

**LOS INDICIOS DE DEFRAUDACIÓN
EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001
Y EL DERECHO CONSTITUCIONAL
A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA**

Luis Fraga Pittaluga

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

I. EL DERECHO CONSTITUCIONAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

1. Concepto
2. Efectos
 - 2.1. Derecho implícitamente recogido en la estructura
 - 2.2. Derecho que afecta la distribución de la carga de la prueba
 - 2.3. Presunción de inocencia vs. presunción de legitimidad de los actos administrativos

II. LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. Concepto y presupuestos de procedencia
 - 1.1. El dolo
 - 1.2. Simulación, maniobras o engaño
 - 1.3. Incumplimiento de la obligación tributaria
 - 1.4. Beneficio económico para el infractor o un tercero y daño patrimonial al Fisco
2. La defraudación tributaria en el COT de 2001
3. Diferencias entre la evasión, el fraude, la elusión y la economía de opción
 - 3.1. Evasión fiscal y elusión
 - 3.2. Evasión fiscal y fraude a la ley tributaria
 - 3.3. Evasión fiscal y economía de opción

III. LOS INDICIOS DE DEFRAUDACIÓN EN EL COT DE 2001 Y LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

1. Consideraciones generales sobre los indicios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Naturaleza jurídica
 - 1.3. Presupuestos

- i) Plena prueba del hecho indicador
 - ii) Conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido
- 1.4. Eficacia probatoria
- i) Legalidad
 - ii) Legitimidad
 - iii) Pertinencia y conducencia
 - iv) Conexión evidente entre el hecho indicador y el investigado
 - v) Pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes
 - vi) Inexistencia de otras pruebas contrarias
2. Diferencias entre indicios y presunciones
3. Indicios de defraudación y presunción de inocencia
- 3.1. Aplicabilidad de la presunción de inocencia en el ámbito de la defraudación tributaria
 - 3.2. Prueba de la defraudación
 - i) Carga de la prueba
 - ii) Objeto de la prueba
 - iii) Mérito probatorio de los indicios en cuanto a la defraudación tributaria

INTRODUCCIÓN

El 17 de octubre de 2001 fue promulgada la Reforma del Código Orgánico Tributario, a través de la Ley Nro. 42 la cual fue publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001. Más que una simple reforma, nos encontramos con una profunda modificación del Código Orgánico Tributario de 1994, o mejor dicho, con un cambio de proporciones incommensurables en el instrumento fundamental de regulación de las relaciones entre los ciudadanos y las diversas Administraciones Tributarias.

Esta modificación tiene su origen en el mandato contenido en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, en la cual se ordenó reformar el Código Orgánico Tributario para establecer:

1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades.
2. La eliminación de excepciones al principio de no retroactividad.
3. Ampliar el concepto de la renta presunta con el objeto de dotar con mejores instrumentos a la Administración Tributaria.
4. Eliminar la prescripción para delitos tributarios graves, los cuales deben ser tipificados en el Código Orgánico Tributario.
5. La ampliación de las penas contra asesores, bufetes de abogados, auditores externos y otros profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo períodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión¹.

¹ Esta vergonzosa norma, que parece una especie de retaliación producto de algún resentimiento oculto contra ciertos gremios profesionales, fue parcialmente acatada en el COT de 2001. El artículo 86 del COT de 2001 señala que se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda, a los coautores que tomen parte en la ejecución del ilícito. Por su parte, el artículo 87 señala que se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito disminuida de dos terceras partes a la mitad, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda, a los instigadores que impulsen, sugieran o induzcan a otro a cometer el ilícito o refuercen su resolución. Asimismo, el artículo 88 establece que se aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad: a) A aquellos que presten al autor principal o coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión de dicho ilícito mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades, así como a aquellos que presten apoyo o ayuda posterior

6. La ampliación de las penas y la severidad de las sanciones contra los delitos de evasión fiscal, aumentando los períodos de prescripción.
7. La revisión de atenuantes y agravantes de las sanciones para hacerlas más estrictas.
8. La ampliación de las facultades de la Administración Tributaria en materia de fiscalización.
9. El incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal ².

cumpliendo promesa anterior a la comisión del ilícito, y b) A los que sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste, adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito. Afortunadamente, el párrafo único de esta misma norma se encarga de aclarar, cosa que nos parece un acierto importantísimo para mitigar el exceso que se deriva de la Disposición Transitoria Quinta, que no constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, *las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos, en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos*. En todo caso y sin perjuicio de lo establecido en esta última norma, señala el artículo 89 que a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por un término igual a la pena impuesta.

² Esta previsión de la Disposición Transitoria Quinta es especialmente desafortunada y carente de alguna explicación racional. Con respecto a la misma debemos señalar, en primer lugar, que yerra el constituyente con particular candidez, al pensar que un interés moratorio alto puede desestimular la evasión fiscal. Lo cierto es que quien con dolo simula, oculta, realiza maniobras o ejecuta cualquier otra forma de engaño para inducir a error a la Administración Tributaria obteniendo para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo o quien con intención dañosa comete fraude a la ley para evitar que ocurra el hecho imponible o generador y, por ende, que nazca la obligación tributaria, poco o ningún temor tiene con respecto al interés moratorio, pues, en el mejor de los casos, el verdadero elemento disuasor, estaría constituido, en este supuesto, por la aplicación de una pena privativa de la libertad que va desde seis (6) meses hasta siete (7) años, *ex* artículo 116 del COT. Por otra parte, bajo la vigencia del COT de 1994, el interés moratorio era bastante alto, si se considera que estaba fijado en la tasa máxima activa bancaria incrementada en tres (3) puntos porcentuales. Ahora se fija en una y media veces la tasa activa promedio de los seis principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos. En tercer término, el interés moratorio va a castigar con la misma intensidad al evasor y a quien es sujeto activo de un ilícito tributario de menor entidad, uniformidad ésta que viola la garantía constitucional de la igualdad material, que exige un trato desigual para los desiguales. En cuarto lugar, un interés moratorio de tal entidad –y esto puede predicarse de igual forma con respecto al previsto en el COT de 1994– resulta desproporcionado y confiscatorio, al lesionar el patrimonio del sujeto pasivo de la imposición más allá del límite que éste debe tolerar como consecuencia de su deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. De allí que esta previsión sea inconstitucional, pues la prohibición de que existan tributos confiscatorios, establecida en el artículo 317 de la Constitución de 1999, alcanza no sólo

10. La extensión del principio de solidaridad, para permitir que los directores y asesores respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios³.
11. La introducción de procedimientos administrativos más expeditos⁴.

Algunos de estos cambios fueron recogidos en el nuevo Código; otros, afortunadamente, no. Algunas normas muy criticadas que existían ya en el Código de 1994, lejos de ser eliminadas o reformadas para suprimir o moderar al menos sus graves vicios de inconstitucionalidad, fueron en efecto modificadas pero, paradójicamente, para agravar su contrariedad al nuevo texto constitucional.

Otras en cambio, y es preciso reconocerlo, fueron reformadas con resultados bastante positivos, al menos si se le compara con la regulación anterior. Este es el caso, en términos generales y salvo algunas observaciones que haremos más adelante, del artículo 117 de Código Orgánico Tributario de 2001, el cual recoge parcialmente el contenido del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 1994.

El Código Orgánico Tributario de 1994, regulaba siete supuestos que constituían, según la letra expresa de su artículo 94, *presunciones* sobre la intención de defraudar⁵. El nuevo Código Orgánico Tributario de 2001, en su artículo 117, aumenta los supuestos a quince, pero ahora no se trata de *presunciones de la intención de defraudar* sino de *indicios de defraudación*.

al tributo en sí, sino también a sus accesorios, al respecto *Vid. FRAGA PITTALUGA, L.* “Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999”. *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Livrosca, Caracas, 2000, pp. 125 y ss.

³ Sin ánimo de entrar en precisiones técnicas que corresponden a los penalistas, repugna hablar en Derecho de la “convalidación” de un delito. No existe semejante cosa y tal vez quiso referirse el constituyente a las diversas figuras de participación en la comisión de hechos punibles. En todo caso, la previsión es redundante con respecto a los “directores” pues esto ya era regulado en el artículo 26 del COT de 1994.

⁴ Imaginamos que sin perjuicio de las garantías formales de los ciudadanos previstas en la propia Constitución, tales como el derecho a la defensa, el derecho a promover y evacuar pruebas, el derecho de acceso al expediente administrativo, el derecho a la notificación, etc.

⁵ A lo largo de nuestro trabajo aludiremos a la defraudación tributaria y a la evasión tributaria o fiscal, como conceptos idénticos, pues consideramos que en nuestro ordenamiento jurídico no existen bases argumentales para establecer una diferenciación entre ambos.

El cambio no ha sido sin duda caprichoso ni es meramente semántico; antes por el contrario, es un intento claro e inequívoco de morigerar el contenido y alcance de una norma que era radical y absolutamente inconstitucional, sobre todo a la luz de la nueva Constitución de 1999, en la cual se consagra de manera expresa, por primera vez en nuestra historia, el derecho constitucional a la presunción de inocencia, la cual era igualmente reconocida bajo la Constitución de 1961, pero a través de la cláusula residual contenida en su artículo 50, lo cual supuso todo un desarrollo doctrinario y jurisprudencial para explicar y justificar su plena vigencia y sustantividad, no sólo en el plano penal, sino también en el campo de las infracciones y sanciones administrativas.

Aún cuando existe coincidencia generalizada en que el delito de defraudación debe ser combatido sin descanso, no hay diferencia cualitativa entre esta lucha y la que debe librar el Estado para perseguir cualquier otra conducta disvaliosa que sea producto de la intención de causar un daño a las personas, a la propiedad, a la administración de justicia, etc.

Asimismo, todas las abundantes justificaciones que abonan para acometer una batalla sin cuartel contra este flagelo que erosiona los ingresos públicos derivados de la tributación, no pueden colocarse, jamás, por encima de los derechos y garantías de los ciudadanos. No es más importante, ni más valioso, ni distinto el interés público involucrado en el combate de la defraudación, que el presente en el propósito de proteger, a toda costa, el pleno goce y ejercicio de los derechos y garantías fundamentales y, en especial, de los derechos inherentes a la persona humana.

En palabras de GARCÍA AÑOVEROS, siempre refiriéndose el sistema español, "...la lucha contra el fraude fiscal no es un mandato de la Constitución, más allá del mandato que, mediante el expediente legal oportuno, afecta la lucha contra cualquier fraude, infracción o delito, sea o no tributario (...) y que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria no es distinta ni de más rancia nobleza o calidad que la potestad sancionadora de la Administración en general"⁶.

⁶ GARCIA AÑOVEROS, J. "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pp.103-105.

En las líneas que siguen nos proponemos hacer algunas breves reflexiones sobre la presunción de inocencia y su aplicación en el plano de las infracciones y sanciones tributarias, en especial en el tema de la evasión fiscal. Nos interesa analizar particularmente, si este derecho constitucional ha sido quebrantado por el legislador tributario al consagrar los llamados “indicios de defraudación” o si, en cambio, ambas instituciones pueden convivir en armonía. De ser así, queremos averiguar cómo puede lograrse tal interacción. Con miras al objetivo trazado, hablaremos en un primer capítulo de la presunción de inocencia, de su concepto y de sus efectos fundamentales. Luego, analizaremos la evasión fiscal, su concepto, sus presupuestos de procedencia y sus diferencias con otros institutos. Seguidamente abordaremos el estudio de los indicios de defraudación previstos en el COT de 2001, con vista al derecho constitucional a la presunción de inocencia.

Como puede advertirse, el desarrollo de nuestro breve estudio pasa por analizar el fenómeno de la defraudación tributaria. Sin embargo, nada está más lejos de nuestra intención que invadir un terreno que consideramos mejor cultivado por los penalistas. En consecuencia, el propósito principal de nuestras reflexiones se orienta hacia los aspectos constitucionales y probatorios que se vinculan con la persecución y castigo de la defraudación tributaria.

I. EL DERECHO CONSTITUCIONAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

1. Concepto

La presunción de inocencia es un derecho constitucional por virtud del cual, toda persona acusada de haber cometido un delito, una falta o una infracción administrativa, se considera inocente mientras no se demuestre lo contrario ante un juez imparcial, a través de un proceso rodeado de todas las garantías y con base en la aportación, evacuación y valoración de las pruebas de cargo legales, legítimas, pertinentes y conducentes que así lo establezcan.

