilización de pruebas no directas también es válida para exponer un argumento lo suficientemente fundamentado y razonado que sustente la culpabilidad de un individuo, en este caso, el fraude cometido por un obligado tributario (figura que explicaremos con más detenimiento en el primer epígrafe de este trabajo de

investigación); en lo que respecta al procedimiento analizaremos que la prueba de cargo la tiene la defensa en lugar de la acusación y es que, el acusado, deberá ser capaz de demostrar su inocencia mediante pruebas, y en el caso de que estas sean insuficientes, el juez terminará el procedimiento con una sentencia condenatoria para él.

Para tener un contexto correcto del análisis de los elementos anteriormente expuestos, se debe tener en cuenta que el fundamento o el origen de este tipo de delito no es equiparable al de otros, hecho en el que profundizaremos más adelante ya que es importante para poder entender el desarrollo de los conceptos jurídicos y de las propias leyes.

## 2. DELITOS FISCALES

En este epígrafe, como se especifico previamente, analizaremos que son los delitos fiscales, así como sus principales elementos y características. Haremos hincapié en la controversia que se establece cuando se introduce el derecho a la presunción de inocencia.

### 2.1. Concepto

Los delitos se basan en la realización o no realización de acciones dolosas o imprudentes cuyo resultado conlleve una pena determinada por nuestras leyes tal y como se indica en el artículo 10 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Puede tratarse de cualquier acto que viole las normas establecidas por la sociedad cuya infracción corresponde sanciones legales. Aunque existen varias clasificaciones de delitos, nosotros nos vamos a centrar en los tipos de delitos atendiendo a su naturaleza.

Dicho lo anterior, debemos mencionar que, en el ámbito fiscal, nos encontramos con los delitos contra la hacienda pública o también llamados delitos de defraudación tributaria, cuya definición es la siguiente:<sup>1</sup>

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

---

<sup>1</sup> Tal y como se expresa en el artículo 305.1 del CP

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”.

Con este primer acercamiento no denotamos que pueda existir diferencia alguna con los demás procesos, y tampoco con la presunción de inocencia, es por ello por lo que debemos seguir exponiendo sus características para que, de forma progresiva, podamos encontrar claras contraposiciones entre ambos fundamentos. A pesar de que en el último párrafo citado ya podamos apreciar la posible existencia de una controversia entre las declaraciones del obligado tributario y los hechos que la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha determinado como ciertos.

## 2.2. Elementos y características

Los delitos contra la hacienda pública se caracterizan por ser el tipo de delitos que vulneran el patrimonio público, bien jurídico que se encuentra protegido de la siguiente forma en la Constitución Española:<sup>2</sup>

“ Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad...”

Con esta definición, podemos establecer que se tratan de delitos que afectan a la sociedad en su conjunto, debido a que si una persona incumple con su obligación de contribuir con los gastos público deja a los demás contribuyentes en una clara situación de desventaja fiscal debido a que una gran mayoría de la población sí que cumple con sus obligaciones fiscales, las cuales se utilizan para financiar los servicios públicos de los que todos nos beneficiamos y que todos disfrutamos.

En estos tipos de delitos, nos vamos a encontrar con la figura de los obligados tributarios cuya clasificación se expone en el artículo 35.2 de la LGT<sup>3</sup>.

En lo que se refiera al papel que estos obligados tributarios cumplen en los delitos fiscales, debemos indicar que actúan como los sujetos pasivos tal y como se expone en el artículo 36.1 de la LGT:

“Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto de este. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa...”

---

<sup>2</sup> Artículo 31 de la CE

<sup>3</sup> “a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.”

En cuanto a su naturaleza jurídica debemos indicar que se pueden tratar de personas físicas o jurídicas como normal general<sup>4</sup>. Por otro lado, en lo que corresponde a su origen, se trata de los que han realizado el hecho imponible.

Debemos atender al concepto de defraudación en lo que respecta a la conducta típica, encontrándonos con diversas formas de realizar dicha acción, comúnmente realizada mediante la evasión del pago de impuestos, la obtención indebida de devoluciones, entre muchas otras. Se trata de un concepto amplio con muchas interpretaciones y como ejemplo de esta amplitud podemos acudir a la situación de la Sentencia del Tribunal Supremo 1893/2022.

En este caso la conducta defraudadora consiste en ocultar datos financieros relevantes para la estimación de lo que se debe pagar a la Seguridad Social. Dicho esto, los elementos de este tipo de comportamiento son: por un lado, el objetivo que se corresponde con la ocultación de la información, y, por otro lado, el subjetivo que se relaciona con el conocimiento de la mencionada conducta y sus respectivas consecuencias. Se puede defraudar de muchas maneras ya que, volvemos a indicar que estamos ante un término bastante amplio en el que también se enmarcan acciones como la del abuso de confianza o la elusión de impuestos. Estos conceptos serán indispensables en muchos casos para la comisión del delito.

La acción constitutiva del delito no se corresponde únicamente con el hecho de no haber pagado, también se le añade el hecho de haber defraudado eludiendo el pago de las correspondientes cuotas. Por lo tanto, podemos establecer que la omisión sí se considera una acción típica dado que oculta los requisitos por los que se lleva a cabo el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otro lado, en cuanto al resultado del delito, aunque ya hemos mencionado que la cuantía defraudada o el beneficio obtenido indebidamente de este tipo de delito debe ser superior a los ciento veinte mil euros, cabe mencionar que también existen excepciones como la expuesta a continuación:<sup>5</sup>

“...Si la cuantía defraudada no superase los cien mil euros, pero excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años”.

En lo que respecta a las penas, como en el resto de los delitos, hay que atender a varios aspectos y a las situaciones que se hayan dado en caso. Sin embargo, el Código Penal ha sido capaz de instaurar qué penas corresponderán en todos estos tipos de delitos de forma general durante sus artículos 305 y 305 bis, ha determinado, por ejemplo:<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Adicionalmente el artículo 35.4 indica que: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

<sup>5</sup> Artículo 305.3 del CP

<sup>6</sup> Artículo 305 bis punto primero

“El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito”.

Por último, cabe mencionar la regularización, es decir, la excepción de responsabilidad por delitos fiscales, mencionada en el artículo 305.1 CP y cuyos requisitos se desarrollan en el punto 4 de este mismo artículo. La situación tributaria se considera regularizada cuando el contribuyente reconoce y satisface de forma completa la deuda tributaria, previa notificación de la AEAT sobre el inicio de investigaciones o comprobaciones, o antes de que se interponga una querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, o el representante procesal correspondiente. También es aplicable la regularización si las deudas tributarias se pagan después de la prescripción del derecho de Hacienda a determinar la deuda en vía administrativa.

En este epígrafe hemos determinado las clases de delitos fiscales mas relevantes dentro de nuestro ordenamiento jurídico, y como hemos podido apreciar, en ninguno de ellos se hace alusión o se establece conexión de dichos delitos con el derecho a la presunción de inocencia como tal. Seguiremos analizando todos los conceptos que conforman el presente estudio con el fin de encontrar dicha relación legal entre ambos, continuando por establecer qué es la actividad probatoria y que determina en materia fiscal.

### 3. LA ACTIVIDAD PROBATORIA

La actividad probatoria tiene como función principal demostrar la culpabilidad del sujeto en la comisión/omisión de una acción delictiva por lo que se trata de un acto que se realiza, en la mayoría de los casos, desde la acusación.

Dicho esto, será la misma acusación la encargada de demostrar la culpabilidad del acusado mediante pruebas suficientemente razonadas durante el litigio correspondiente. Por otro lado, en lo que se refiere a la parte acusada, esta no deberá demostrar nada ya que, si las pruebas son insuficientes y no se puede demostrar la culpabilidad imputada por la otra parte, estaríamos ante una sentencia absolutoria. Cabe mencionar que los juzgados encargados de dictar sentencia no pueden ejercer la labor de investigador, sólo podrán

acordar de oficio las prácticas de medios de pruebas, aunque esto no disminuye la gran importancia que tiene su interpretación de estas pruebas en el proceso.

Este concepto será de gran relevancia para entender si finalmente se respeta o no la presunción de inocencia en estos delitos ya que se podrá realizar una comparación entre los procesos penales y los fiscales. Adelantando que, en los últimos, se han declarado tantas particularidades que es difícil de asegurar que no se vulnera este derecho fundamental. De hecho, si observamos con cautela hacia qué lado se inclina la delicada balanza que existe para estos casos, en base a esos dos conceptos, podríamos incluso determinar que se presupone la culpabilidad del acusado.

