

CUESTIONES SOBRE PRINCIPIO DE LEGALIDAD, LEY PENAL EN BLANCO Y PRESUNCIONES EN EL DELITO FISCAL

QUESTIONS ON THE PRINCIPLE OF LEGALITY, BLANKET
CRIMINAL LAWS AND PRESUMPTIONS IN TAX CRIMES

HÉCTOR IGLESIAS SEVILLANO

Universidad de Bolonia. Becario del Real Colegio de España. Abogado

Resumen: El presente trabajo examina el juego del principio de legalidad penal en el delito fiscal. Partiendo de la concepción del delito fiscal como delito de infracción de deber, estudiaré cómo repercuten las presunciones del derecho fiscal en el tipo del artículo 305 del Código Penal. De esta forma, argumentaré que las normas fiscales con rango de ley integran el tipo penal del artículo 305 del Código Penal, incluyendo las presunciones que contemplan. Sin embargo, cuestionaré la constitucionalidad de las presunciones cuando impongan al proceso penal conclusiones que deberían probarse conforme a las reglas del principio acusatorio. En particular, pondré especial énfasis en tres presunciones tributarias, que me servirán de ejemplo: la presunción de retribución del artículo 6.5 LIRPF, la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39 LIRPF y el procedimiento de estimación indirecta de la deuda tributaria del artículo 53 de la Ley General Tributaria. Presentaremos un concepto de derecho fiscal como un conjunto, en el que la mayoría de las normas pueden imponerse y aplicarse por vía administrativa, con los múltiples medios de que dispone, y en el que el derecho penal cumple la función de castigar la infracción de los deberes fiscales con rango de ley que generan un desvalor penalmente relevante.

Palabras clave: Principio de legalidad, ley penal en blanco, delito fiscal, presunciones, prueba indiciaria.

Abstract: The present work examines the play of the principle of legality in criminal law in tax crimes. Starting from the conception of tax crime as a breach of duties crime, I will analyze how the presumptions employed in tax law affect the legal requirements of the crime in article 305 of the Spanish Criminal Code. This way, I will argue that legal tax rules integrate the requirements of article 305 CP, including its presumptions. However, I will put into doubt the constitutionality of presumptions when they bring into the criminal procedure conclusions that should be proved in accordance with the accusatory principle of procedure. In particular, I will put emphasis in three presumptions of tax law, that shall serve as examples: the presumption of retribution in article 6.5 LIRPF, the presumption on unjustified patrimonial gains on article 39 LIRPF and the procedure of indirect valuation of the tax debt in article 53 LGT. I will show a concept of tax law as a whole, in which most rules might be imposed and applied by administrative law means -with all its resources- and in which criminal law plays a part on punishing the breach of tax duties determined by a law (an Act of Parliament) and which generate a criminally relevant damage.

Keywords: Principle of legality, blanket criminal laws, tax crimes, presumptions, circumstantial evidence.

Recepción original: 03/09/2016.

Aceptación original: 10/10/2016.

Sumario: I. Introducción. Principio De Legalidad, delito fiscal y Ley penal en blanco. II.1. El delito fiscal como Ley penal en blanco. II.2. El delito fiscal como delito de infracción de deber. II.3.A. Las presunciones en Derecho Fiscal y la integración del tipo del 305 del Código Penal. II.3.B. Primera presunción: Artículo 6.5 LIRPF. II.3.C. Segunda presunción: Artículo 39 LIRPF. II.3.D. Tercera presunción: La estimación indirecta del artículo 53 de la Ley General Tributaria. II.4.A. Presunciones y prueba indiciaria. II.4.B. La experiencia de la prueba indiciaria en otros tipos penales en blanco. II.4.C. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. III. Principio de legalidad y derecho de defensa en el Derecho Penal: Derechos fundamentales y acceso al recurso de amparo. IV. Conclusión: hacia la integración del tipo de delito fiscal respetuosa con el principio de legalidad penal.