Originalmente concebida como una garantía propia del proceso penal, dentro del cual se encontraba circunscrita y en el cual tuvo su origen

primigenio, una vez que el sistema inquisitorio fue desplazado por el acusatorio, la presunción de inocencia evolucionó hasta convertirse en un derecho universal, un derecho fundamental aceptado y reconocido incluso ante el silencio de los textos constitucionales o de las leyes penales de cada país. La presunción de inocencia, nos dice el Tribunal Constitucional español “...ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata tal y como ha precisado [este tribunal] en reiteradas sentencias”⁷.

Hoy en día la presunción de inocencia es reconocida de manera expresa en nuestra Constitución de 1999 en su artículo 49, numeral 2, en el cual se expresa que “El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia: (...omissis) 2. Toda persona se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario”.

La norma constitucional citada sigue la orientación marcada por otras Constituciones occidentales y por Tratados y Acuerdos Internacionales, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 13); la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por Resolución 217 (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas (artículo 11.1), el Convenio Europeo de fecha 4 de noviembre de 1950, sobre Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y la Declaración Universal de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXVII).

Al asumir el rango de derecho constitucional, su aplicación a todo el universo de situaciones en que se manifiesta el *ius puniendi* del Estado, no admite duda alguna en la actualidad. De allí que se le reconozca como una garantía tanto en el proceso penal como en el procedimiento administrativo sancionador, sin importar la categoría de delitos o infracciones administrativas objeto de persecución y castigo y sin que haya ningún valor superior capaz de obviarla o disminuirla. Nuestra Constitución incluye la presunción de inocencia como una garantía indisolublemente vinculada al *debido proceso* y señala que éste y naturalmente aquélla, se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

⁷ Cfr. S. TCE, del 28 de julio de 1981.

Particularmente gráfica en este sentido es la sentencia del Tribunal Constitucional Español, de fecha 26 de abril de 1990, en la cual se señaló:

“...En efecto, no puede suscitar ninguna duda que *la presunción de inocencia rige sin excepción en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular*, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2. de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, *el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción está basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio (...)* toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par de certeza de los hechos imputados, obtenida mediante prueba de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el artículo 24.2. de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción (...)” (negritas y cursivas nuestras).

Las afirmaciones del Tribunal Constitucional español han sido sistematizadas por la doctrina del siguiente modo:

- “La presunción de inocencia comporta que toda persona acusada de delito o falta se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.
- La declaración requiere que, con las garantías del proceso debido, el juicio de culpabilidad sea producto de la convicción del juzgador, en una valoración en conciencia del resultado de las pruebas.

- La actividad probatoria llevada a cabo debe respetar los derechos fundamentales, entre los que cabe incluir el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable.
- No deben admitirse en juicio las pruebas obtenidas ilícitamente, violando alguno de los derechos fundamentales⁸.

Pero veamos de seguidas, con más detalle, qué importantes efectos se producen en materia sancionatoria, cuando opera la presunción de inocencia.

2. Efectos

2.1. Derecho implícitamente recogido en la estructura de cualquier tipo penal o ilícito administrativo

Como derecho constitucional, reconocido universalmente e individualmente por la mayoría de las legislaciones del mundo, la presunción de inocencia es una norma implícita en la estructura de cualquier tipo penal o ilícito administrativo, con prescindencia de lo que diga la norma correspondiente o la ley dentro de la cual la misma esté inserta. Pasa de ser un principio informador que ha de tener en cuenta el juez, a convertirse en un mandato constitucional de carácter sustantivo.

Por su categoría de derecho inherente a la persona humana y de derecho constitucional extensible a las personas jurídicas, la presunción de inocencia no puede ser disminuida en sus efectos y consecuencias, ni soslayada, desconocida o condicionada en ningún caso. Ella no admite matices, aplicaciones casuísticas o derogaciones particulares en resguardo del maleable concepto del interés público o de cualquier otra razón de mérito u oportunidad, a las cuales son tan afectos los gobernantes con poca vocación democrática que cortejan animadamente con el despotismo. La presunción de inocencia es un derecho absoluto e inmutable, no susceptible de renuncia, salvo en el caso de la confesión legítimamente rendida.

⁸ LÓPEZ DÍAZ, A., El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria. *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário. A criminalização das infracções fiscais*. AFP-ILADT, Lisboa, 1998, Livro 2, p.133.

Independientemente del delito, la infracción o la falta tipificada en la ley, quien es acusado o denunciado como autor (o en razón de cualquier otro supuesto de participación en la comisión del hecho), debe presumirse inocente hasta que la prueba contraria, plena, pertinente, legal, conducente y legítima, haya sido aportada, evacuada y debidamente valorada por el juez.

Ninguna presunción, ficción o indicio puede subvertir el principio anterior sin violar frontalmente el derecho constitucional a la presunción de inocencia, con prescindencia, se insiste, de que así lo prevea la norma sancionadora correspondiente o la ley en la cual la misma esté contenida.

2.2. Derecho que afecta la distribución de la carga de la prueba

El efecto fundamental de la presunción de inocencia gravita sobre la distribución del *onus probandi*. Quien acusa prueba, pues nadie está obligado a probar su inocencia, en tanto ello supondría la exigencia de la *probatio diabolica*, totalmente rechazada por la justicia y el sentido común.

En principio, la carga de la prueba recae normalmente sobre quien alega y se redistribuye cuando la contraparte se excepciona. Por tanto, de acuerdo con las reglas comunes de distribución de la carga de la prueba, quien atribuye a otro la comisión de un delito o un hecho ilícito, debe probarlo, pero si éste se excepciona alegando su inocencia, debería, en principio, probar la excepción. Sin embargo, en este último caso, dada la exclusión de la *probatio diabolica* y en mérito de la presunción de inocencia, se redistribuye nuevamente la carga de la prueba, colocándose entonces en cabeza del acusador.

Adicionalmente, el derecho a la presunción de inocencia, que de suyo comporta la inversión automática de la carga de la prueba, es reforzado por dos principios cardinales del derecho probatorio. El primero de ellos deriva del aforismo latino *negativa non sunt probanda* y supone que el hecho negativo absoluto no debe ser probado por quien lo afirma.

Se trata de un principio general que conforma también uno de los datos esenciales para distribuir la carga de la prueba. Es importante no confundir este principio con la circunstancia de que se niegue un hecho.

Como bien señala DEVIS ECHANDÍA, la negación o afirmación puede ser simple modalidad de redacción porque es lo mismo negar la existencia de un hecho que afirmar su inexistencia; en consecuencia, no es lógico distribuir la carga de la prueba atendiendo sólo a la formulación negativa o afirmativa de los hechos. Además, tan posible es probar que existe el hecho afirmado como el contrario que está implícito en su negación. De manera que sólo las negaciones indefinidas, como no haber ejecutado nunca un hecho, son las de imposible prueba. Así, será la naturaleza del hecho y no su negación o afirmación lo que determina si debe exigirse su prueba y en todo caso esto tampoco será determinante porque puede suceder que una de las partes esté en capacidad de probar los hechos afirmados o negados por ambas⁹.

Nuestra jurisprudencia, por ejemplo, ha relevado de prueba a quien afirma un hecho negativo como ocurre en materia tributaria cuando se alega la atenuante de no haber incurrido en infracción alguna de las leyes fiscales en los tres años anteriores¹⁰. Aquí, como luce claro, es imposible para quien invoca la eximente probar la indicada circunstancia por su evidente carácter de hecho negativo absoluto; en cambio, bien fácil es para la Administración evidenciar que sí se ha cometido alguna infracción. Nadie debe probar que no ha cometido una infracción, porque la prueba de tal cosa como hemos dicho es injusta y repugna al sentido común.

El segundo principio es el de facilidad de la prueba. En primer término y tal como señalan las reglas sobre la distribución de la carga de la prueba, es un imperativo del propio interés de las partes (carga) probar sus respectivas afirmaciones de hecho, de tal suerte que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla y quien pretenda que ha sido libertado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación (art.506 CPC). Sin embargo, como acertadamente ha señalado el Tribunal Supremo español, tal regla puede verse matizada e incluso alterada aplicando el criterio de la facilidad, pues en ocasiones la prueba de un dato de hecho puede resultar fácil para una de las partes y difícil para la otra y ello tiene trascendencia en uno u otro sentido, para las reglas que reparten la carga de la prueba en virtud de las exigencias del principio de la buena fe en su vertiente procesal¹¹.

⁹ DEVIS ECHANDIA, H. *Compendio de Derecho Procesal*. Ed. ABC, Bogotá, 1985, T.I, pp.456-457.

¹⁰ Cf. S. CSJ/SPA, 17.12.81, RDP Nro.9, p.146 y 27.01.81, RDP Nro.5, p.144.

¹¹ Cf. S. TSE del 27.01.89.

El derecho de conseguir la prueba, dice MORELLO, “implica muchas veces que la otra parte tenga la carga de suministrarla porque le resulte más fácil, de acuerdo con reglas de la experiencia”¹². PARRA QUIJANO, por su parte, dice que “la verdadera igualdad, en el marco de un proceso y con relación a la carga de la prueba, es la que tiene en cuenta en determinados casos, a quién le queda más fácil probar un hecho determinado, para que ella la desahogue”¹³.

En el ámbito de nuestro interés, cuando la Administración Tributaria sostiene que en un caso dado se ha cometido el delito de defraudación, debe contar con los elementos probatorios que le han servido para llegar a tal conclusión. Ello así, es la Administración Tributaria y no el supuesto infractor, quien debe aportar todas las pruebas de cargo dirigidas a demostrar la comisión del hecho.

Pero destruir la presunción de inocencia no es tarea que pueda ser ejecutada de cualquier forma ni con cualquier clase de medio probatorio. En primer lugar, la prueba idónea para destruir la presunción de inocencia ha de ser:

- Legal, en el sentido de que sea admitida en derecho, bien bajo el sistema de la prueba tasada, bien bajo el sistema de la prueba libre.
- Pertinente, porque si no existe coincidencia entre los hechos litigiosos objeto de la prueba y los que se pretenden probar con los medios promovidos, hay impertinencia¹⁴.
- Conducente, por cuanto el medio escogido debe ser capaz de llevar a la convicción del juzgador el hecho que se quiere probar.
- Legítima, porque la prueba ha de ser obtenida con absoluto respeto de los derechos y garantías constitucionales.
- Plena, porque la presunción de inocencia tiene el rango de derecho fundamental y por tanto un valor superior al *ius*

¹² MORELLO, M. *La prueba. Tendencias modernas*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p.13 y ss.

¹³ PARRA QUIJANO, J. “Crisis de la noción clásica de la carga de la prueba”. *Revista de Derecho Probatorio*. Editorial Jurídica ALVA, Caracas, 1997, Nro.8, p.133.

¹⁴ CABRERA ROMERO, J.E. *Contradicción y Control de la Prueba Legal y Libre*. Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1989, T.I., p.72.

puniendi del Estado, de tal suerte que sus efectos no pueden ser destruidos o mediatizados por pruebas insuficientes, incompletas o relativas, que no aporten un convencimiento total y concluyente al juzgador.

En segundo término, la prueba ha de ser promovida y evacuada dentro de un proceso contradictorio, imparcial y transparente, rodeado de todas las garantías para las partes y en especial para el procesado, en el cual se haya dado a éste la oportunidad para conocer con suficiente antelación, controlar y contradecir oportunamente las pruebas de cargo.

2.3. Presunción de inocencia vs. presunción de legitimidad de los actos administrativos

El acto administrativo es una declaración concreta y unilateral de voluntad de un órgano de la Administración en ejercicio de la potestad administrativa¹⁵ o como establece el artículo 7 de nuestra Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, una declaración de carácter general o particular (criterio material) emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley (criterio formal) por los órganos de la Administración Pública (criterio orgánico).

En una definición más amplia y omnicompreensiva, a la cual nos adherimos sin reserva, el profesor DROMI expresa que el acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa¹⁶.

Los actos administrativos gozan de tres peculiares atributos, a saber, la presunción de legitimidad, la ejecutividad y la ejecutoriedad.