### 3.1. Elementos

En lo que respecta al objeto de este tipo de actividad, debemos indicar que se ciñe a realidades fácticas, es decir, a los hechos, que supuestamente tuvieron como consecuencia el delito en cuestión, reiterando que estos hechos son los expuestos por la acusación (mediante los que deben demostrar la culpabilidad del acusado).

En lo referido a la carga de la prueba, sólo podemos establecer que existe un “reparto” de esta cuando la parte acusada alega hechos extintivos o impeditivos ya que, aunque la carga probatoria de la responsabilidad por los actos presuntamente delictivos siga recayendo sobre la parte acusadora, será la defensa la encargada de demostrar la existencia de situaciones que excluyan la responsabilidad de este sujeto .

Todas las condenas que se dicten deben haber ido precedidas por una actividad probatoria, aunque sea mínima, que se haya practicado con todas las garantías y que sea suficiente para demostrar la culpabilidad del acusado. Sin embargo, el juez será el encargado de determinar la valoración libre de las máximas de la experiencia, a través de la objetividad.

En el caso de que las pruebas no hayan sido suficientes o hayan dado lugar a duda, el órgano jurisdiccional deberá regirse por el principio *in dubio pro-reo*<sup>77</sup> - el cual establece que si tras valorar las pruebas disponibles, el juez o tribunal duda, el fallo debe favorecer al acusado – y absolver al susodicho de la causa imputada.

### 3.2. Procedimiento

El procedimiento probatorio se divide en 3 fases principales:

En primer lugar, la proposición, proceso que comienza con la presentación de los escritos provisionales de las dos partes, tanto de la acusación como de la defensa, dado que las pruebas se practican a instancia de parte salvo la excepción expuesta en el artículo 282 de la LEC.

---

<sup>77</sup> Principio ligado al de la presunción de inocencia y el cual se encuentra definido dentro de la misma en el BOE

En segundo lugar, nos encontramos con la admisión, proceso en el que, después de la comprobación de los requisitos necesarios, el juez establece los medios de prueba que pueden practicarse mediante auto. Para conocer los requisitos necesarios deberemos atender a los artículos 281 y 283 de la LEC.

Por último, tenemos la práctica de la prueba, en esta fase tenemos que acudir al artículo 289 de la LEC.<sup>8</sup>

#### Prueba pericial

Dentro de los tipos de pruebas, tenemos la prueba pericial, recogida entre los artículos 456 y 485 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por la que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Dicho esto, hemos determinado que, la prueba pericial es acordada por el Juez con el fin de conocer más sobre algún suceso relevante.

Los encargos de la realización de esta prueba son los “peritos”, que pueden ser titulares (los que ostentan un título oficial reglado por la Administración) y no titulares (los que no poseen título oficial, pero si conocimientos especiales sobre una determinada materia). Por regla general, siempre se contará con dos peritos para la realización de la prueba elegidos por el Juez. Por otro lado, hay varios aspectos relacionados con la eficacia que debemos tener en cuenta:

#### Nivel de especialización de los peritos

Los peritos encargados de estas pruebas son especialistas de un área determinada que, obviamente, está relacionada con el caso que van a investigar. En el ámbito que nos corresponde, serían especialistas fiscales.

#### Objetividad en sus actuaciones

Siempre deben realizar sus actuaciones de forma imparcial y objetiva dado que, gracias a su especialización, cuentan con conocimiento suficiente para poder razonar solo basándose en los hechos.

#### Metodología empleada durante la investigación

En cuanto a los informes del peritaje, debemos indicar que tienen que ser rigurosos con la información, es decir, que todos los datos que se incluyen hayan sido analizados meticulosamente y sean conformes a los principios y reglas de su ciencia.

Para identificar la información que deben contener los informes periciales nos atenemos a lo dispuesto en el artículo 478 de la LECRIM. Estos documentos deben demostrar la existencia de hechos fiscalmente relevantes debidamente justificados, como

---

<sup>8</sup> Tal y como se expone en su primer punto: “Las pruebas se practicarán contradictoriamente en vista pública, o con publicidad y documentación similares si no se llevasen a efecto en la sede del tribunal”.

pueden ser antiguas declaraciones o registros contables (entre otros). También cabe mencionar que, estos documentos deben ser auténticos, es obligación de los peritos asegurar que toda la información aportada sea verídica.

Existen situaciones que requieren la modificación o eliminación de objetos relacionados con las pruebas, sin embargo y para poder evitar problemas futuros como la necesidad practicar de nuevo un análisis de estos, se deberá mantener una parte de estos.

Sin duda, la eficacia de las pruebas periciales y documentales es muy importante para asegurar que el resto de las actuaciones inspectoras se pueden realizar de forma correcta y por ende llegar de una forma más fácil a la determinación de la culpabilidad del acusado. Sin embargo, que sean eficaces dependerá también de la documentación que ha sido facilitada o con la que se cuenta en cada caso ya que también cabe la posibilidad de que se trabaje con un material insuficiente.

Con todo lo anterior expuesto, cabe seguir con la explicación de la inspección tributaria para compararla con los conceptos que acabamos de exponer.

#### 4. INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La actividad probatoria en materia fiscal se corresponde con la inspección tributaria que, se trata del tipo de actividad probatoria en los que más diferencias podremos apreciar.

La inspección tributaria tiene varias funciones, pero podemos determinar que en términos generales se corresponde con actividades administrativas relacionadas con la investigación y comprobación de materias fiscales con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los obligados tributarios.

En lo que se refiere a su proceso, nos encontramos con varias fases, las cuales detallaremos y explicaremos destacando sus rasgos más significativos, en los siguientes epígrafes.

##### 4.1. Determinación del obligado tributario

La selección de los individuos a los que se les va a realizar la inspección se lleva a cabo a través de criterios establecidos por la propia Agencia Tributaria. No se conocen exactamente todos los parámetros que se utilizan para determinar a qué contribuyentes les corresponde ser investigados, pero se suelen determinar por medio de herramientas como el análisis de riesgo. Es decir, mediante la identificación de discrepancias en las declaraciones de la renta de los contribuyentes usando sistemas informáticos y algoritmos.

Se procede a la inspección tributaria una vez se ha determinado que el obligado tributario efectivamente ha defraudado a Hacienda, incumpliendo de esta manera sus

obligaciones fiscales como contribuyente, por lo que este proceso siempre partirá de la culpabilidad previamente demostrada.

Dicho lo anterior, podemos apreciar una vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia dado que ya desde aquí, se presume la culpabilidad del obligado tributario, Aunque las pruebas que practica la AEAT son científicamente fiables, no debería ser una prueba irrefutable que prevalezca sobre este derecho fundamental.

#### 4.2. La notificación

Como tal el plazo del procedimiento comenzara desde la notificación o intento de notificación al obligado tributario del inicio de las actuaciones, en esta se incluirán los plazos aplicables y demás detalles sobre el proceso como la identificación del contribuyente, impuestos objeto de la inspección, motivo y periodos en los que se va a realizar la inspección.

En lo que se refiere al alcance de las actuaciones de este procedimiento, se establece que pueden ser de dos tipos:

1. Generales, cuando afecten a todos los elementos de la obligación tributaria.
2. De carácter parcial, en los casos que no comprendan todos estos elementos durante el período de la investigación.<sup>9</sup>

En los casos de que el proceso hubiese terminado con una liquidación de carácter provisional, no se podrá regularizar de nuevo en un procedimiento posterior (salvo en las excepciones indicadas en el artículo 101.4 LGT en su apartado A).

Es uno de los aspectos más importantes y que más se debe respetar en el proceso debido a la existencia de situaciones en las que los presuntos defraudadores utilizan esta información en su beneficio y perjuicio del proceso como en el caso de la STS 3236/2022<sup>10</sup>, el cual trata de un delito de alzamiento de bienes.

En este caso, en cuanto el acusado tuvo conocimiento de las actuaciones que la AEAT estaba poniendo en marcha, así como de la probabilidad de que se procediese al embargo de sus bienes, intentó simular la existencia de una deuda con su propio abogado que, por medio del impago del pagaré, embargo el único inmueble de la sociedad. Aunque al final el TS fallo a favor de la AEAT, este tipo de prácticas dificultan bastante las investigaciones y son de los motivos principales en los que se fundamente el pago de la liquidación previa a la celebración de juicio.