Cuando el acto administrativo contiene todos los requisitos necesarios para producir las consecuencias jurídicas que de su ejecución se derivan, puede considerarse que el acto es legítimo. En efecto, el acto administrativo emana de una autoridad que está sujeta en su actuar a la ley; su pronunciamiento debe realizarse con apego a una serie de procedimien-

¹⁵ DIEZ, M.M., *El Acto Administrativo*. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956, p.77.

¹⁶ DROMI, R., *El Procedimiento Administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1996, p.138.

tos y él mismo debe revestir una forma predeterminada; su emisión, finalmente, está sujeta a control, por lo que requiere, en general, la intervención de varios órganos. Todas estas circunstancias conducen a la llamada presunción de legitimidad del acto administrativo, cuya causa remota se ha ubicado en la idea de que los órganos administrativos son instrumentos desinteresados que sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva dentro del orden jurídico¹⁷.

Así, al manifestar su voluntad concreta a través de actos administrativos, la Administración no necesita demostrar *a priori* al apego de éstos al ordenamiento jurídico para hacerlos efectivos; corresponderá entonces al particular afectado destruir la apariencia legítima del acto, sometiéndolo al control de la jurisdicción y demostrando, dentro del proceso respectivo, los vicios que le impute.

Ahora bien, el que el acto se presuma válido no significa que su contenido también lo es. El acto presumido válido despliega toda su fuerza vinculante hasta tanto tal validez no sea puesta en entredicho, pues cuando ello ocurre, precisamente se discute la vigencia de tal presunción. Así, entre la presunción de legitimidad del acto y la validez de su contenido, existe la misma diferencia que hay entre el ser y el deber ser.

En adición a lo expuesto es necesario destacar que la presunción de legitimidad de las actuaciones de la Administración no tiene la misma fuerza en el plano sancionatorio, pues ante la presunción innominada de legitimidad de los actos administrativos, ordinarios o de contenido tributario, se alza el derecho constitucional a la presunción de inocencia, que obliga a la Administración en general y a la tributaria en particular, a demostrar, en los términos arriba expuestos, el delito o la infracción de que se trate.

En el ordenamiento jurídico español ya han habido pronunciamientos expresos sobre el tema; en concreto, en la sentencia ya citada de fecha 26 de abril de 1990, el Tribunal Constitucional español señaló:

“Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la inspección de los tributos en la que se hacen constar los hechos relevantes para la liquidación

¹⁷ DIEZ, M.M., ob. cit. p. 218.

tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la inspección, y en la que se recojan asimismo los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma. En consecuencia, ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios (...) tampoco cabe objeción legal alguna a su calificación como documentos públicos (...)

El segundo aspecto que debemos analizar es el de la eficacia que la norma legal impugnada otorga a las actas y diligencias de la inspección de tributos y más concretamente si aquella eficacia probatoria (...) entra o no en contradicción con la presunción de inocencia, ya que ésta, como ha quedado dicho, alcanza no sólo a la culpabilidad, entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada, sino también y muy especialmente, a la realidad de los hechos imputados (...).

Ha de excluirse a limine que el artículo 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho” (destacado y cursivas nuestras).

Por tanto, aun cuando el acto administrativo establezca la comisión de una infracción administrativa o sirva de fundamento para la iniciación de un proceso penal, la Administración no queda en modo alguno relevada de probar, pues ni la presunción de legitimidad del acto ni el valor probatorio atribuido a ciertas actuaciones administrativas tales como las actas fiscales, tienen el poder de destruir la presunción de inocencia, que, reiteramos a riesgo de ser redundantes, es un derecho fundamental.

II. LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Desde que existe la obligación de pagar impuestos, existen manio-
bras y artilugios de toda índole para sustraerse de dicha obligación. Es
consustancial a la naturaleza humana el rechazo al pago de los tributos.
Aun cuando en las comunidades modernas los ciudadanos están más consi-
cientes de su responsabilidad social y de su deber de contribuir con el sos-
tenimiento de las cargas públicas, el tributo sigue siendo un invitado
indeseable, un mal necesario que precisamente por ser concebido como tal,
debe ser impuesto, o sea, forzosamente exigido.

Este comprensible rechazo que supone entregar a otro una parte
de nuestra riqueza, explica la existencia y la tendencia generalizada hacia
el uso de toda clase de acomodos, algunos legítimos y otros no, destinados
a minimizar el impacto fiscal en nuestra vida económica. Nadie está obliga-
do a organizar sus negocios de la forma que pague más impuestos y, corre-
lativamente, todos han de tener el derecho de estructurar sus asuntos de tal
manera que el pago de los tributos no suponga la expropiación del patrimonio
ni la frustración de las legítimas expectativas de superación económica.

De allí que sea una libertad consustancial a la vida dentro de un
Estado de Derecho, poder planificar los propios negocios de suerte que se
obtengan ahorros fiscales, siempre que ello se haga, claro está, a través de
los caminos que el propio ordenamiento jurídico ofrece. Los problemas co-
mienzan cuando esta legítima aspiración de no pagar más tributos de los
estrictamente necesarios, se convierte en un desenfrenado deseo de evitar
la aplicación de la ley tributaria mediante cualquier clase de ardid o artilu-
gio, frontalmente reñido con la ley o aparentemente apegado a ésta.

Es en este comportamiento social viciado donde se origina el fenó-
meno de la evasión tributaria. No cabe la menor duda que la evasión fiscal,
como cualquier otra conducta disvaliosa que tiene su origen en el engaño y
en la intención de causar un daño a otro para obtener un beneficio propio o
para un tercero, es totalmente reprochable y debe ser castigada. Nadie
discute la imperiosa necesidad de acometer esta loable tarea con toda la
urgencia del caso.

Ahora bien, si la lucha contra la evasión no es un tema que pueda
ofrecer discusión alguna, en tanto existe concierto –salvo en los evasores–

sobre la necesidad de castigar duramente este delito, no puede predicarse lo mismo con respecto a la determinación de lo que conceptualmente es la evasión fiscal, por una parte, y, por la otra, sobre los mecanismos admisibles para combatirla dentro de un Estado de derecho en el cual se respeten a plenitud los derechos y garantías de *todos* los ciudadanos, incluso de aquellos que han delinquido o se está en el proceso de determinar si lo han hecho. Precisar qué es la evasión y cómo puede probarse en un Estado de Derecho, es el propósito de las líneas que siguen.

1. Concepto y presupuestos de procedencia

En el más amplio sentido, la evasión fiscal supone cualquier acción u omisión tendiente a evitar, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria, sin importar la legalidad o ilegalidad del medio usado a tal fin. Este concepto, excesivamente laxo, contiene dentro de sí situaciones muy diversas, unas reñidas con la ley y otras perfectamente legítimas y, por tanto, no susceptibles de ser sancionadas.

En puridad de conceptos, la evasión se produce cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error al ente exactor, a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegítimo, para sí o para un tercero, a expensas o en detrimento de los derechos del Fisco.

1.1. El dolo

Como puede advertirse, la evasión exige, en primer lugar, una conducta *intencional* del sujeto infractor, encaminada a distorsionar u ocultar la existencia del hecho imponible. Al remarcar la intencionalidad del tipo, queremos poner de bulto que no hay evasión sin dolo, es decir, sin intención de causar un daño, de suerte que si la obligación tributaria ya nacida, no es satisfecha por el sujeto pasivo o el responsable, según el caso, por simple infracción culpable de la ley (producto de la negligencia, la impericia o la imprudencia), se habrá producido una contravención, esto es, la disminución ilegítima del ingreso tributario; pero en ningún caso la defraudación.

Naturalmente, como en cualquier otro caso, además de aportar los elementos probatorios que comprueben la concurrencia de cada uno de los presupuestos de la evasión, la Administración Tributaria está obligada a demostrar, especialmente, la intención del infractor, pues ésta no se presume.

1.2. Simulación, maniobras o engaño

El evasor no es un simple infractor de la ley que actúa con negligencia, imprudencia o impericia o que simplemente incumple por ignorancia. Se trata en cambio de un infractor sofisticado, que conoce la ley perfectamente y que ha logrado descubrir cómo violarla aparentando cumplirla; un infractor que aplica conocimientos científicos o técnicos, ya sean propios o de un tercero que colabora con él, para urdir un complejo plan que le permitirá sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria. De allí las tremendas dificultades que derivan de la persecución de este delito.

La violación de la ley materializada a través de la evasión, no es la violación tosca y fácilmente constatable del simple contraventor; es, por el contrario, mucho más sutil y elaborada. Por esa razón el hecho típico exige la presencia de la simulación, la maniobra o cualquier otra forma de engaño a través de la cual se distorsione u oculte la realidad de los hechos. La distorsión ocurre cuando el sujeto crea una situación artificial que modifica parcialmente la realidad. La ocultación se produce cuando el sujeto infractor sustituye totalmente la realidad de lo ocurrido por una representación falsa, es decir, simulada, de manera que la existencia del hecho imponible resulta encubierta. En este último caso, un negocio simulado sustituye el negocio que encuadra en el presupuesto hipotético de la norma tributaria.

1.3. Incumplimiento de la obligación tributaria

En tercer lugar, para que se produzca el hecho típico, es preciso que la obligación tributaria haya nacido, es decir, que haya ocurrido el hecho generador. Si no hay obligación tributaria, no puede haber evasión. Este elemento es de capital importancia para diferenciar la evasión tributaria y el fraude a la ley tributaria, pues en el primer caso, nace la obligación tributaria pero el sujeto infractor evita fraudulentamente su cumplimiento, mientras que en el segundo, opera también el fraude, pero a los fines de que no se produzca el hecho generador.

1.4. Beneficio económico para el infractor o un tercero y daño patrimonial al Fisco

En cuarto lugar, la evasión tributaria requiere para perfeccionarse la causación de dos efectos de contenido económico. De un lado, el infractor debe perseguir un beneficio económicamente cuantificable para sí o para un tercero. No hay evasión si el beneficio es meramente probable, futuro e incierto, ni tampoco cuando éste no es económicamente evaluable. En principio, este beneficio se materializa al obtener el ahorro ilegítimo que comporta la insatisfacción de la obligación tributaria y ello se traduce, normalmente, en el no desembolso del importe dinerario que supone el pago del tributo. Sin embargo, el beneficio económico para el infractor o para el tercero, puede derivar también e indistintamente del aprovechamiento indebido de una deducción, un desgravamen, una exención, una exoneración o cualquier otro beneficio fiscal.

Por otra parte, el beneficio ilegítimo obtenido por el infractor, ha de tener como contrapartida el correlativo perjuicio patrimonial para el ente exactor. Algunas legislaciones excluyen la existencia de la evasión cuando no hay beneficio económico alguno para el infractor ni, por la misma razón, perjuicio alguno para el Fisco. Incluso algunas legislaciones, como el nuevo Código Orgánico Tributario de 2001, fijan una cantidad a partir de la cual se considera que el daño patrimonial se ha producido, lo que pone de bulto la importancia de este elemento en la configuración del hecho típico.

2. La defraudación tributaria en el COT de 2001

De acuerdo con el artículo 116 del Código Orgánico Tributario de 2001, la defraudación tributaria (hecho típico que nosotros asimilamos a la evasión tributaria), es un delito que se produce cuando mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, se induce en error a la Administración Tributaria, obteniéndose para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 UT), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

La regulación del COT sigue de cerca, como puede advertirse, los contornos fundamentales que la doctrina mayoritaria ofrece con respecto a la evasión. Se trata de un delito de acción, doloso, que se materializa mediante simulación, engaño o maniobra orientada a inducir al error al sujeto

activo de la obligación tributaria, con el fin último de obtener un beneficio económico indebido a expensas del Fisco, que debe ser superior a dos mil unidades tributarias (2.000 UT) para que el hecho típico se configure adecuadamente.

No hay diferencias sustanciales entre la nueva regulación y la del Código Orgánico Tributario de 1994, salvo por lo que respecta al establecimiento de una base cuantitativa para que se materialice el hecho típico, que como acabamos de señalar, es de dos mil unidades tributarias (2.000 UT).

Donde sí aparece una diferencia muy importante, es en el tema de la sanción aplicable, pues se pasa de la sanción pecuniaria a la pena privativa de la libertad. En efecto, en el COT de 1994, la evasión era castigada con multa de dos hasta cinco veces el monto del tributo omitido, sin perjuicio de las sanciones previstas en el Código Penal. Se prevenían además las penas accesorias de comiso de las mercancías u objetos, y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción y la clausura del establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de seis (6) meses, cuando dicho establecimiento fuere elemento esencial para la comisión de la infracción.