---

<sup>9</sup> Artículo 148 LGT

<sup>10</sup> STS número 3236/2022 de 27 de julio de 2022

#### 4.3. *Solicitud de información*

Una vez el obligado tributario conoce de la inspección que se le va a realizar, se le podrá solicitar cualquier información que se considere relevante para conocer en profundidad su situación financiera y comprobar la veracidad de las declaraciones que el obligado haga, como ejemplo se le podrían solicitar los libros contables<sup>11</sup>. Cabe destacar que el contribuyente tiene el deber de contestar los requerimientos que se le vayan haciendo.

Aunque a simple vista puede parecer que el requerimiento de esta información supone una presunción de culpabilidad hacia el contribuyente, se supone que se realiza como una medida de control por parte de la AEAT. Por otro lado, si solo se tratase de una garantía, el contribuyente no tendría la obligación de facilitar información ya que Hacienda puede consultar todos los datos referentes a las declaraciones de la renta de este individuo que, en principio no deberían de presuponerse como erróneas.

En los casos en los que el obligado tributario no colabore y/o incumpla el plazo en la entrega de la documentación durante la inspección, será determinante la fecha en la que finalmente aporte lo requerido ya que según esta se establecerá la duración máxima de la inspección por tres meses (si se ha entregado la documentación con al menos nueve meses de retraso). La duración será de seis meses, por un lado, cuando la entrega se produzca después de la formalización del acto y, por otro lado, cuando se facilite lo requerido después de indicar la aplicación de estimación indirecta.

El incumplimiento del plazo conllevará las siguientes consecuencias:

En primer lugar, no se interrumpirá la prescripción hasta que se efectúen las actuaciones de forma posterior a la terminación del plazo.

Por otro lado, tendrán carácter de espontáneos, los ingresos realizados al comienzo del procedimiento hasta la realización de la primera actuación que se haya llevado a cabo después de que se cumpliese el plazo<sup>12</sup>.

Por último, es importante resaltar que los intereses de demora no son exigibles en estos casos. Por lo tanto, las personas o entidades involucradas no tendrán la obligación de pagar intereses extra debido a estos retrasos, lo cual puede ser un alivio financiero significativo y una medida que favorece la gestión adecuada de los recursos y las obligaciones financieras.

#### 4.4. *Comprobación de la información*

La documentación facilitada por el contribuyente será revisada por los inspectores de Hacienda. Aunque ya han aportado la información solicitada, se podrá pedir la colaboración del obligado tributario o su representante en cualquier otra forma como en los casos de declaraciones o entrevistas. En este caso, también podríamos apreciar

---

<sup>11</sup> Artículo 29 LGT

<sup>12</sup> a los efectos del artículo 27 LGT.

presunción de culpabilidad en lugar de inocencia, y es que se les estaría pidiendo justificaciones de unos hechos que ya han sido declarados como erróneos (y culpables) por la AEAT.

No existe un lugar determinado para el desarrollo y la práctica de las actuaciones. Sin embargo, sí que se han establecido localizaciones donde las actuaciones de la investigación pueden realizarse:

El domicilio fiscal del obligado tributario, o en su defecto, el domicilio de su representante (incluyendo también despacho u oficina). Cabe mencionar que toda la documentación necesaria debe ser examinada en estas localizaciones, salvo que el obligado tributario acceda a que se examinen en oficinas públicas.

La localización en la que se lleven a cabo las actividades gravadas. De hecho, en estas instalaciones no será necesaria comunicación previa para que el inspector acuda.

Cualquier localización en la que existan pruebas relevantes.

Así mismo en las oficinas de la administración tributaria, tal y como se recoge en el artículo 151 de la Ley General Tributaria en el fragmento citado a continuación: “En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas”.

Por la parte de la inspección cabe mencionar que, todas las actuaciones que se lleven a cabo en este proceso deberán ser documentadas en: “comunicaciones, diligencias, informes y actas”<sup>13</sup>. Hay que prestar especial atención a estas últimas, ya que, por un lado, recogen el resultado de la inspección, y, por otro lado, proponen “la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”<sup>14</sup>. Cabe destacar también que se trata de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que han sido objeto de la investigación practicada, es más, “los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”<sup>15</sup>.

#### *4.5. La propuesta de liquidación*

Después de haber analizado todo lo que envuelve la situación financiera del obligado tributario y habiendo determinado que, en efecto, existen irregularidades que deben ser subsanadas, se emitirá una propuesta de liquidación provisional hacia el contribuyente. También podemos apreciar en este caso como la presunción de inocencia se ve vulnerada al establecerse una deuda y, sobre todo, la culpabilidad del obligado tributario de no haber cumplido con sus obligaciones fiscales, defraudando así a Hacienda.

---

<sup>13</sup> Artículo 143.1 de la LGT

<sup>14</sup> Artículo 143.2 de la LGT

<sup>15</sup> La lista completa de los elementos esenciales se encuentra expuesta en el artículo 144.2 LGT

Antes de la firma de las actas de conformidad o disconformidad, la autoridad competente concede trámite de audiencia al obligado para que pueda realizar las alegaciones que crea pertinentes. La posición del obligado de conformidad o disconformidad para con la propuesta de regularización, se hará constar específicamente en el acta.

En el caso de las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras, estas deben contener como mínimo requisitos como la fecha y lugar de la formalización, elementos esenciales de los hechos en cuestión, etc.<sup>16</sup>

#### 4.6. *Resolución y actas*

Una vez el obligado ha expuesto sus alegaciones y estas hayan sido escuchadas por el órgano competente, este último procederá a dictar la resolución definitiva junto con la liquidación correspondiente.

Cabe mencionar que la autoridad competente puede acordar actuaciones complementarias antes de la resolución de la liquidación (como sanciones).

Solo se podrán adoptar estas medidas cuando exista un riesgo real de destrucción, alteración o cualquier otra mala práctica para con las pruebas relevantes para la investigación. Las medidas cautelares siempre deben ser proporcionadas, tanto en el método que se realice como en la determinación del tiempo (que deberá ser acorde con el fin de estas).

Como ejemplos de estas medidas vemos que pueden basarse en: “en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate”.

Esto sería otro ejemplo de cómo se sigue sin esperar a la celebración de juicio, que de hecho solo se celebrará si el investigado así lo requiere, para determinar la culpabilidad del contribuyente.

#### 4.7. *Recursos*

Antes de llevar la causa a instancias judiciales y después de que hayan desestimado las alegaciones expuestas por el obligado tributario, se puede optar por agotar el proceso administrativo. Además, cabe la posibilidad de pedir que se suspenda la deuda durante el tiempo que duren los recursos que vamos a exponer a continuación y el posible juicio si estos recursos resultan desestimados:

El recurso de reposición

---

<sup>16</sup> Artículo 153 de la LGT

Podemos interponer recurso de reposición, que se corresponde con una revisión administrativa de la resolución, después de que se haya determinado y notificado la liquidación definitiva en el plazo de un mes.

#### La reclamación económico-administrativa

Si el recurso de reposición también fuese desestimado, el siguiente paso sería la presentación de una reclamación de carácter económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TER) o Central (TEC). Al igual que en el recurso de reposición, el plazo para presentar esta reclamación será de un mes desde la notificación de la desestimación del anterior recurso. En el caso de que esta reclamación sea desestimada al igual que el anterior recurso, habremos agotado el proceso administrativo y deberemos trasladar la causa a instancias judiciales, una de las consecuencias que debemos afrontar en estos casos es el pago de la liquidación propuesta por Hacienda.

Sin embargo, no siempre hay que satisfacer la liquidación mencionada de forma preventiva, hay casos en los que se puede suspender la ejecución de esta cantidad en cuanto el proceso contencioso-administrativo tiene lugar. Existen varias posibilidades:

##### 1. La suspensión con garantías

El objetivo principal de este tipo de suspensión es asegurar que, en caso de que la justicia no te dé la razón, la deuda, finalmente, se pague a Hacienda. Este tipo de medida es indispensable para la AEAT ya que también busca evitar el impago de la cuantía adeudada en el caso de que la resolución judicial dicte que el contribuyente está obligado a abonarla. Para poder optar por este tipo de suspensión, el obligado tributario deberá aportar garantías que respalden el pago de la deuda mencionada. Entre los avales que el contribuyente puede aportar se encuentran las hipotecas, fianzas, depósitos en efectivo, etc.

##### 2. La suspensión sin garantías

Solo se podrá solicitar este tipo de suspensión en unos casos determinados en los que se halle un gran perjuicio para el obligado tributario, es decir, la solicitud de esta suspensión dependerá de si el pago de la liquidación propuesta significase un daño irreparable o de difícil justificación para el obligado tributario. Cabe mencionar que, al tratarse de una medida urgente y extraordinaria, debe tratarse con la mayor delicadez posible por lo que deberá estar plenamente fundamentada y razonada.

##### 3. Aceptación de la suspensión

Si finalmente la suspensión se concede, el contribuyente no deberá abonar la cantidad adeudada hasta que se resuelva el proceso judicial que ha iniciado. La concesión de esta suspensión no implica que los intereses de demora dejen de generarse, de hecho, estos se seguirán generando durante todo el procedimiento hasta que se decrete o no el pago de la deuda. Dicho esto, es posible que, a pesar de la suspensión, la cuantía a satisfacer puede aumentar debido a estas situaciones.

#### 4. La denegación de la suspensión

En el caso contrario, si la suspensión no resultase concedida, el obligado tributario deberá abonar la cantidad adeudada en el plazo establecido. En el caso de no satisfacer esta cuantía dentro del plazo mencionado, se iniciará el procedimiento de apremio, es decir, se procederá con la ejecución del cobro.

Con todo lo anterior expuesto, cabe preguntarse si existe la posibilidad de que Hacienda reduzca la cuantía a pagar si se paga en un plazo determinado. Y en efecto, existen reducciones por la satisfacción de esta deuda en el plazo establecido tanto en las liquidaciones provisionales como en las definitivas. El objetivo principal de este beneficio es la incentivar, facilitar y agilizar el proceso de pago para los contribuyentes.

Si el obligado tributario ha aceptado la liquidación y no ha presentado ni alegaciones ni recursos, podrá beneficiarse de una reducción del 30% siempre y cuando pague en el plazo determinado. Este plazo se corresponde con treinta días desde la notificación de la liquidación.

Por otro lado, cabe preguntarse, ¿qué sucede si no se concede la suspensión del pago y el obligado tributario se niega a satisfacer este importe?

En primer lugar, debemos tener en cuenta que la generación de intereses de demora seguirá mientras no se pague la deuda, de hecho, el recargo por periodo ejecutivo empieza en el 5% y puede terminar en un 20%.

Por otro lado, tenemos el procedimiento de apremio que comenzará al no satisfacer el importe adeudado dentro del plazo voluntario, para ello, se emitirá una providencia de apremio en la que se incluirán todos los detalles para tener en cuenta (como recargos e intereses).

Por último, este proceso puede desencadenar en el embargo de los bienes del contribuyente que no ha pagado, comprende desde cuentas bancarias hasta inmuebles, hay que mencionar que este paso se realiza para asegurar que la deuda se cobre.

Es muy importante determinar que las deudas tributarias tienen un plazo de prescripción de cuatro años, pero puede dilatarse por acciones de la propia AEAT.

#### 4.8.El recurso contencioso-administrativo

Tal y como se ha indicado anteriormente, acudimos a este proceso judicial cuando hemos agotado todas las vías posibles. En primer lugar, el plazo para interponer este recurso es de dos meses desde la notificación de la desestimación de la reclamación económico-administrativa. Por otro lado, es importante mencionar que este proceso puede tener una duración de entre uno y tres años en primera instancia.

En el caso de que el Tribunal Supremo falle en favor del contribuyente y determine que la liquidación establecida por Hacienda no era correcta, el proceso finalizará de la siguiente forma:

#### La anulación de la liquidación

La liquidación establecida por Hacienda será anulada y no se deberá abonar los importes requeridos, en caso de que aún no se hubiesen satisfecho. De hecho, si durante el proceso tuvo lugar algún pago referente a la liquidación, este deberá ser devuelto con sus correspondientes intereses por Hacienda. En los casos en los que se hubiese procedido con un embargo, este se levantará. Por último, la situación financiera del obligado tributario se restaurará.

Por el contrario, en el supuesto de que el Tribunal Supremo (TS) emita un fallo favorable a Hacienda, el contribuyente estará en la obligación de liquidar, en caso de que aún quedase alguna parte de la deuda pendiente, la totalidad de dicha deuda. Esto incluirá no solo el importe principal adeudado, sino también los intereses de demora que se hayan acumulado durante el proceso. Además, el contribuyente deberá asumir las costas judiciales correspondientes. Este fallo implicaría una carga financiera considerable para el contribuyente, ya que tendría que hacer frente a la suma completa de la deuda original, incrementada por los intereses generados por el retraso en el pago, así como los gastos legales asociados al procedimiento judicial.

#### Pago de la liquidación

Por contrario, en el caso de que el TS emita un fallo favorable a Hacienda, el contribuyente se verá obligado a abonar la totalidad de la deuda indicada en la liquidación, en el supuesto de que quedase alguna parte por satisfacer. Además, el obligado tributario deberá pagar los intereses de demora generados durante todo el proceso. Dicho lo anterior, en la mayoría de estos casos, el contribuyente tendrá que hacer frente al pago total de la liquidación propuesta por Hacienda, los intereses de demora mencionados y los gastos derivados del procedimiento judicial.

Existe la posibilidad, antes de la apertura del trámite de audiencia, de solicitar periodos en los cuales no se continúe con la inspección con un límite de sesenta días naturales en total. Sin embargo, esta solicitud podrá ser denegada por insuficiencia en su motivación o si se detecta que puede perjudicar proceso, además, esta decisión no puede recurrirse ni reclamarse.

## 5. INSPECTORES DE HACIENDA

Como definición de inspectores de Hacienda, podemos decir que se trata de funcionarios y agentes de la autoridad que realizan las funciones de inspección tributaria.

Dicho esto, podemos afirmar que estos individuos ostentan la responsabilidad de asegurar que los obligados tributarios cumplan con sus obligaciones fiscales, y a su vez, el correcto funcionamiento del sistema tributario. Por este motivo, los organismos públicos deben velar por su protección y acudir en su ayuda cuando sea necesario, garantizando así su seguridad y respaldo institucional.

Los inspectores de Hacienda no perciben comisiones ni incentivos por cada liquidación o multa que imponen, a pesar de la creencia generalizada. Tal y como hemos indicado en el párrafo anterior son funcionarios públicos, y su retribución se ajusta a las normas y escalas salariales establecidas. Por lo tanto, su retribución solo variara por factores como que su rango, experiencia, antigüedad, etc. La equivocada percepción de que los investigadores de hacienda ven aumentada su retribución por imponer más multas, distorsiona el concepto propio de estas, ya que, en lugar de visualizarlas como un método para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se percibe como un daño colateral del interés propio del investigador.

Uno de los aspectos que debemos tener en cuenta cuando hablamos de los inspectores de Hacienda es la presunción de veracidad que ostentan. Gracias a esta presunción, sus informes y actas se determinan como suficientemente confiables y creíbles, es decir, las actuaciones y declaraciones que los inspectores realicen se presuponen siempre como ciertas. De hecho, como podremos comprobar más adelante, existen casos en los que la presunción de veracidad prevalece sobre la presunción de inocencia, lo que vuelve a poner en situación de desventaja al contribuyente con la administración.

Por último, cabe establecer que los inspectores son una parte fundamental del sistema tributario dado que sin ellos, no sería posible asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, Aunque es un concepto que, en principio, no entra en conflicto con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, hemos podido ver que, hay aspectos que vulneran este principio, favoreciendo a las actuaciones de estos funcionarios y por ende disminuyendo las posibilidades, que de por sí ya son pocas, de no tener que satisfacer la liquidación propuesta por Hacienda.

### 5.1.Retroacciones

Este mecanismo legal se utiliza para poder asegurar que las actuaciones de los inspectores se están desarrollando con todas las garantías legales para con el contribuyente.

En los casos en los que se ordene la retroacción de las acciones inspectores debido a defectos formales en resoluciones: “éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo... o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción

del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución”. Serán exigibles interese de demora cuando se ponga fin al proceso con una nueva liquidación.

Dicho lo anterior, podemos indicar que este mecanismo sería uno de los pocos conceptos que fortalecería a la presunción de inocencia en estos procesos debido a que todas las actuaciones que se han realizado de forma indebida no se tienen en cuenta, protegiendo así al contribuyente.

## 6. FICCIONES Y PRESUNCIONES

Antes de adentrarnos en el resto de los conceptos, cabe explicar primero qué son las ficciones legales y presunciones en nuestra normativa tributaria. La función de estos conceptos es ayudar y agilizar el estudio, por parte de la administración, de los hechos constitutivos de la supuesta defraudación que ha cometido el contribuyente.