Ahora la defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años. A la pena privativa de la libertad se agregan las multas correspondientes a la comisión de ilícitos materiales e ilícitos formales, que fueren aplicables, de acuerdo con lo previsto en el artículo 81, segundo aparte, del COT. Por otra parte, la pena restrictiva de la libertad, una vez impuesta, no prescribe, *ex artículo 58 ejusdem*.

La gravedad de las sanciones que podrían ser impuestas por la comisión de este delito, ponen de manifiesto la importancia que tiene la correcta delimitación del hecho típico y la necesidad, insoslayable, de que en cada caso concreto la acusación se base en pruebas de cargo sólidas e incontestables, que creen plena convicción en el juez.

3. Diferencias entre la evasión, el fraude, la elusión y la economía de opción

La comprensión de los perfiles fundamentales de la evasión tributaria, requiere diferenciar esta conducta disvaliosa de otras con las cuales suele confundírsele con frecuencia. La distinción es vital porque algunas de estas conductas ni siquiera son ilícitas y, por ende, no pueden ser objeto de sanción alguna.

3.1. Evasión fiscal y elusión

Evasión y elusión fiscal son dos conceptos frecuentemente confundidos y usados como sinónimos, aun cuando desde hace mucho tiempo la doctrina se ha encargado de deslindarlos cuidadosamente. En ambas figuras predomina el deseo del sujeto pasivo de la norma tributaria, de escapar a sus consecuencias para obtener un ahorro fiscal. Pero mientras en la evasión el escape se produce mediante maniobras fraudulentas cuando ya el hecho imponible ha ocurrido, en la elusión lo que se busca es, justamente, que el hecho generador no se produzca. Adicionalmente, en la elusión no hay intención dañosa, ni maniobras o engaño para inducir en error a la Administración Tributaria. Desde este punto de vista la diferencia entre evasión y elusión es, sin la menor duda, lo suficientemente importante como para que ambos conceptos no puedan ser tratados como equivalentes.

Según HERMES MARCELO HUCK "...para huir del alcance de la norma y del tributo que ella impone, el contribuyente puede escoger entre dos caminos alternativos: o se desvía del campo de la tributación, huyendo del alcance la norma tributaria, o, ya sujeto a su incidencia, hace uso de medios ilícitos para impedir, reducir o retardar la recaudación del impuesto debido a través de la deformación del hecho imponible o por la reducción de la base de cálculo del tributo"¹⁸.

Si la elusión es lícita o ilícita, depende del derecho positivo de cada país, pues lo que sí es absolutamente indiscutible es que si la escogencia de formas jurídicas legítimas con el propósito de evitar la ocurrencia del hecho imponible, no está tipificada como delito o infracción tributaria, aún cuando

¹⁸ HUCK, H.M. *Evasão e Elisão. Rotas nacionais e internacionais de planejamento tributário*. Editora Saravia, São Paulo, 1997, p. 34.

tales formas jurídicas sean manifiestamente inadecuadas, no es posible sancionar la elusión tributaria.

En algunas legislaciones el combate de la elusión tributaria se ha llevado a cabo a través del llamado método de la interpretación económica de la ley tributaria. En este sentido, la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, estableció que el Código Orgánico Tributario debía ser modificado para consagrar “1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades”. Este mandato fue recogido en el Código Orgánico Tributario de 2001, en cuyo artículo 16 se dispone que: “(...omissis) Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos impositivos, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias”.

El punto es que no existe tal método de interpretación económica de las leyes. Las leyes se interpretan bajo los métodos admitidos en derecho, a saber, gramatical o exegético; lógico subjetivo o teleológico; histórico; y, objetivo o de la *ratio legis*, y la aplicación de cualesquiera de estos métodos es lo procedente en el Derecho Tributario y puede conducir a resultados restrictivos o extensivos de los supuestos previstos en la norma, tal como lo postula el artículo 5 del propio COT de 2001, siempre que no haya violación o relajamiento del contenido nuclear de la disposición interpretada.

En cuanto a la interpretación de las leyes tributarias según su significación económica, no podemos extendernos por ahora en este punto porque escapa del propósito de nuestra investigación, pero sí podemos decir que esta “metodología”, promocionada en los albores del siglo pasado en Alemania bajo el influjo de la obra de ENNO BECKER, choca frontalmente contra el principio de la reserva legal tributaria, por cuya virtud las Administraciones Tributarias sólo pueden determinar las obligaciones tributarias nacidas con ocasión de la ocurrencia de los hechos impositivos definidos, única y exclusivamente, en la ley. La “metodología” de la interpretación

económica de la ley tributaria, otorga a la Administración lo que se ha denominado como el “poder calificante”, es decir, la facultad de desconocer lo que las formas jurídicas usadas por el contribuyente revelan, para urgir la verdadera operación económica encubierta por esas formas jurídicas, las cuales se presumen usadas con propósitos evasivos.

Las doctrinas del derecho tributario que propugnan el uso del poder calificante de la Administración Tributaria, introducen una nueva regla de interpretación de la ley a través de la cual se obvia o desconoce el ropaje jurídico de una operación para escudriñar su verdadera sustancia económica. Se dice que hay que ir más allá del hecho imponible y atender no al hecho jurídico que aparece tipificado por el legislador, sino más bien al hecho jurídico que realmente se configura mediante el resultado económico que es una realidad anterior a la norma y que ha sido recogida por la ley fiscal.

Es bueno reconocer de entrada, que una parte nada despreciable del universo de contribuyentes, en nuestro país y en otras latitudes, es proclive al uso y también al abuso de ciertas formas jurídicas que persiguen alcanzar el máximo ahorro fiscal posible, lo cual no es criticable, a menos que el ahorro se transforme en una disminución ilícita de los ingresos fiscales (contravención) o en una defraudación. De antaño se sabe que el Fisco es un socio obligado de todo empresario, que, en principio, no aporta nada a la empresa pero que recoge muchas utilidades, por lo que su antipatía es generalizada. Por esa razón, muchos intentan que la participación de este socio improductivo se reduzca en la mayor medida posible, sin quebrantar las leyes.

Sin embargo, lo que en ocasiones comienza como una legítima estrategia de *economía de opción*, corre el riesgo de convertirse, casi en forma imperceptible, en contravención o en maniobra fraudulenta que conspira contra el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Este tipo de conductas, más frecuentes de lo deseado, provocan una reacción desproporcionada por parte de las autoridades fiscales, quienes ven en todo negocio complejo, en toda operación en la que intervienen varias compañías del mismo grupo, en una simple fusión de sociedades, en la constitución de una empresa *off shore*, un claro intento de evasión que debe ser perseguido. En ocasiones el resultado será positivo pues efectivamente se habrá desmantelado una estructura artificial, creada con el único

propósito de defraudar; pero en otros casos, muy frecuentes también, se estarán cuestionando operaciones totalmente legítimas en la que si bien se busca la reducción de la carga fiscal, no hay infracción.

El peligro de esta metodología es que conduce a que la Administración Tributaria sustituya el concepto legal del hecho imponible por el concepto económico del objeto del tributo. La Administración Tributaria queda entonces facultada para moldear las normas hasta que éstas encajen en el caso concreto, no importa cuantas contorsiones interpretativas deba sufrir la disposición correspondiente. En Venezuela nunca había prosperado esta tendencia y la jurisprudencia ya había tenido la oportunidad de pronunciarse sobre su inconveniencia¹⁹.

Sin embargo, una decisión de la extinta Corte Suprema de Justicia, abrió definitivamente la puerta a esta metodología de interpretación aceptando en materia tributaria la preeminencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica. En su decisión la Corte Suprema de Justicia dijo que cuando el contribuyente realiza operaciones abusando de la forma jurídica con el propósito de eludir o atenuar el efecto normal de la ley tributaria, en detrimento de los derechos del fisco, el juzgador debe apartarse de la forma de los negocios para atribuirles su verdadero significado y alcance a través de la realidad de los hechos, porque un tributo como el impuesto sobre la renta debe gravar la verdadera y no la aparente capacidad económica del sujeto pasivo²⁰.

No hay duda de que la Corte fue muy vanguardista en la aplicación de la teoría de la preeminencia de la sustancia económica, sobre la forma jurídica; pero, lamentablemente, esta actitud valiente y renovadora en el ámbito de la defensa de los intereses del Fisco, no ha tenido correspondencia alguna, en el campo de los derechos y garantías de los contribuyentes. De todos es conocido que la Corte vino ratificando desde 1993, que en materia de impuesto sobre la renta el rechazo de costos y gastos por falta de retención del impuesto o por enteramiento tardío del mismo, es procedente; se ha dicho que esta no es una norma sancionatoria sino un simple requisito para la deducción del gasto. Pero si se examina esta tesis a la luz de la interpretación económica de la ley tributaria, se arriba de inmediato a

¹⁹ Cf. CSJ/SPA, 05.12.85, caso Loffland Brothers de Venezuela.

²⁰ Cf. S. CSJ/SPA/ET, 3.2.99, caso Hidrocarburos y Derivados, C.A., HIDECA.

la conclusión de que la Corte no fue congruente porque un gasto efectivamente realizado, que por mandato de la ley debe ser restado de la renta bruta para obtener el enriquecimiento neto, es rechazado por el incumplimiento de una formalidad externa. Es decir, aunque la interpretación económica de la operación tiene que llevarnos a establecer que se ha producido un gasto, la forma nos obliga a negar su existencia.

En definitiva, el problema de la llamada interpretación económica de la ley tributaria y de las facultades que la misma otorga a la Administración Tributaria, es que el funcionario de turno sólo tendrá que afirmar que estamos ante *determinada realidad económica subyacente* y con ello justificará, al margen de la forma jurídica, el gravamen de una operación que no es como parece ser sino como el funcionario cree que es. En este caso y comoquiera que las actuaciones de la Administración Tributaria disfrutan de una presunción de certeza que –salvo en materia sancionatoria– corresponde destruir al contribuyente, es muy probable que el criterio aplicado por el funcionario y la realidad creada por él, sean los que a la postre se impongan, aunque en definitiva se haya traicionado la recta aplicación de la ley.

Lo cierto es que la interpretación económica de la ley tributaria en franco desconocimiento de las formas jurídicas lícitamente escogidas por el contribuyente para ejecutar sus negocios, puede conducir a una hipertrofia de los supuestos previstos en las leyes fiscales como generadores de la obligación de pagar tributos.

Nuestra jurisprudencia había sostenido desde hace tiempo que las leyes impositivas son leyes como cualquier otra y deben ser interpretadas como tales, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 4 del Código Civil, no existiendo un método de interpretación especial para las mismas²¹, lo cual confirma el propio artículo 6 del COT de 2001, al establecer que las leyes tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho y, dentro de esos métodos, no está el de la interpretación económica.

Ahora, con esta forma de entender las leyes fiscales, la obligación de pagar un tributo no derivará ya del presupuesto previsto única y exclusi-

²¹ Cf. S. CSJ/SPA, 05.12.85, caso Loffland Brothers de Venezuela.

vamente en la ley, conforme al principio de la reserva legal tributaria, sino de las habilidades detectivescas de los funcionarios de la Administración Tributaria para exhumar supuestas realidades económicas que han sido habilidosamente sepultadas por el contribuyente bajo el parapeto de las formas jurídicas. En nuestro ordenamiento jurídico el principio general es que los ciudadanos pueden hacer todo aquello que no esté prohibido por la ley, principio que llevado al derecho tributario puede expresarse en el sentido de que nadie tiene la obligación de elegir el camino más gravoso para sus intereses; antes por el contrario, el ahorro fiscal es un mecanismo perfectamente lícito y éticamente irreprochable, pues nadie está obligado a administrar su fortuna y rentas de tal manera que proporcione al Fisco el máximo de ingresos.

Organizar los negocios de la forma más eficiente posible para reducir al máximo la carga tributaria, es una conducta perfectamente lícita. La verdad es que el sustrato económico de la operación no genera por sí mismo ninguna consecuencia fiscal. No es el trasfondo económico, sino la ley y el derecho el fundamento próximo del tributo. Es verdad que la ley, de acuerdo con el principio de la capacidad contributiva, debe crear el gravamen teniendo en cuenta las circunstancias económicas, pero no bastan los hechos y sus efectos económicos para legitimar la exigencia del impuesto. Compartimos la opinión de quienes piensan que los intérpretes del derecho no tienen ninguna autoridad para erigirse en legisladores y exigir un gravamen allí donde la ley no lo ha establecido, por muy justificado que pueda considerarse a la luz de las circunstancias económicas concurrentes.