En primer lugar, hay que establecer que se dividen entre:

Ficciones legales: se originan cuando se establece una verdad jurídica a nivel legislativo distinta de la realidad. En el caso de estas ficciones, no se admite prueba en contrario.

Presunciones iuris et de iure: se trata de reglas de experiencia que determinan que los hechos que se presumen son ciertos. En estos casos, tampoco se admiten pruebas en contrario. Como ejemplo de este tipo de presunción, nos encontramos con la declaración de los ingresos enmarcados en las rentas del capital inmobiliario en el IRPF o la estimación de rentas.

Presunciones iuris tantum: también se tratan de reglas de experiencia, pero en este caso sí que pueden ser refutadas por el contribuyente mediante prueba en contrario. Como ejemplo tenemos la presunción de existencia de las relaciones comerciales de los empresarios en el IVA. Cabe destacar que, en los casos que estamos definiendo durante el trabajo, estas presunciones solo se deberán contemplar de forma extraordinaria.

Ahora bien, en lo que respecta a la presunción de inocencia, debemos establecer que estas ficciones y presunciones deben respetar una serie de derechos para no vulnerar este principio:

En primer lugar, deberán estar debidamente justificada y ser proporcionales a cada caso, evitando así situaciones en las que el obligado tributario pueda verse desamparado.

Por otro lado, estos conceptos tendrán que posibilitar la defensa del contribuyente a través de las pruebas que este pueda aportar.

## 7. LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

La definición del concepto de presunción en el entorno jurídico es esencial, para ello recurriremos al Fundamento Jurídico 1º de su sentencia 4 de mayo de 1998 (Roj 2804/1998), la cual nos define el concepto como un proceso que pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otros que se conocen y que se determinan por 3 elementos esenciales: el hecho demostrado, el hecho deducido del primero y el nexo lógico entre ambos.

El hecho demostrado es el hecho probado en el cual se fundamenta la presunción, cuya característica indispensable es que sea probado.

El hecho deducido es el hecho desconocido que se presupone verdadero. A efecto probatorios se contabiliza como un hecho realizado, aunque realmente no tengamos una constatación de la existencia de este ya que se presupone que es una consecuencia del hecho anteriormente plasmado.

El nexo lógico es la conexión entre el hecho demostrado y el deducido, es la relación lógica que hay entre ambos y sin la que la presunción no tendría cabida por sí misma. Con el fin de poder entender de manera más concreta su significado acudimos al artículo 108.2 LGT, el cual define el nexo lógico como “enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”. Se trata de una deducción que se compone de una experiencia en criterio de normalidad y una racionalidad entre esa experiencia y el hecho.

La definición es importante para poder entender el papel que juega en la doctrina judicial ya que de la misma se aplican preceptos similares en ramas con conceptos universales, como es este caso ya que las presunciones pueden ser de muchos tipos y se pueden comprender en más de un tipo de derecho.

Para poder entender un poco el funcionamiento de esta, el cual va muy ligado al concepto de la carga de prueba, el cual analizaremos mediante el principio jurídico “onus probandi” se emplea para indicar que la carga de la prueba incumbe al actor que alega un hecho o reclama un derecho, el cual queda obligado a probar su existencia.

En la normativa tributaria, encontramos esa carga regida por el artículo 105.1 LGT, el cual establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Establece por tanto que la carga de la prueba está en los obligados tributarios.

En cuanto a la regulación que recoge el onus probandi, en el artículo 217.7 de la LEC, para “para la aplicación de lo dispuesto

En estos los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”. Es interesante que sobre este mismo principio el TS hizo una interpretación del concepto donde especifica que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor. Así mismo la carga de la prueba se debe

desplazar hacia la Administración ya que dispone de los medios necesarios, los cuales no están al alcance de los sujetos pasivos.

Por tanto, establecemos que este principio se rige por el principio de disponibilidad y facilidad probatoria, el cual, en una breve síntesis, es un principio del derecho que establece la carga de la prueba en la parte que mayor facilidad tenga al acceso a dicha prueba.

El nexo o conexión que se establece entre onus probandi y el principio de presunción de inocencia es un punto interesante que hemos decidido abordar en este trabajo debido a que mediante la explicación de este podremos vislumbrar de manera más notoria la estructura que se debería seguir y cuáles son los principales vacíos que tenemos referente al último principio.

La prueba de cargo debe respetar cuatro casuísticas básicas para poder desvirtuar a la presunción de acuerdo con la STC 31/1981 de 28 de julio - esto nos dice que la prioridad en cuanto a aplicación siempre la va a tener la presunción - las cuales son se basan en que la sentencia debe expresar las pruebas en que se sustenta la declaración de responsabilidad penal; este mismo sustento debe venir dado por actos verídicos de prueba conformes a la Ley y a la Constitución. Así mismo los actos de prueba deben ser practicados en el acto del juicio oral, salvo ciertas excepciones, teniendo en cuenta que entendemos por dichos actos a aquellos que se desarrollan en esta fase del proceso, bajo la inmediación del tribunal y respetando el principio de contradicción. Por último, la prueba debe ser valorada y motivada por los tribunales con sometimiento a los elementos esenciales del delito objeto de condena.

Basándonos en la a STC 340/2006 de 11 de diciembre (FJ II), la prueba de cargo debe existir en relación con la determinación de la cuantía de la cuota defraudada, la cual, como hemos explicado en los epígrafes anteriores, se calcula en base a las normas tributarias; así mismo esta cuantía debe ser analizada por un juez o tribunal competente, el cual debe dictaminar si los hechos probados son suficientes para enervar la presunción de inocencia. Llegados a este punto es importante mencionar que en relación con la aplicación del derecho a la presunción de inocencia en el ámbito fiscal hay numerosas sentencias que se han elevado a instancias como el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos por lo que se trata de una problemática que trasciende más allá de unos cuantos casos aislados, debido que existe un gran vacío que nos obliga a escalar este tipo de casos a instancias tan grandes como la de estos tribunales<sup>17</sup>

Como hemos mencionado reiteradamente, la presunción de inocencia es un derecho fundamental expuesto en el artículo 24.2 de la CE:

---

<sup>17</sup> Roig, M. R. (1 de junio de 2018). La proyección de las presunciones tributarias en el ámbito probatorio penal.

“Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”.

En el ámbito procesal podemos establecer que se trata de una garantía dado que para que el juez dicte sentencia, este debe haber quedado convencido, mediante las pruebas utilizadas en el proceso, de la culpabilidad del acusado. Tal y como se ha indicado anteriormente, en los casos que las pruebas no resulten suficientes para poder asegurar la culpabilidad del acusado, se deberá estimar una sentencia absolutoria para este.<sup>18</sup>

De hecho, existen determinados casos en los que esta cuestión puede paralizar el procedimiento tal y como se expone en el artículo 4 de la LECRIM:

“Sin embargo, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda; pero puede fijar un plazo, que no exceda de dos meses, para que las partes acudan al Juez o Tribunal civil o contencioso-administrativo competente.

Pasado el plazo sin que el interesado acredite haberlo utilizado, el secretario judicial, mediante diligencia, alzará la suspensión y continuará el procedimiento.

En estos juicios será parte el Ministerio Fiscal”.

También se ha mencionado varias veces durante la exposición de estos conceptos, la posibilidad de recurrir según qué resoluciones, sin embargo, por el momento no hemos determinado concreto. Por este motivo, debemos establecer que en el caso de que este derecho fundamental fuese vulnerado en una resolución, cabe proceder mediante recurso de casación, de hecho, siempre que se produzca una infracción de un precepto constitucional se podrá acudir a esta vía.<sup>19</sup>

### *7.1. Principio de veracidad*

Es importante esclarecer en qué consiste este principio para poder entender su relevancia en nuestro estudio.

Este principio se encarga de garantizar varios factores fundamentales, entre las actuaciones jurídicas y administrativas de cada proceso, como la transparencia, justicia y responsabilidad. Todos estos conceptos se relacionan con la idea de asegurar que todo el proceso quede claro con actuaciones honestas y que, a su vez, respete todos los fundamentos de la justicia y del sistema jurídico.

Ahora que hemos definido este concepto, parece que, en principio, no interfiere ni entra en conflicto con la presunción de inocencia, de hecho, podría decirse que ambos principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico se

---

<sup>18</sup> Puente, A. M. (1 de Julio de 2017). PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA PRESUNCIÓN. Teoría y Realidad Constitucional, págs. 431-435.

<sup>19</sup> Artículo 852 de la LECRIM

complementan. A pesar de ello existen varias diferencias entre ellos y en ocasiones, varios conflictos entre la naturaleza de estos.

En lo que se refiere a su aplicación, mientras que el principio de veracidad se aplica en ámbitos relacionados con el intercambio de información atendiendo a los principios de honestidad y veracidad como sucede en las declaraciones fiscales, la presunción de inocencia se establece en todos los ámbitos de nuestro ordenamiento en los que se estudie la culpa dado que todos los acusados serán “inocentes hasta que se demuestre lo contrario”

Como hemos avanzado antes, es vital entender que también pueden darse situaciones en las que estos principios choquen entre sí debido a la naturaleza o circunstancia del delito.

Un ejemplo son los casos en los que, un individuo es acusado de proporcionar información falsa y quiere hacer valer al mismo tiempo su derecho a la presunción de inocencia, crean un claro conflicto entre esta última y el principio de veracidad que se ha violado en el delito por el que es acusado. La resolución de estos casos concuerda con el principio fundamental de la presunción de inocencia por lo que la carga de la prueba recae sobre la acusación.

Aunque el sistema legal está pensado para que ambos principios coexistan sin problema mediante herramientas como sanciones y garantías, lo cierto es que en los delitos fiscales vemos cómo el principio de veracidad prevalece sobre la presunción de inocencia y es que, desde el principio de los procesos de investigación tributaria, el contribuyente es considerado culpable solo teniendo en cuenta las actuaciones de los investigadores.

## 7.2. Pruebas indiciarias

En los casos en los que no es posible concretar la culpabilidad del acusado a través de una prueba directa, se puede recurrir a la prueba indiciaria (indirecta).

En primer lugar, hay que establecer que este tipo de prueba es de carácter circunstancial debido a que lo que se pretende es relacionar unos hechos probados con otros que se quieren probar para poder determinar la culpabilidad de forma lógica y razonada. Es decir, como su propio nombre indica, este tipo de prueba se basa en indicios que, de alguna forma, se usan como nexo entre los hechos probados (secundarios) y los que aún no se han podido probar (principales y con más relación hacia la culpa).

Por otro lado, existen una serie de requisitos para poder apreciar este tipo de prueba:

Debe existir una pluralidad de indicios en todos los casos, es decir, en el caso de que solo exista un único indicio que quiera relacionarse con el principal, no se podrá establecer este tipo de prueba. Es completamente necesario que sean varios los indicios que conduzcan hacia el principal. Además, todos los indicios deben relacionarse entre ellos, sin la posibilidad de que uno conduzca hacia otra posibilidad, es decir, todos deben apoyarse y conducir hacia la misma conclusión (la determinación del hecho principal).

En lo que se refiere a la suficiencia de motivación en estos indicios, debemos establecer que, es necesario que se encuentre debidamente justificados y razonados para crear un nexo que conecte estos indicios con el hecho principal de forma suficiente y motivada. De hecho, es un aspecto tan importante que debe quedar evidenciado también las resoluciones judiciales que admitan este tipo de prueba.

## 8. DIFERENCIAS ENTRE LOS DEMÁS PROCESOS CON LA INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA

Como hemos podido determinar hasta ahora, la presunción de inocencia es diferente a la norma general cuando se trata de investigaciones tributarias. De hecho, las principales diferencias que vamos a poder advertir aparecen cuando comparamos estas situaciones con las que se dan en los procesos penales.

Las discrepancias más relevantes que podemos apreciar, cuando se comparan estos dos tipos de procesos, son las siguientes:

### 8.1.La naturaleza

En lo que se refiere a esta diferencia, debemos determinar que, mientras que la investigación tributaria se enmarca dentro un procedimiento administrativo con motivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente, los procesos penales comienzan con la acusación formal de un delito. Dicho esto, la presunción de inocencia no se considera en el primer supuesto al no tratarse de una acusación formal y al no tratarse la culpabilidad del obligado.

### 8.2.La carga de la prueba

Ya hemos mencionado anteriormente que la carga de la prueba en las investigaciones tributarias se encuentra invertida dado que es el obligado tributario el que debe demostrar su inocencia ante la acusación de haber incumplido sus obligaciones fiscales. Por otro lado, en los procesos penales, nos encontramos con que la carga de la prueba se encuentra en la acusación y es que se respeta tal cual el derecho fundamental a la presunción de inocencia, manteniendo al acusado inocente hasta que la otra parte pueda probar su culpabilidad.

Aunque existan estas diferencias, podemos decir que los contribuyentes no se encuentran totalmente desamparados en las investigaciones tributarias. Varios aspectos fundamentales como el derecho a la defensa o la notificación y transparencia sí que se aprecian durante este proceso.

Sin contar con lo expuesto anteriormente, existen situaciones más concretas en las cuales el derecho a la presunción de inocencia se encuentra de nuevo en conflicto durante la investigación tributaria y en los que, mayoritariamente, se hace valer este principio sobre el proceso. Así, por una parte, pueden darse casos en los que existen actuaciones de carácter arbitrario y desproporcionadas por parte de la AEAT; así como también pueden existir sanciones de carácter penal sin celebración previa de un juicio justo para el acusado.

Se determina así que, el derecho a la presunción de inocencia no se respeta en su totalidad, sobre todo en lo que se refiere a las investigaciones tributarias dado que es el contribuyente el que debe probar, mediante sus declaraciones y otros tipos de documentación, que ha cumplido con sus obligaciones fiscales como el resto de los contribuyentes. A pesar de ello, el obligado tributario no se encuentra totalmente desamparado ya que existen otros fundamentos, como el derecho a la defensa, que se respetan íntegramente y a los cuales se puede acoger.

### 8.3. Aplicación

Ahora que ya hemos definido y establecido los conceptos relacionados con estas dos materias, podemos realizar un análisis específico de lo que sucede con el derecho fundamental a la presunción de inocencia en los delitos fiscales. Para ello vamos a utilizar varias sentencias del Tribunal Supremo, así como opiniones y/o análisis de figuras jurídicas relevantes.

La jurisprudencia sobre este asunto es bastante extensa y ha aportado una posición bastante clara en todos estos conflictos que aún tenemos hoy en día, como bien hemos podido observar previamente.

Antes de desarrollar los diferentes ejemplos que tenemos, cabe mencionar que, los recursos presentados por la vulneración del derecho a la presunción de inocencia se amparan en el artículo 852 de la LECRIM, así como en el artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial:

“1. La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de estos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos.

2. Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional, con arreglo a lo que establece su Ley Orgánica.

3. Procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional.

4. En todos los casos en que, según la ley, proceda recurso de casación, será suficiente para fundamentarlo la infracción de precepto constitucional. En este supuesto,

la competencia para decidir el recurso corresponderá siempre al Tribunal Supremo, cualesquiera que sean la materia, el derecho aplicable y el orden jurisdiccional”.

Aunque hoy en día contamos con una extensa jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre liquidaciones que no se han establecido de forma correcta, siguen existiendo varios factores como la complejidad del sistema tributario, la cual explicaremos brevemente, o la gran variedad de casos existentes.

Como ya sabemos, las leyes en materia tributaria comprendidas dentro de nuestro ordenamiento jurídico son bastante complejas y están sujetas a cambios constantes, lo que ya de por sí complica la aplicación pero que afecta especialmente a la interpretación de las mismas leyes del sistema tributario, ya sea por los propios contribuyentes o por la AEAT. Es una materia que se encuentra en constante conflicto.

Referente al mismo punto, debemos tener en cuenta la gran variedad de casos que van apareciendo y que necesitan un estudio específico de sus particularidades que puede que no se contemplen en los supuestos anteriores. También puede suceder que haya cambios de criterios e interpretaciones en instancias como el Tribunal Supremo, lo que claramente crearía controversias y provocaría la existencia de nuevos litigios.

A continuación, vamos a exponer algunas STS para entender mejor como todos los conceptos explicados anteriormente funcionan en la práctica. Aunque hay una gran variedad de casos, nos hemos decantado por las resoluciones más actuales que se refieran a la presunción de inocencia en derecho tributario, con el fin de analizar el entorno más reciente ya que como hemos explicado antes, una de las principales complejidades de este tipo de sentencias es la fluctuación en cortos periodos de tiempo que sufren las leyes mediante las que se juzga esta materia.

Comenzaremos atendiendo a la STS 3506/2023<sup>20</sup>, sentencia cuyos hechos han derivado en un delito fiscal en grado de tentativa, el cual se encuentra en concurso medial con un delito consumado de falsedad en documento mercantil, también conocido como deducción artificial.