Es este punto resulta oportuno traer a colación las conclusiones del profesor OSWALDO ANZOLA, expuestas en un magnífico trabajo que aparece publicado en el Libro Homenaje al Dr. JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO. El profesor ANZOLA dice que: a.- El legislador puede escoger como hecho imponible la forma jurídica, por ejemplo el uso del papel sellado y si lo hace, al intérprete de la ley no le quedará otra cosa distinta que acoger la forma a los fines impositivos, independientemente de lo que contenga el documento. b.- Por el contrario, si en un caso dado el legislador ha escogido como hecho imponible un hecho de naturaleza económica que no ha sido definido en el texto legal, el intérprete está obligado a recurrir a la ciencia económica para descubrir el significado de ese hecho a los fines de poder aplicar el tributo. Pero conviene decir que esta es una situación que ocurre en cualquier caso, siempre que el legislador hace uso de conceptos que no son jurídicos

y cuyo correcto significado ha de buscarse en otras disciplinas del saber. c.- Finalmente, dice el profesor ANZOLA que cuando se atacan las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente mediante el uso del llamado método de interpretación económica, lo que se hace es calificar los hechos ocurridos en la práctica de manera que ellos correspondan a lo querido por las partes, labor que tampoco es propia del derecho tributario, sino que ocurre constantemente en otras ramas jurídicas, como por ejemplo en el derecho laboral en el cual el juez puede desconocer la existencia de una prestación de servicios independiente entre dos personas jurídicas regida por el derecho mercantil, que encubre en el fondo una relación de subordinación regida por el derecho laboral ²².

Queda claro entonces que la llamada interpretación económica de la ley tributaria destinada a combatir la elusión tributaria, no habilita a la Administración Tributaria para crear un hecho imponible distinto al previsto en la ley, ni para torcer los negocios de los particulares en forma tal que cuadren en el presupuesto de la norma impositiva.

3.2. Evasión fiscal y fraude a la ley tributaria

La evasión fiscal no ha de confundirse con el fraude a la ley tributaria. Este último es una especie del fraude a la ley, y se produce cuando se obtiene un ahorro fiscal utilizando para ello la cobertura de una norma legislativa, pero con un fin distinto para el cual la misma fue especialmente creada. Expresa PALAO TABOADA que el fraude a la ley tributaria supone "...la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales"²³.

En la configuración del fraude a la ley tributaria existen dos normas jurídicas: De un lado, la norma de cobertura que el sujeto utiliza modulando artificiosamente sus negocios para encuadrarlos en el supuesto de hecho de la misma, con el objeto de aprovechar el menor impacto fiscal que ésta

²² ANZOLA, O., La ley tributaria: Su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos. *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999, pp. 25 y 26.

²³ PALAO TABOADA, C., El fraude a la ley en el Derecho Tributario. *RDFHP*, 1966, N° 66.

ofrece; de otra parte, la norma defraudada, que es la normalmente aplicable en el caso concreto, pero de la cual se ha excluido el sujeto al manipular de manera anormal sus actividades, todo con el propósito de evitar el impacto fiscal que ordinariamente deberían soportar las mismas.

En este sentido también es clásica la definición de PÉREZ ROYO “...el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir, la norma defraudada, mediante la modulación artificiosa del comportamiento, a través del abuso de las normas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma diferente más beneficiosa...”²⁴.

La diferencia capital entre el fraude a la ley tributaria y la evasión fiscal, es que en el primero no hay discordancia entre el negocio ejecutado y la realidad; no hay pues, simulación, engaño o maniobra para inducir a error a la Administración Tributaria, sino simplemente el uso de una norma más beneficiosa fiscalmente que no es la normalmente aplicable al caso concreto.

3.3. Evasión fiscal y economía de opción

Podríamos comenzar por señalar, de una vez, que estas figuras se diferencian, simple y llanamente, porque una es un delito y la otra no. En la economía de opción al igual que la defraudación tributaria, el resultado final es un ahorro fiscal; pero lo cierto es que hasta aquí llegan las semejanzas con la evasión tributaria, puesto que dicho ahorro es totalmente legítimo porque no hay simulación, engaño o maniobra para inducir a error a la Administración Tributaria. Antes por el contrario, el negocio realizado es legítimo, transparente, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él. Pero además, no hay fraude a la ley tributaria, pues el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto y que constituye una *opción legítima* ofrecida por el propio ordenamiento jurídico. Por tanto, ni hay deformaciones atípicas del negocio jurídico, ni se viola el espíritu de la ley tributaria. La economía de opción se resume en el principio universal de que nadie tiene que organizar sus negocios de la forma que pague más impuestos.

²⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, Civitas, Madrid, Sexta Edición, pp. 277 y ss.

Tampoco puede confundirse la economía de opción con el fraude fiscal, según se advierte en el clásico estudio de LARRAZ: “Importa mucho no confundir el *fraus legis fisci* con otra figura peculiar del Derecho Tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré ‘economía de opción’. La economía de opción tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de la ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley”²⁵.

III. LOS INDICIOS DE DEFRAUDACIÓN EN EL COT DE 2001 Y LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

La defraudación tributaria supone, en muchos casos, elaboradas maniobras, complejos artificios, negocios simulados, inescrutables estructuras legales, entre otras cosas. Por tanto, reconstruir el trayecto recorrido por el infractor para sustraerse de la ley y precisar que su conducta es deliberada, resulta sin duda una tarea de considerables dimensiones. Para aliviar esta difícil labor el Código Orgánico Tributario de 2001, establece en su artículo 117, quince supuestos a los cuales califica como *indicios* de defraudación:

1. Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
4. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas.
5. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Ad-

²⁵ LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952.

- ministración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
6. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
 7. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
 8. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la Ley.
 9. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.
 10. Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponibles o no se proporcione la documentación correspondiente.
 11. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen.
 12. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas.
 13. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan.
 14. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.
 15. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Ahora bien, ya hemos visto como tanto en materia penal ordinaria, como en el ámbito administrativo sancionatorio rige el derecho constitucional a la presunción de inocencia. También hemos visto que la defraudación tributaria, calificable como uno de los delitos tributarios más graves, requiere la intención dañosa del agente, la cual en ningún caso puede presumirse sino que, por el contrario, ha de ser plenamente probada por quien acusa. Por tanto, nos corresponde determinar de seguidas si los indicios de defraudación regulados en el COT de 2001, pueden convivir con el derecho cons-

titudinal a la presunción de inocencia y, de ser así, cuál es su importancia y significación a los fines de probar la defraudación. Para acometer esta difícil tarea, comenzaremos por analizar brevemente los indicios en la dogmática general de la probática jurídica.

1. Consideraciones generales sobre los indicios

1.1. Concepto

El indicio es un hecho conocido y probado (una realidad constatable del mundo exterior) del cual se deduce la existencia de un hecho desconocido que quiere ser probado, a partir de la conexión lógica, directa e inequívoca que existe entre ambos hechos, establecida a través de las máximas o reglas de experiencia que aplica el juzgador al caso concreto. La etimología misma de la palabra indicio sugiere gráficamente su significado: de *inde dico*, “de allí digo”.

En la estructura del indicio hay un hecho indicador, es decir, un hecho probado que revela una realidad indiscutible (*V. gr.* fulano de tal tiene dos juegos de contabilidad). Luego, hay un hecho no conocido, cuya existencia se induce o, según el caso, se deduce a raíz del hecho indicador, en mérito de reglas o máximas de experiencia (*V. gr.* Si una persona lleva dos libros de contabilidad, al menos uno no refleja la realidad) que permiten establecer una conexión entre ambos (*V. gr.* Si fulano de tal lleva dos juegos de contabilidad es probable que haya cometido defraudación).

No cabe la menor duda de la importancia del indicio como medio de prueba, pues es el único mecanismo posible para reconstruir los hechos cuando hay ausencia total de pruebas históricas de los mismos o cuando la demostración empírica no es posible. Su importancia es superlativa, por ejemplo, cuando es preciso demostrar que en la ocurrencia de determinados hechos ha mediado la intención dañosa de un sujeto²⁶. No obstante lo expuesto y a pesar de sus incuestionables bondades, la prueba de indicios es una prueba compleja e indirecta, que aporta un conocimiento oblicuo de la realidad a través de la valoración subjetiva del juez. Por ello, además de

²⁶ Dice la doctrina más autorizada que “...un caso paradigmático de prueba indirecta es la de los hechos psicológicos, pues ni las motivaciones ni las intenciones pueden ser observadas o deducidas”. GASCÓN ABELLÁN, M., *Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba*. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 102.

su cuidadoso y ponderado empleo, nunca ha de privilegiársele sobre las pruebas directas.

1.2. Naturaleza jurídica

Para una buena parte de la doctrina, los indicios son una prueba incompleta o de segunda categoría. Simples hechos a partir de los cuales, habida cuenta de su concordancia y gravedad, se configura una sospecha, una probabilidad, pero no una prueba, de manera que a partir de ellos no es posible llegar al convencimiento del juez. Esa es la razón por la cual existe una tendencia generalizada a despreciar el valor de los indicios y a concebirlos como hechos que apoyan una conclusión determinada, pero que en ningún caso podrían ser su único fundamento.

Sin embargo, para otro sector muy importante de la doctrina y también para muchas de las legislaciones adjetivas del mundo occidental, incluyendo la de Venezuela, los indicios son un medio de prueba, *pero sólo* cuando se cumplen todos los requisitos para la eficacia probatoria de los mismos y cuando éstos son valorados de acuerdo con ciertas reglas comunes.

En defensa de esta conclusión, autores tan importantes como CARNELUTTI y DEVIS ECHANDÍA, se preguntan ¿Cómo es posible negar que el indicio es un hecho del cual el juez extrae el conocimiento, o sea la prueba? Para ambos autores, tanto en el indicio como en la prueba histórica, el juez debe realizar operaciones deductivas, pues, según CARNELUTTI, "...siempre que el juez no perciba por sí el hecho a probar no puede adquirir su conocimiento más que mediante una deducción...", de manera que la estructura de la prueba es idéntica tanto si se argumenta con un testimonio o con un indicio²⁷.

Asumiendo entonces que los indicios son medios de prueba, cabe agregar que se trata de una prueba crítica o lógica y, naturalmente, indirecta. En la prueba indiciaria el juez no percibe el hecho indicado, sino el hecho indicador, de allí el carácter oblicuo, mediato e indirecto de la labor historificadora. Entre ambos hechos y usando las máximas de experiencia, el juez

²⁷ Citado por DEVIS ECHANDÍA, H. *Teoría general de la prueba judicial*. Víctor de Zavalia Editor, Buenos Aires, 1981, T. II, p.604.

traza una conexión lógica, una relación de causalidad entre ambos hechos, pudiendo entonces deducir la existencia del hecho indicado a partir del hecho indicador. Es importante advertir que el hecho indicador *no representa* el hecho indicado, sólo permite deducir su existencia con arreglo a las máximas de experiencia aplicadas por el juez.

En este punto conviene señalar que no ha de confundirse el indicio con la presunción *hominis* o judicial, por la naturaleza inductiva o deductiva, según el caso, del argumento que con respecto a ambos se aplica, ni al principio, de identidad o de causalidad, que debe usarse para construir el argumento probatorio en ambos supuestos. El indicio es un hecho material al cual se aplican máximas de experiencia a los fines de establecer la ocurrencia de un hecho desconocido. La presunción judicial es la consecuencia de aplicar las máximas de experiencia a un hecho conocido para deducir otro desconocido. El indicio es prueba, la presunción judicial no, es un procedimiento lógico destinado a conformar el argumento probatorio.

Como explica la doctrina, las presunciones *hominis* o presunciones simples "...son un conjunto de razonamientos o argumentaciones mediante las cuales, a partir de hechos conocidos, se concluye afirmando otros desconocidos. Se fundan por tanto sobre pruebas (es decir sobre hechos ya acreditados) (...) Lo que esta caracterización de las presunciones simples pone de manifiesto es que no son un medio de prueba *sensu estricto*, sino más bien un procedimiento de prueba consistente en inferir, a partir de un hecho probado (indicio) y de una regla de experiencia, la existencia de un hecho desconocido"²⁸.

No confundir ambos conceptos es de vital importancia, porque, por una parte, los indicios, *per se*, no autorizan a presumir nada, a partir de ellos se infiere o deduce la ocurrencia de un hecho, el cual resulta de esta forma probado; por la otra, las presunciones judiciales no prueban nada, ellas se construyen sobre hechos probados.

²⁸ GASCÓN ABELLÁN, M., *Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba*. Macial Pons, Madrid 1999, pp.151-152. En este mismo sentido dice DEVIS ECHANDÍA que si la presunción es el resultado de la operación lógica del juez y se forma con las reglas generales de la experiencia, no puede ser una prueba, no es aceptable confundirla con los indicios, que son hechos y que tienen indudablemente el carácter de prueba...» Cfr. DEVIS ECHANDÍA, H., ob. cit., T. II, p. 610.

1.3. Presupuestos

La prueba indiciaria requiere la concurrencia de varios presupuestos para ser válida. Dichos presupuestos funcionan como elementos estructurales de la prueba de indicios y son susceptibles de ser controlados y contradichos por las partes dentro del proceso.

i) Plena prueba del hecho indicador

El presupuesto más importante para que se materialice la prueba de indicios, es la plena prueba del hecho indicador. Si hemos dicho que a partir de un hecho conocido el juez es capaz de deducir o inducir, según el caso, la existencia de un hecho desconocido, es fácil comprender que el hecho base (hecho conocido o indicador) debe ser demostrado en forma plena e inequívoca, sin que exista resquicio de duda, a través de cualquier medio de prueba legal, legítimo, pertinente y conducente a tal fin.

Si tal prueba no existe o si es incompleta, insuficiente, parcial o dudosa o si adolece de cualesquiera de los defectos que hacen inadmisibles los medios de prueba (ilegalidad, ilegitimidad, impertinencia o inconducencia), no será posible en modo alguno extraer el hecho desconocido. A partir de la incertidumbre no es posible establecer certeza alguna.

Por tanto, la primera fase de control y valoración que ha de recaer sobre la prueba de indicios, tiene por objeto justamente la prueba del hecho indicador. Lo primero que ha de examinarse es el hecho base y la plena prueba del mismo, debidamente rendida y desahogada dentro del proceso. Cualquier defecto de actividad que cuestione la plena prueba del hecho indicador, fulmina toda posibilidad de valorar el indicio como prueba.

Se ha discutido si el hecho base puede ser probado también con indicios. Al margen de las interesantes discusiones dogmáticas que esto plantea, nos parece que los efectos prácticos de asumir tal posibilidad, sobre todo en el plano penal y de las sanciones administrativas, son extremadamente graves. La prueba del hecho indicador con indicios, puede convertirse en un círculo diabólico de inducciones y deducciones sobre hechos a su vez inducidos o deducidos y así sucesivamente hasta desembocar en la demostración, totalmente artificiosa, de hechos inexistentes. Si el hecho indicador se prueba con indicios, cuyos hechos indicadores, a su vez,

fueron probados con indicios, la cadena de inducciones y deducciones puede continuar *ad infinitum* sin que en todo el proceso de construcción del argumento probatorio exista, en definitiva, un hecho conocido.

ii) Conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido

Los hechos calificados como indicios de hechos desconocidos, deben guardar con éstos una conexión lógica, una relación de causalidad directa, inmediata, congruente y suficiente. Es preciso que del hecho conocido pueda realizarse la inducción o la deducción lógica del hecho desconocido. En definitiva, el valor probatorio del indicio depende del grado de conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido. Probado el hecho indiciario, se aplica al mismo una máxima de experiencia la cual da lugar a una relación lógica de causalidad entre éste y el hecho que se quiere probar.

En este punto es importante referirnos a aquel supuesto en el cual es el legislador quien, aparentemente, establece la conexión entre el hecho indicador y el hecho desconocido. Se trata de los supuestos en los cuales la ley, *a priori*, enumera una serie de hechos que, una vez probados, se erigen en indicios de determinado hecho desconocido.

Ahora bien, el que el legislador haya seleccionado los hechos conocidos a partir de los cuales se infiere el hecho desconocido, no significa en modo alguno que el juez pueda prescindir de establecer la conexión lógica entre ambos, es decir, que abdique de usar las máximas de experiencia en la valoración de la prueba, pues, de lo contrario, tendríamos que concluir que los indicios enumerados en la ley no son tales, sino verdaderas presunciones legales.

Cuando el legislador enumera apriorísticamente unos hechos que califica como indicios de la ocurrencia de otro hecho desconocido, sólo está realizando una simple enunciación de hechos indicadores, que por sus particulares características podrían estar conectados con el hecho cuya ocurrencia precisa ser establecida. Pero ello no significa, ni que éstos hechos conducen necesariamente, sin ningún proceso lógico inductivo o deductivo adicional, a la determinación del hecho desconocido, ni que

tales hechos son los únicos que permiten establecer la existencia del hecho que se investiga.

En definitiva, la enumeración de indicios realizada por el legislador, no releva al juez de su obligación de llevar a cabo, con toda la profundidad que sea menester, el razonamiento lógico que conecte el hecho conocido y plenamente probado, con el hecho desconocido a ser probado. Nada agrega ni quita esta enunciación a la estructura de la prueba de indicios, porque sin la aplicación de las máximas de experiencia del juez que sustenten el proceso lógico inductivo o deductivo a partir del cual el hecho indicador lleva al hecho desconocido, no hay prueba de indicios.

Es preciso insistir en esta afirmación a riesgo de importunar al lector, pues bajo ningún respecto el juez puede considerar aliviada su obligación cuando existen enumeraciones legales de hechos indiciarios. Tan cierto es lo anterior que es posible, y la experiencia así lo demuestra, que el hecho que se investiga no haya ocurrido, a pesar de la concurrencia de los indicios señalados por la ley o, viceversa, que aun cuando tales indicios no han podido ser probados o, simplemente, no se han dado, el hecho investigado que a partir de ellos se aspiraba deducir o inducir, sí se verificó en la realidad. Por ejemplo, es perfectamente posible que una persona lleve un doble juego de contabilidad y que, a pesar de ello, jamás haya cometido defraudación tributaria, siendo lo contrario perfectamente posible también, es decir, que quien haya defraudado al Fisco, sólo lleve un juego de contabilidad.

Recuérdese que, como señala con acierto DEVIS ECHANDÍA, "...de la máxima general de experiencia se deduce una consecuencia aplicable al hecho indiciario que lo relaciona con el investigado, y de aquél se induce en virtud de aquella máxima, la posibilidad lógica del hecho que se investiga"²⁹.

1.4. Eficacia probatoria

La prueba de indicios requiere la concurrencia de una serie de requisitos para tener eficacia probatoria. El valor probatorio del indicio se produce en una escala ascendente, según vayan siendo satisfechos los requisitos que a continuación se enumeran.

²⁹ DEVIS ECHANDÍA, H., ob. cit., T. II, p. 625.

i) Legalidad

La prueba de indicios debe ser legal, en el sentido de que cuando se aspire su promoción y evacuación en un proceso dado, no ha de existir norma legal expresa que la excluya. Venezuela sigue el sistema de la prueba libre, de tal suerte que no es preciso que los medios de prueba admisibles estén señalados de manera taxativa en la ley; en todo caso, los indicios son una prueba expresamente regulada en el artículo 510 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, ciertas pruebas podrían ser expresamente excluidas por el legislador en algunos casos particulares, de manera que esta es la primera constatación que ha de hacerse con respecto a la prueba de indicios, es decir, si para el proceso de que se trate, no hay norma que la prohíba. En el ámbito tributario, la prueba de indicios es expresamente admitida a los fines de demostrar la defraudación (artículo 117 COT).

ii) Legitimidad

La prueba de indicios ha de obtenerse con pleno respeto de los derechos y garantías constitucionales. Esta garantía opera en el momento de la prueba del hecho base. La Constitución de 1999, se alinea con una de las tendencias procesales más avanzadas del mundo, al excluir de todo proceso o procedimiento aquellas pruebas que han sido obtenidas con violación de trámites esenciales o en ausencia total del debido proceso. Así, el artículo 49, numeral 1, de la Constitución, dice que *serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso*. Por su parte, el Código Orgánico Procesal Penal dispone en su artículo 214 que “No podrá utilizarse información obtenida mediante tortura, maltrato, coacción, amenaza, engaño, indebida intromisión en la intimidad del domicilio, en la correspondencia, las comunicaciones, los papeles, los archivos privados, ni la obtenida por otro medio que menoscabe la voluntad o viole los derechos fundamentales de las personas. Asimismo, tampoco podrá apreciarse la información que provenga directa o indirectamente de un medio o procedimientos ilícitos”.

Ahora bien, qué significa obtener una prueba violando el debido proceso. Toda prueba recabada sin cumplir los procedimientos administrativos o judiciales que resulten aplicables al caso concreto o con violación o relajamiento de alguna formalidad esencial de los mismos, es absolutamente nula y, por ende, no puede ser apreciada ni valorada por autoridad algu-

na, careciendo de todo valor para los fines de la decisión que haya de adoptarse.

Asimismo, toda prueba obtenida violando garantías y derechos constitucionales, es absolutamente nula en los términos antes señalados. En consecuencia, una prueba sería ilegítima cuando ha sido conseguida: i) sin el debido conocimiento de los interesados; ii) sin permitir a los interesados la aportación y evacuación de la contraprueba correspondiente y cuando, habiéndolo permitido, la contraprueba no es examinada por el órgano decisor; iii) en violación de la garantía constitucional del secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas (artículo 48 de la Constitución); iv) mediante el robo, hurto o apropiación indebida de documentos de cualquier índole, sean propiedad de los interesados en el procedimiento o de terceros ajenos al mismo; v) mediante el forjamiento o elaboración de pruebas *ad hoc* preparadas con la finalidad de apoyar los hechos descritos en un acto administrativo de trámite o definitivo, cualquiera que sea el contenido sustancial del mismo; vi) en violación del derecho a no autoinculparse (artículo 49, numeral 5, de la Constitución).

Queda claro que esta enumeración no es en modo alguno taxativa, sino meramente enunciativa, pues han de considerarse como nulas, como antes lo hemos dicho, las pruebas obtenidas con violación de *cualesquiera* garantías o derechos constitucionales.

iii) Pertinencia y conducencia

Los indicios que pretenden promoverse como prueba de determinado hecho, han de guardar no sólo una conexión lógica con el hecho desconocido, sino también con los hechos debatidos en el proceso de que se trate (pertinencia). Asimismo, los indicios han de tener la cualidad necesaria para llevar al proceso la prueba de los hechos discutidos (conducencia). Ni la pertinencia ni la conducencia de un medio de prueba, pueden ser establecidos apriorísticamente por el legislador, pues tales cualidades del medio probatorio sólo atinan a descubrirse cuando se confronta éste con los hechos debatidos en el proceso. Si, por ejemplo, la ley enumera una serie de supuestos que constituyen indicios de defraudación, ello no significa que la prueba de indicios siempre va a ser pertinente y conducente para probar la evasión fiscal en un juicio dado, con prescindencia del caso de

que se trate. La pertinencia y la conducencia, como hemos dicho, habrá de determinarla el juez en cada caso.

iv) Conexión evidente entre el hecho indicador y el investigado

La médula de la prueba de indicios es la vinculación entre el hecho indicador y el hecho investigado. Esta vinculación, como hemos precisado con anterioridad, *no* puede venir establecida por la ley, pues si así fuere, estaríamos en el plano de las presunciones legales y no de los indicios. La conexión entre el hecho base y el hecho desconocido debe establecerla el juez. En principio, el juez abordará este cometido haciendo uso de la inducción, en cuyo caso examinará el hecho base para aplicar las máximas de experiencia pertinentes y determinar la ocurrencia del hecho desconocido. Sin embargo, puede el juez invertir el orden del razonamiento para construir el argumento probatorio, en cuyo caso hará uso del método deductivo; en este supuesto, a partir de la máxima de experiencia aplicable y de las consecuencias que de ella emanan (premisa mayor), analizará el hecho conocido (premisa menor), estableciendo así la vinculación entre éste y el hecho investigado (conclusión).