Para poder determinar que este delito existía, la AEAT realizó sus ya mencionados análisis internos y comprobó que la situación de los individuos en cuestión era bastante irregular, después de realizar varias confirmaciones y exámenes se pudo establecer la existencia de artificialidad del derecho a la deducción realizada por el obligado .

Siguiendo en el caso y ya en estancias del Tribunal Supremo, uno de los fundamentos en los que la defensa se basó para interponer el recurso de casación, objeto de esta STS, fue la vulneración del principio de presunción de inocencia. Por este motivo el tribunal tuvo que realizar una triple comprobación basada en:

“La existencia de pruebas de cargo relativas a la existencia del hecho y a la participación del acusado en él de suficiente contenido incriminatorio, que esas pruebas hayan sido obtenidas e incorporadas al juicio oral con respeto a los derechos fundamentales y con arreglo a las normas que regulan su práctica y que la valoración

---

<sup>20</sup> STS número 3506/2023 de 20 de julio de 2023

realizada para llegar a las conclusiones fácticas que sean la base de la condena no se aparte de las reglas de la lógica, de las máximas de experiencia y de los conocimientos científicos, y que no sea, por tanto, irracional, inconsistente o manifiestamente errónea”.

Finalmente, para poder determinar que no existe tal vulneración a la presunción de inocencia, la Sala establece que, a falta de una prueba directa, puede usarse una prueba circunstancial, indirecta o incluso indicaría. Dicho esto, se establece que mediante estas pruebas también se puede declarar un hecho como probado, aunque es importante, verificar que los indicios y los fundamentos que hayan dado lugar al razonamiento se encuentren acreditados y sean razonables.

Por otro lado, analizaremos también la STS 4144/2022<sup>21</sup>, que trata sobre delitos de estafa provocados por la suscripción de falsos contratos de compraventa con el fin de “obtener un ilícito beneficio fiscal en perjuicio de la Hacienda Pública”

En esta sentencia se pone en valor cómo de válido es un testimonio como prueba absoluta para determinar la culpabilidad del acusado.

Pues bien, el TS después de analizar la situación en su conjunto, determinó que en este caso se ha creado un conjunto de pruebas que son fundamentales todas ellas entre sí, incluidos los testimonios, incluso el del coimputado y es que mientras existan suficientes razones para admitir la prueba, los tribunales establecen que la presunción de inocencia no queda vulnerada.

Otro de los ejemplos que tenemos sobre este asunto se encuentra en la STS 3239/2023<sup>22</sup>, cuyos hechos se basan en un delito contra la Hacienda Pública causado por una elusión del impuesto del IVA a través de la gestión de empresas no operativas.

En este caso se usa la misma argumentación que para el anterior ejemplo, se vuelve a determinar que los testimonios son prueba suficiente. De hecho, en este caso concreto son fundamentales para entender la complejidad de la operación con la que se realizó el delito.

La STS 1352/2023<sup>23</sup>, que trata sobre delitos de blanqueo de capitales derivados de actividades relacionadas con el tráfico ilegal de sustancias, es nuestro siguiente ejemplo para analizar.

Con respecto a la resolución de este caso, se acepta la vulneración del derecho de presunción de inocencia ya que los indicios resultaban muy contradictorios y no podían integrarse como una plena prueba que confirmase que la procedencia de los ingresos era de una actividad ilícita. En definitiva, los indicios de cargo no poseían la suficiente consistencia incriminatoria como para establecer que los acusados eran culpables, tras ponderar los de descargo.

---

<sup>21</sup> STS número 4144/2022 de 11 de noviembre de 2023

<sup>22</sup> STS número 3239/2023 de 6 de julio de 2023

<sup>23</sup> STS número 1352/2023 de 30 de marzo de 2023

## 9. CONCLUSIÓN

Tras conocer y analizar los principales aspectos que fundamentan el derecho tributario, las clases de delitos fiscales, las inspecciones tributarias y los principios fundamentales de veracidad, culpa y presunción de inocencia, procederemos a resumir en este epígrafe las conclusiones generales de este ensayo de investigación.

Se ha determinado que efectivamente existe una vulneración de la presunción de inocencia en las inspecciones tributarias, a pesar de que el principal argumento refutador es que tiene una naturaleza diferente en este ámbito, lo cierto es que desde el principio del proceso se presume la culpabilidad del contribuyente, lo cual deja en una posición claramente desfavorecida e incluso vulnerable al acusado.

No se considera la posibilidad de que exista error alguno por parte de la AEAT, así lo determinan los análisis y dictaminaciones que este organismo haya realizado, ya que los mismos siempre priman frente a cualquier otra aportación o alegación que el obligado tributario pueda realizar. Este contexto, propicia que todo el proceso de investigación se transforme en una mera formalidad protocolaria en lugar de un elemento decisorio ya que Hacienda ha determinado que el individuo investigado ha incumplido con sus obligaciones fiscales mediante sus propios parámetros internos y poco puede demostrar este último para indicar que los cálculos realizados por la AEAT son erróneos.

A pesar de que el sistema implementado conlleve una situación desventajosa para el contribuyente, esto no determina que se encuentre desamparado ante la ley ya que afortunadamente el derecho a la defensa sí que se respeta, así como el derecho a recurrir. Este último derecho mencionado es un claro ejemplo sobre la vulneración a la presunción de inocencia debido a que siempre va a primar el principio de veracidad en procedimientos como este, y más cuando van respaldados por análisis oficiales de un organismo público.

Esta misma vulneración podemos apreciarla en varios momentos del proceso, siendo especialmente notoria y crucial en el ámbito de sanciones, en la obligación de realizar el pago de la liquidación propuesta por Hacienda, antes siquiera de acudir a instancias judiciales. Nuevamente confirmándose que, en realidad el obligado tributario está luchando por demostrar su inocencia partiendo de la culpabilidad que Hacienda ya le ha atribuido desde el principio del procedimiento.

También existe una negativa a declarar que la carga de la prueba se encuentra invertida en materia fiscal, justificándose en al tener diferentes características el proceso es diferente. Esto no solo vulnera los derechos del contribuyente, al que en muchas ocasiones le azotan las consecuencias de haber sido declarado culpable sin si quiera haber podido celebrar un juicio justo en el que se respetó el derecho a la presunción de inocencia y no se presume la culpabilidad del acusado, que actúa como eje motor del proceso judicial.

En lo que se refiere a las ficciones y presunciones tributarias, hemos podido comprobar cómo siendo su objetivo principal la facilitación del proceso, se vuelve a crear una clara vulneración de este derecho fundamental y es que, en los casos que el

contribuyente no pueda aportar prueba en contrario, este se queda desamparado de nuevo. La situación de ventaja de la administración sobre el obligado tributario, por si fuera poco, se incrementa otra vez.

En las sentencias expuestas anteriormente hemos podido ver cómo el Tribunal Supremo decide razonadamente sobre algunos casos en los que se habría, o no, vulnerado este derecho fundamental. No obstante, la gran mayoría se relacionan con la validez de las pruebas practicadas en la determinación de la culpabilidad de delitos fiscales, ya que no es necesaria la existencia de pruebas directas para poder argumentar la culpabilidad de un obligado tributario.

En este punto hay que prestar especial atención ya que los indicios que fundamenten las pruebas indirectas deben ser siempre lo suficientemente razonables y evidenciar el nexo entre los hechos objeto de investigación.

Una de las nociones más importantes que debemos tener en cuenta para poder entender los fundamentos expuestos anteriormente es:<sup>24</sup>

“El Tribunal, apreciando según su conciencia las pruebas practicadas en el juicio, las razones expuestas por la acusación y la defensa y lo manifestado por los mismos procesados, dictará sentencia dentro del término fijado en esta Ley.

Siempre que el Tribunal haga uso del libre arbitrio que para la calificación del delito o para la imposición de la pena le otorga el Código Penal, deberá consignar si ha tomado en consideración los elementos de juicio que el precepto aplicable de aquél obligue para tener en cuenta”.

Esta consideración resulta poco esclarecedora ya que todas las actuaciones que se han realizado para llegar a esta instancia no son puestas en duda. No parece muy lógico realizar un exhaustivo estudio sobre la validez de las pruebas sin tener en cuenta las de la inspección tributaria.

Se ha indicado anteriormente que algunos de los motivos por los que, en la actualidad sigue habiendo varias controversias con este tema, pero, por muchos casos nuevos o cambios de interpretación del TS, si no se empieza a cuestionar la forma de investigar tributos, no se va a poder avanzar en materia fiscal.

Teniendo en cuenta, todos los conceptos que hemos expuesto durante este trabajo, es interesante la relación que nos encontramos aquí con del derecho procesal y tributario, dado que hemos visto que cuando se mezclan aparecen bastantes más particularidades que con otros tipos de delitos. Lo más destacable que podemos apreciar de esta comparación podría ser la propuesta de liquidación que la AEAT puede determinar cuándo se establece que un contribuyente ha defraudado a Hacienda, sin duda, es una medida, como ya hemos explicado anteriormente, bastante especial y cuestionable pero que guarda como objetivo un bien común. Lo ideal en estos casos, sería conseguir una

---

<sup>24</sup> Artículo 741 de la LECRIM

medida similar pero que respetase de pleno el derecho fundamental de presunción de inocencia.

## 10. PROPUESTA DE CAMBIO

Después de exponer las muchas carencias existentes en el proceso de enjuiciamiento de los delitos fiscales, es más que evidente que se necesitan una serie de cambios que propicien un ambiente judicial más equitativo, funcional y concreto con los contribuyentes.

En primer lugar, habría que dejar de considerar la presunción de inocencia como un concepto diferente en materia fiscal, tendría que unificarse con su concepto general para que de esta manera podamos partir desde una base más justa y homogénea para con el contribuyente. Esto quiere decir que tendríamos que tratar el derecho fundamental a la presunción de inocencia como lo hacemos en los procesos penales.

No tiene sentido diferenciarlos si en todos los procesos se estudia la culpabilidad de un individuo, por muy precisos que sean los análisis y estudios que realiza la AEAT, siempre hay posibilidad de cometer errores, por este motivo no se puede generar la culpabilidad total de un contribuyente únicamente basándose solo en estas pruebas.

En relación con el punto anterior, habría que dejar de considerar los análisis y cálculos que realiza la AEAT como pruebas irrefutables de culpabilidad del obligado tributario ya que es un proceso que vulnera claramente la presunción de inocencia dado que, antes de la celebración de un juicio justo, se condena al contribuyente a abonar una deuda que Hacienda afirma que tiene (la liquidación que esta ha propuesto). Aunque hemos mencionado anteriormente la posibilidad de la suspensión de este pago, lo cierto es que estas medidas son totalmente insuficientes para proteger al acusado de sufrir un verdadero perjuicio.

En lo que se refiere a la carga de la prueba, es necesario que deje de estar invertida para que la presunción de inocencia se respete de forma plena. Como en los demás procesos, es determinante que el acusado se mantenga inocente hasta que se demuestre lo contrario, es decir, que no tenga que demostrar su inocencia, y más en estos casos en los que la otra parte es un organismo público que, ya de por sí, tiene más peso que cuando nos encontramos con otros sujetos. Por naturaleza, partimos desde una desventaja en el proceso y es por este mismo motivo que tendría que ser la AEAT la encargada de demostrar en un juicio la culpabilidad del acusado mediante pruebas suficientes, y que al igual que en los demás procesos, si las pruebas presentadas por Hacienda no son suficientes, se dicte una sentencia absolutoria para el obligado tributario.<sup>25</sup>

En cuanto al proceso de investigación tributaria habría que dejar de anteponer el principio de veracidad a la presunción de inocencia para así evitar que los obligados

---

<sup>25</sup> Aunque ya se hace una mención a este concepto en el artículo 105 de la LGT, no se trata la controversia que hemos tratado durante el trabajo.

tributarios deban colaborar de forma obligatoria en este proceso. Aunque en teoría se puede entender que facilita la investigación y puede beneficiar al contribuyente, lo que en realidad se busca es seguir fundamentando los análisis que la AEAT ya ha realizado para determinar al obligado tributario como defraudador fiscal. Por lo tanto, obligar al acusado a colaborar sin una posibilidad real de mejorar su situación, vulnera más si cabe este derecho fundamental que llevamos tratando durante todo el trabajo.

Por la parte de las ficciones y presunciones legales, no debería ser posible su aplicación, salvo en el caso de las presunciones iuris tantum que, de hecho, son las únicas en las que el obligado tributario puede presentar prueba en contrario, y en general, defender sus derechos de una forma justa y, sobre todo, equitativa.

La justificación más extendida para la existencia de estas diferencias se fundamenta en que estos tipos de delitos nos afectan a todos como sociedad y ponen en desventaja a los contribuyentes que si han cumplido con sus obligaciones fiscales con los que no. Sin embargo, estos razonamientos son bastante cuestionables cuando miramos los resultados que, aún hoy en día, estamos teniendo. Si el sistema estuviese tan bien fundamentado para defender los intereses comunes de todos los contribuyentes, como siempre se afirma, no tendríamos listas tan extensas de obligados tributarios que han defraudado más de un millón de euros a Hacienda o la gran cantidad de juicios de personajes mediáticos que acaban simplemente en la reparación, después de muchos años, de la defraudación que hicieron. No parece muy justo que la mayoría de los obligados tributarios deban poner en riesgo la mayoría de su capital para evitar embargos a causa de una liquidación de la AEAT, mientras que una minoría de personas que, si han defraudado a Hacienda, pueden despreocuparse hasta que realmente tengan un juicio justo.

Con estos cambios sustanciales, conseguiríamos tener un procedimiento más justo, así como reducir los litigios cuyos hechos traten sobre casuísticas relacionadas con la propuesta de una liquidación indebida por parte de Hacienda.

En conclusión, estaríamos ante el cumplimiento debido del derecho fundamental a la presunción de inocencia al igual que en el resto de los procesos. De la misma manera, a nivel social, también nos ayudaría a eliminar los prejuicios contra la jurisprudencia aplicada en delitos donde las partes son administraciones públicas e individuos, ya que suele haber un concepto generalizado en el que el ciudadano de a pie se encuentra indefenso frente a este tipo de entidades, independientemente de los derechos que se tengan y de las pruebas que se presenten ya que el damnificado suele ser siempre el mismo y suele ser declarado culpable.

Cada ciudadano debería ser consciente de la gran capacidad que tiene las entidades públicas para poder investigar y ser ellas mismas las que presenten pruebas que rebatan la inocencia de un individuo, ya que no es comparable a nuestra influencia o a nuestra capacidad para investigar y acceder a todos los recursos que necesitamos en pro de obtener evidencias suficientes sobre nuestra inocencia.

Todos estos cambios nos conducen hacia una idea conjunta en la que, con procesos igualitarios y justos, respetando los derechos fundamentales en su totalidad así como actualizando las leyes al mismo ritmo que el mundo evoluciona, conseguiremos que más gente confíe en el derecho y la justicia, incentivando la idea de que nuestro ordenamiento

jurídico asegura un ámbito donde todos nos podamos sentir representados y seguros por la transparencia de este y de sus procesos.

## Bibliografía

- Capellas, J. I. (7 de Febrero de 2013). Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, págs. 103-146. doi: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2013.6343>
- Colomer, J. L. (22 de Diciembre de 2019). Revista De Pensamiento jurídico. *Teoría & Derecho*, págs. 179-198. doi:<https://doi.org/10.36151/td.2019.020>
- Estado, A. E.-B. (24 de 11 de 1995). *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Recuperado el 14 de 05 de 2024, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-25444#:~:text=Art%C3%ADculo%2010.,imprudentes%20penadas%20por%20la%20Ley.>
- Moreno, A. M. (2006). *Derecho Financiero y tributario*. Valladolid: LEX NOVA.
- Pignatelli, J. M.-C. (1 de Marzo de 2023). Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, págs. 103-148. doi:<https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18579>
- Puente, A. M. (1 de Julio de 2017). PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA PRESUNCIÓN. *Teoría y Realidad Constitucional*, págs. 431-435.
- Roig, M. R. (1 de Junio de 2018). *La proyección de las presunciones tributarias en el ambito probatorio penal*. Obtenido de <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/35421/Maria%20Riera%20Roig%20TFG.pdf?sequence=1&isAllowed=y%C3%A7>

ANEXOS

Resoluciones judiciales consultadas y citada

<b>Resolución</b>	<b>Órgano</b>	<b>Número</b>	<b>Fecha</b>
Sentencia	Tribunal Supremo. Sala de lo Penal	3506/2023	20/07/2023
		3239/2023	06/07/2023
		1352/2023	30/03/2023
		4144/2022	11/11/2022
		3236/2022	27/07/2022
		1893/2022	18/05/2022