En realidad, la valoración de la prueba de indicios, por su extrema complejidad, exige una combinación de inducción y deducción, pues ninguno de los dos métodos es suficiente para establecer la vinculación causal entre el hecho indicador y el hecho investigado. Debe tenerse en cuenta que siendo la prueba de indicios de carácter indirecto, es preciso que la conexión lógica entre el hecho base y el hecho desconocido, sea evidente, que aparezca de manera clara e inequívoca, pues ante la duda la prueba tiene que ser rechazada, sobre todo en el campo sancionatorio (*in dubio pro reo*)³⁰.

v) Pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes

La mayoría de las legislaciones que admiten esta prueba, exigen que exista pluralidad o cúmulo de indicios. En este sentido, el Código de

³⁰ Con respecto a la prueba, este principio es claramente recogido en el artículo 254 del Código de Procedimiento Civil, el cual establece que: "Los jueces no podrán declarar con lugar la demanda sino cuando, a su juicio, exista plena prueba de los hechos alegados en ella. En caso de duda, sentenciarán a favor del demandado y, en igualdad de circunstancias, favorecerán la condición del poseedor, prescindiendo en sus decisiones de sutilezas y puntos de mera forma".

Procedimiento Civil señala en su artículo 510 que el juez apreciará "...los indicios que resulten de autos en su conjunto", lo que sugiere claramente la necesidad de que haya pluralidad de indicios.

Recuérdese que los indicios son hechos conocidos que permiten inferir la existencia de un hecho desconocido. Mientras más indicios existan, más alta es la probabilidad de establecer la ocurrencia del hecho investigado. Aunque no puede fijarse un número predeterminado de indicios contingentes necesarios para que haya plena prueba del hecho investigado (porque como se dice "los indicios se pesan pero no se cuentan"), lo cierto es que la certidumbre del hecho investigado es directamente proporcional al número de indicios.

Si el cúmulo de indicios tiene importancia en el ámbito del proceso ordinario, no cabe la menor duda que dicha relevancia se acrecienta exponencialmente en el campo sancionatorio, penal o administrativo. El indicio capaz de probar en estos supuestos es siempre contingente, de manera que en todo caso debe tratarse de varios indicios y por ello la responsabilidad nunca podrá ser determinada legítimamente con base en un indicio aislado o único.

Adicionalmente, los indicios tienen que ser concordantes en el sentido de que no pueden contrariarse, excluirse o enervarse entre sí; así ocurriría en el caso que ocupa nuestras reflexiones si se sostuviera que el presunto infractor no ha emitido facturas (art. 117, numeral 2) y, al propio tiempo, que ha emitido facturas cuyos montos no coinciden con las operaciones reales (art. 117, numeral 3).

Finalmente, los indicios han de ser convergentes, lo que significa que deben conducir, en términos generales, a una misma conclusión. En el caso de los indicios enumerados en el COT, tenemos que todos ellos han sido seleccionados por el legislador como **hechos base** a partir de los cuales puede deducirse o inducirse, en mérito de las máximas de experiencia aplicadas por el juez, la comisión del delito de defraudación tributaria. Por tanto, la convergencia de estos indicios en la determinación de la defraudación es, en principio, un producto de la preselección que ha hecho el legislador. Sin embargo, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, lo anterior no significa en modo alguno que el juez está facultado para prescindir del examen individual de cada indicio en el contexto del juicio, ni que

éstos indicios conducen indefectiblemente a la prueba de la defraudación –pues serían presunciones legales–, ni tampoco que sean los únicos hechos que pueden erigirse en indicios de evasión fiscal.

vi) Inexistencia de otras pruebas contrarias

El valor probatorio de los indicios depende en buena medida de que no existan otras pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes que mironen o debiliten los hechos indiciarios, al punto de sembrar dudas en el juzgador sobre su ocurrencia. Recuérdese que el presupuesto fundamental de la prueba indiciaria es la plena e inequívoca demostración del hecho base, pues el conocimiento indirecto y oblicuo del hecho investigado que se adquiere a través del hecho indiciario, no puede basarse en especulaciones o conjeturas, ni puede tenerse como apropiadamente obtenido cuando hay otras pruebas que infirman la existencia del hecho supuestamente conocido.

Por otra parte, ha de descartar el juez la existencia en el expediente de pruebas que sean contradictorias o que enerven la posibilidad de que el hecho investigado haya ocurrido. Este supuesto no debe confundirse con el anterior, pues en este caso el defecto en la convicción del juez no se ubica en la demostración del hecho base, sino en la posibilidad misma del hecho desconocido. Esta situación puede darse incluso cuando el hecho base ha sido plenamente demostrado, pues no debe perderse jamás de vista que la prueba del hecho indiciario no supone de suyo la prueba del hecho desconocido, en tanto que de ocurrir así no estaríamos ante indicios sino frente a presunciones legales, como repetidamente hemos señalado.

2. Diferencias entre indicios y presunciones

La presunción “...es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho –el llamado hecho base–, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña –el hecho presumido– sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos”³¹.

Si ese proceso de deducción lógica es el producto de la especulación de quien examina el hecho base y aplica la norma jurídica, estaremos

³¹ ESEVERRI-MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 7.

frente a la presunción judicial u *hominis*. Por el contrario, si tanto el hecho base como el hecho presumido, vienen señalados por la ley, estaremos ante la presunción legal. En este último caso, hablaremos de una presunción absoluta cuando la ley no admita prueba en contra de la misma (*presunción iuris et de jure*), y de una presunción relativa cuando la prueba contraria sea posible (*presunción iuris tantum*).

Como puede colegirse de lo expuesto, es bastante difícil diferenciar los indicios de las presunciones, pues en la estructura de ambos existe un hecho base del cual se extrae, mediante un proceso lógico, un hecho desconocido. Ahora bien, las presunciones son el método lógico en sí por cuyo intermedio se descubre el hecho desconocido; en un caso -la presunción legal- el método es determinado por el legislador, mientras que en el otro -la presunción *hominis*- el método es fijado por el juez. Por el contrario, el indicio no es un método, sino una prueba, un hecho del mundo exterior a partir del cual se obtiene un conocimiento mediante la aplicación de un proceso lógico-inductivo o lógico deductivo.

Señala MUÑOZ SABATÉ que: “El indicio no es ningún razonamiento discursivo, no representa ninguna categoría especial de inferencia como lo es, en cambio, la presunción, sino que equivale solamente a la afirmación base, de la cual parte precisamente aquella. El indicio (...), es lo que nosotros llamamos dato inferior, o hecho base (en ciertos casos, *facta conclusiva*) y el Código Civil denomina ‘hecho demostrado’ (art. 1253). Se trata pues de un elemento de la presunción. Si la presunción es monobásica se compondrá de un solo indicio; si es polibásica, de varios. (...) En el lenguaje corriente indicio es sinónimo de signo, señal o huella. Indicio es la cosa, el suceso, el hecho conocido del cual se infiere otra cosa, otro suceso, otro hecho desconocido. Debemos pues prescindir en absoluto de considerar el indicio como una forma lógica de pensar, al modo de la presunción. Decir que un indicio es una presunción resulta tan absurdo como, por ejemplo, afirmar que una cerilla es el fuego. Sin embargo, para dejar definitivamente resueltos de una vez todos los problemas, nos parece necesario aludir a otro concepto relacionado con el anterior y apenas si desarrollado por la doctrina: el concepto de indicación. Así, en términos sencillos, indicación es la inferencia lógica que parte de un indicio como hecho-base. Ahora bien, como que la presunción también es una inferencia lógica que parte de uno o varios indicios, habremos de reservar el termino indicación para aquel tipo de inferencia cuyos resultados no rebasen los niveles medios de proba-

bilidad que caracterizan el razonamiento presuntivo. La indicación es, pues una inferencia conjetural, aunque algo más que una posibilidad puramente metafísica. Buscando otra definición desde un ángulo más reductivo, diremos que toda inferencia obtenida de un indicio y que no sea presunción, será forzosamente inferencia indicativa”³². Esta opinión es compartida por el procesalista venezolano ARÍSTIDES RENGEL RÖMBERG³³.

3. Indicios de defraudación y presunción de inocencia

Luego de todo lo que ha quedado expuesto en las líneas anteriores, surgen muchas interrogantes, siendo las que siguen las más importantes: ¿Si existe el derecho constitucional a la presunción de inocencia, cómo podría establecerse la defraudación a partir de meros indicios? ¿Si la defraudación es el delito tributario más grave y exige la intención dañosa del agente, cómo puede basarse la acusación en indicios?

No cabe la menor duda que estas interrogantes son hartamente difíciles de responder. Sin embargo, es imprescindible intentarlo pues de lo contrario, dos cosas igualmente graves pueden ocurrir: O el castigo de la defraudación tributaria se convertirá en una tarea imposible de llevar a cabo con resultados positivos, o tal castigo se ejecutará al margen de la Constitución y la ley. Obviamente, cualquier respuesta a las preguntas planteadas tiene que ofrecer una solución a este dilema, porque la defraudación tributaria ha de ser perseguida y castigada, pero con estricto respeto a los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos. Veamos de seguidas cómo puede lograrse este cometido.

3.1. Aplicabilidad de la presunción de inocencia en el ámbito de la defraudación tributaria

Como hemos expuesto desde el principio, la persecución de la evasión fiscal es un cometido fundamental del Estado, pero no es más importante ni de mayor urgencia o valía que el combate orientado a perseguir y

³² MUÑOZ SABATÉ, L., *Técnica Probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*. Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1993, pp. 261-262.

³³ RENGEL RÖMBERG, A., *Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano. Según el nuevo Código de 1987. IV El procedimiento ordinario. Las pruebas en particular*. Organización Gráficas Capriles, C.A., Caracas, 1999, p. 460.

castigar cualquier otro delito. Por la misma razón, si la presunción de inocencia, como derecho fundamental que es, no puede ser desconocida en el proceso penal ordinario, ni en el procedimiento administrativo sancionatorio, no existe razón alguna para que se le disminuya y mucho menos para que se le excluya en el campo del proceso penal tributario. Su vigencia plena en el mismo es a todas luces indiscutible, sobre todo bajo la vigencia de la Constitución de 1999, que como vimos, inserta este derecho en el concepto más amplio del debido proceso, el cual debe ser respetado en toda actuación judicial o administrativa (artículo 49 CN).

El aludido derecho constitucional, como hemos tenido la oportunidad de observar precedentemente, no resulta afectado en modo alguno por la presunción de legitimidad de los actos administrativos. Esta presunción sólo significa que la Administración no necesita demostrar *a priori* al apego del acto administrativo al ordenamiento jurídico para hacerlo efectivo. Adicionalmente, el que el acto se presuma válido no supone que su contenido también lo es, pues éste despliega toda su fuerza vinculante hasta tanto tal validez no sea puesta en entredicho.

Asimismo y esto es lo que nos interesa destacar con mayor énfasis, la presunción de legitimidad de los actos de contenido tributario, no tiene la misma fuerza en el plano sancionatorio y, en particular, en el ámbito de la persecución y castigo de un delito como la evasión fiscal, toda vez que en este caso la presunción innominada de validez de los señalados actos administrativos, sin desaparecer, cede ante el derecho constitucional a la presunción de inocencia, que obliga a la Administración Tributaria a demostrar la defraudación.

Por otra parte, y este tal vez es el propósito fundamental de nuestras reflexiones, el hecho de que el Código Orgánico Tributario contemple una norma en la que se enumeran quince supuestos que constituyen indicios de defraudación, nada implica con respecto a la plena y absoluta vigencia del derecho constitucional a la presunción de inocencia.

En efecto, tal como señalamos en la introducción de este trabajo, el artículo 117 del COT de 2001, es una versión mejorada del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 1994. En este último instrumento se consagraban *presunciones sobre la intención de defraudar* y ello significaba, simple y llanamente, que la ocurrencia de alguno de los supuestos allí pre-

vistos hacía presumir, salvo prueba en contrario, que el sujeto imputado había incumplido la obligación tributaria con la intención dañosa de defraudar.

Había entonces, por encima y desmedro del derecho constitucional a la presunción de inocencia, una inversión automática de la carga de la prueba, que obligaba al presunto infractor a demostrar que de haber incumplido la obligación tributaria, no había sido con la intención de defraudar. La inconstitucionalidad de esta norma era escandalosa, tanto bajo la vigencia de la Constitución de 1961, que reconocía el derecho a la presunción de inocencia a través de la cláusula residual contenida en su artículo 50, como y especialmente, bajo la vigencia de la Constitución de 1999.

Pero además, la comentada disposición violaba de manera frontal las reglas de distribución de la carga de la prueba en materia sancionatoria, al volcar el *onus probandi* en el acusado, de suerte que en este ámbito se producía una velada regresión a los procesos penales inquisitorios.

Pero las violaciones no cesaban allí, antes por el contrario, las presunciones de intención defraudatoria quebrantaban gravemente dos importantes principios del derecho probatorio, ya analizados; a saber, el que excluye la prueba del hecho negativo absoluto y el de facilidad de la prueba. El primero se transgredía abiertamente porque el acusado era compelido a probar que no había tenido la intención de cometer defraudación; afirmación de hecho que, como se advierte sin mucho esfuerzo intelectual, constituye una negación abierta, abstracta y absoluta, insusceptible de demostración por quien la realiza. El segundo era violado porque si la Administración Tributaria afirmaba la comisión del ilícito e imputaba el mismo a una persona quien se suponía había tenido la intención de cometerlo, de seguro contaba con los elementos probatorios necesarios para sostener tal acusación, o al menos así se aspira dado el absoluto apego a la legalidad con que deben conducirse los órganos públicos quienes, se supone, no actúan alegre y despreocupadamente endilgando responsabilidades tan graves sin contar con fundamentos para ello.

Las razones anteriores nos impulsan a concluir que el legislador tributario quiso salvar la inconstitucionalidad denunciada, erradicando las presunciones legales de dolo. Así, con el objeto de alcanzar este loable propósito, trocó las mismas en indicios, efectuando con ello un cambio de

enfoque digno de elogio que, insistimos, no es desde luego casual y no se reduce a un mero prurito semántico.

Como ya tuvimos la oportunidad de expresar, entre las presunciones legales y los indicios existen diferencias abismales. Sólo baste recordar aquí la diferencia que pone de bulto el hecho de que el cambio producido tuvo por objeto central purgar el grave vicio de inconstitucionalidad que pesaba sobre el artículo 94 del COT de 1994. En este sentido, mientras las presunciones legales suponen la inversión de la carga de la prueba, los indicios no alteran en absoluto la distribución del *onus probandi*, el cual permanece incólume. En el caso que nos concierne, la carga de la prueba siempre recaerá sobre quien acusa y no sobre el acusado.

De este modo, los indicios de defraudación regulados en el COT de 2001, pueden convivir armónicamente con la presunción de inocencia, la cual resulta ahora plenamente reivindicada en el ámbito sancionatorio tributario. En consecuencia, quien es acusado de defraudación tributaria se presume inocente hasta que se demuestre lo contrario.

3.2. Prueba de la defraudación

i) Carga de la prueba

Como consecuencia del derecho constitucional a la presunción de inocencia, de los principios que orientan la distribución de la carga de la prueba en materia sancionatoria, del principio probatorio que excluye la prueba de los hechos negativos absolutos y del principio probatorio de facilidad de la prueba, la carga de demostrar la defraudación tributaria recae, siempre y en todo caso, sobre quien acusa y no sobre quien es acusado. No caben matizaciones de ninguna especie sobre este postulado, pues cualquier morigeración del mismo es sin discusión alguna inconstitucional e ilegal. Tampoco hay áreas o materias excluidas, de suerte que las sanciones tributarias no poseen ninguna cualidad o importancia especial que las excluya del referido principio general.

ii) Objeto de la prueba

El objeto de la prueba responde a la pregunta ¿qué debe probarse? En el caso concreto de la defraudación tributaria, es preciso que quien

acusa demuestre todos los elementos estructurales del hecho típico. Retomando lo que fue expuesto más arriba (Cap. II, & 1), corresponde a quien acusa demostrar:

1. Que en un caso concreto se produjo el hecho generador o presupuesto hipotético establecido por la ley tributaria.
2. Que nació la obligación tributaria y que la misma fue incumplida.
3. Que el incumplimiento es imputable a la conducta intencional del sujeto pasivo quien ejecutó actos destinados a inducir a error al ente exactor, y no a una mera actuación culposa del mismo, calificable como simple contravención.
4. Que de la conducta disvaliosa del infractor, se deriva un beneficio económico indebido para él o para un tercero y el correlativo perjuicio patrimonial para el Fisco, el cual es superior a dos mil unidades tributarias (2.000 UT).

Los hechos señalados en los números 1, 2 y 4, son, en principio, de fácil demostración. Los problemas aparecen cuando se trata de demostrar la intención de cometer el hecho punible y es allí donde el auxilio de la prueba indiciaria resulta fundamental.

La intención de dañar es un proceso volitivo que no puede ser demostrado hasta tanto el agente no lleve a cabo actos que exterioricen su propósito. Sin embargo, aun en el caso de que el sujeto activo del delito cumpla ciertas y determinadas actuaciones que sugieran su vinculación con la comisión del hecho punible, tal vinculación no es más que el producto de conjeturas, hasta tanto no haya plena prueba de la conducta dolosa.

En el caso de la defraudación tributaria, hemos dicho que la misma supone, en muchos casos, elaboradas maniobras, complejos artificios, negocios simulados e inescrutables estructuras legales, entre otras cosas. Por tanto, reconstruir el trayecto recorrido por el infractor para sustraerse de la ley y precisar que su conducta es deliberada, resulta sin duda una tarea de considerables dimensiones.

Para aliviar esta pesada carga el Código Orgánico Tributario de 2001, enumera una serie de hechos que, ordinariamente, pueden ser asociados con el propósito encubierto, pero deliberado, de no cumplir con las

obligaciones tributarias. De este modo, sin tener que ejecutar la tarea, de seguro infructuosa, de escudriñar la voluntad oculta del presunto defraudador, el acusador puede concentrarse, principalmente, en probar de manera fehaciente los hechos base que estructuran los indicios enumerados en el COT y construir a partir de ellos el argumento probatorio orientado a demostrar la defraudación.

Ello no significa que la defraudación sólo pueda o deba probarse mediante indicios; recuérdese que los indicios son una prueba indirecta que ofrece un conocimiento oblicuo del hecho investigado, de manera que cada vez que sea posible demostrar la evasión fiscal por medios probatorios directos, así habrá de hacerse. Obviar este esfuerzo probatorio puede resultar en el naufragio de la acusación, pues en caso de duda el juez debe sentenciar, indefectiblemente, a favor del reo (*in dubio pro reo*).

iii) Mérito probatorio de los indicios en cuanto a la defraudación tributaria

El conocimiento de los hechos por el juez dentro del proceso, suele materializarse a través de la prueba *directa*, es decir, por intermedio de la observación empírica. Esta prueba tiene un alto grado de certeza si no median equivocaciones o distorsiones en la observación.

Sin embargo, no son pocas las ocasiones en las cuales el conocimiento de los hechos a través de la observación empírica, no es posible; sencillamente porque en la mayoría de los casos el juez no los ha presenciado y en consecuencia debe obtener el conocimiento de los mismos de manera oblicua o indirecta, sobre la base de hechos probados que permiten establecer, mediante procedimientos lógico-críticos, la existencia de los hechos desconocidos. Es allí donde entran en auxilio del juez las pruebas deductivas y las indirectas.

Las pruebas deductivas se basan en enunciados universales que se aplican a los hechos conocidos para determinar a partir de ellos la ocurrencia de hechos desconocidos; el razonamiento lógico en este caso es de mayor a menor. La fuerza probatoria de la prueba deductiva depende entonces de que las premisas lógicas en las cuales la misma se basa, sean verdaderas y aun en este caso, no hay seguridad absoluta sobre la certi-

dumbre de la conclusión, pues se admite la existencia de conclusiones falsas, basadas en premisas verdaderas.

En cuanto a las pruebas indirectas, éstas se basan en la inferencia lógica de los hechos investigados a partir de un razonamiento inductivo sobre los hechos conocidos; es decir, que va de lo particular a lo general. A los hechos acreditados se aplican máximas de experiencia para determinar la ocurrencia de un hecho desconocido. Mientras en la prueba deductiva el tránsito de las premisas hacia la conclusión supone el análisis, este mismo camino en la prueba indirecta, supone la síntesis.

Con lo expuesto queremos significar que el margen de error en la reconstrucción histórica de los hechos que se lleva a cabo a través de pruebas deductivas o indirectas, es alto; lo suficiente como para que el juez actúe con absoluta ponderación cuando sólo tiene acceso a este tipo de pruebas. Esta prudencia debe ser aún mayor cuando lo que se está tratando de juzgar es la comisión de un hecho punible castigado con pena privativa de la libertad y con otras sanciones accesorias, pues el daño que puede causar una equivocación tiene proporciones inconmensurables.

En el caso que ocupa nuestras reflexiones es claro que la prueba indiciaria resulta fundamental, pues, como hemos observado, la determinación del proceso volitivo que impulsa a un sujeto a cometer defraudación, es harto difícil de aprehender de otro modo. Sin embargo, esta afirmación debe contrastarse con lo ya señalado, es decir, con el alto grado de error que ofrece la prueba indiciaria y las graves consecuencias que ello puede comportar cuando se castiga con pena privativa de la libertad a una persona inocente.

En consecuencia, en orden a la valoración de la prueba indiciaria dentro del proceso encaminado a determinar la comisión del delito de evasión fiscal, es preciso tener en cuenta dos principios fundamentales: i) Quien es acusado de defraudación, se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario y esa demostración debe hacerse mediante *plena prueba*, pues ante la mínima duda ha de favorecerse al reo (*in dubio pro reo*) y privilegiarse la señalada presunción de inocencia que, como hemos repetido insistentemente, es un derecho constitucional inquebrantable; ii) La prueba de indicios no es una presunción legal ni tiene efectos iguales o similares que ésta. Por tanto, su aportación al proceso no produce la inver-

sión de la carga de la prueba, ni releva al juez de su tarea de apreciar los hechos discutidos y valorar la prueba que de ellos se haya promovido y evacuado en el juicio, en orden a dictar la sentencia de fondo. Así, la prueba de indicios será apreciada y valorada con todas las reglas aplicables a las pruebas en general y, en particular, con apego a las que de seguidas se exponen.

En efecto, si las pruebas aportadas con el objeto de demostrar la evasión, son algunos de los indicios señalados en el artículo 117 del COT, el valor probatorio de los mismos dependerá, de acuerdo con lo que se expuso *supra* (Cap III, & 1, letras c y d):

- De la plena e incontestable prueba de los hechos base, a través de pruebas legales, legítimas, pertinentes y conducentes.
- De la conexión lógica, establecida por el juez en cada caso y mediante el uso de máximas de experiencia, entre los hechos base y el hecho investigado (la defraudación tributaria).
- De la pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes que produzcan una convicción unívoca y congruente sobre la ocurrencia de la defraudación.
- De la inexistencia de otras pruebas que contraríen los hechos base o infirmen la posibilidad de la defraudación.

Sobre los particulares indicados existe una reveladora sentencia del Tribunal Constitucional Español, en la que se ha expresado lo siguiente:

“En definitiva, si existe prueba indiciaria, el Tribunal de instancia deberá precisar, en primer lugar, cuáles son los indicios probados, y en segundo término, cómo se deduce de ellos la participación del acusado en el tipo penal, de tal modo que cualquier otro tribunal que intervenga con posterioridad pueda comprender el juicio formulado a través de tales indicios (...) Es necesario, pues, que el órgano judicial explicita no sólo las conclusiones obtenidas, sino también los elementos de prueba que conducen a tales conclusiones y el *iter* que le ha llevado a entender probados los hechos constitutivos del delito, a fin de que pueda enjuiciarse la racionalidad y coherencia del proceso penal seguido y constatarse que el tribunal ha formado su

convicción sobre prueba de cargo capaz de desvirtuar la presunción de inocencia”³⁴.

Como colorario de todo lo expuesto conviene señalar que el cambio introducido por el COT de 2001, ha tenido por objeto, sin la menor duda, salvaguardar el pleno goce y ejercicio de la presunción de inocencia sin privar al Fisco de una categoría de prueba que, en orden a la persecución y castigo de la evasión fiscal, es de capital importancia.

³⁴ S. TCE, Nro. 229, 1/12/98.