I. INTRODUCCIÓN: PRINCIPIO DE LEGALIDAD, DELITO FISCAL Y LEY PENAL EN BLANCO

Como es bien sabido, el Derecho penal es, tal y como lo conocemos hoy, el fruto de un esfuerzo intelectual por someter el ejercicio del *ius puniendi* del Estado a una serie de principios desarrollados desde siglo XVIII, y adoptados hoy en los textos constitucionales. Los fundadores de estas doctrinas (BECCARÍA, FEUERBACH, BENTHAM, y muchos otros) idearon un elenco de garantías del derecho penal entre las que destaca el principio de legalidad penal¹. La doctrina coincide hoy en que la función del principio de legalidad es proteger al individuo del propio derecho penal, de las posibles consecuencias de un «Estado Leviatán»². Así aparece consagrado en la Constitución española el principio de legalidad con carácter general en el artículo 9.3, y el Principio de legalidad penal del artículo 25.1. Este principio, que se resume habitualmente la expresión latina «*nullum crimen, nulla poena sine lege scripta, stricta, praevia et certa*», es el punto de partida de un derecho penal del Estado de Derecho.

El juego de este principio, sin embargo, se encuentra con sendos límites cuando intentamos aplicarlo a tipos penales más complejos que los muy tradicionales delitos contra las personas. Con estos últimos el principio funciona por lo general de forma bastante sencilla. Así por ejemplo el delito de homicidio del artículo 138 del Código Penal «el que matare a otro será castigado, como reo de homicidio, con la pena de prisión de 10 a 15 años» comprende todos los elementos típicos necesarios para imputar su comisión a su autor.

Pero no todos los tipos son normativamente tan simples. Muchos contienen conceptos jurídicos indeterminados (es decir, es necesario definir jurídicamente alguno de los elementos que aparece mencionado, pero no definido, en el tipo). Así por ejemplo, el elemento de engaño bastante de la estafa del artículo 248 del Código Penal es un elemento jurídico indeterminado. En estos casos, la responsabilidad de determinar el significado del concepto recae por lo general en el juzgador.

En otras ocasiones es necesario remitirse a normas jurídicas extrapenales para completar el tipo. En este caso estaríamos ante normas penales en blanco. La integración de la norma penal en blanco a

¹ Como ejemplo más clásico propongo BECCARIA, C., *Tratado de los delitos y de las penas*, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y Biblioteca Nacional, 1993. *vid.* Especialmente § IV.

² ROXIN, C., *Derecho penal: Parte general*, Madrid, Civitas, 1997, pág. 137.

veces puede consistir simplemente en remitirse a un concepto jurídico definido en otra rama del ordenamiento jurídico. Así por ejemplo, el concepto de patente se tomará del derecho mercantil y los de separación o divorcio del derecho civil. Aunque es cierto que en estos casos no es suficiente con el tipo penal para delimitar el delito, la remisión goza de la certeza que le da la definición del concepto en otra rama del ordenamiento jurídico español.

La remisión sin embargo es más compleja cuando los elementos normativos hay que buscarlos en el derecho administrativo. De hecho, los supuestos de infracciones administrativas que tienen un correlativo penal para los casos más graves, son los más habituales de entre los que dan lugar a la norma penal en blanco. Es común incluso que el tipo penal castigue la comisión de actos definidos en el derecho administrativo, y que la comisión se determine por procedimientos administrativos. Naturalmente, la condena penal exige un proceso penal con las debidas garantías. Pero el hecho de que al menos algunos elementos típicos sean determinados en un procedimiento administrativo abre la puerta a que se utilicen en derecho penal presunciones y mecanismos que en su seno no son aceptables.

Que estas situaciones puedan suscitarse es consecuencia lógica del uso de normas penales en blanco. Como dice RODRIGUEZ MOURULLO, la exigencia del principio de legalidad es absoluta, y por lo tanto requiere Ley en sentido formal, pero no es en ningún caso que la ley penal sea completa³.

En mi opinión, la ley penal completa tiene sentido en las instituciones jurídicas que sólo o principalmente estudia el derecho penal. Así sucede en los casos de los delitos de homicidio o estafa que mencionaba antes, en los que la definición del concepto pertenece al derecho penal. Lo mismo puede decirse de conceptos puramente penales como imprudencia o imputabilidad, cuyas reglas también están sometidas al principio de legalidad y aparecen contempladas en el Código Penal. Pero el derecho penal también tiene la función de castigar –siempre como última ratio– los casos más graves de algunas infracciones de otros ordenamientos, sobre todo de derecho administrativo. Efectivamente, aunque hubiera en el siglo pasado intentos para distinguir derecho penal y derecho administrativo sancionador como «ontológicamente distintos», a la luz de una legislación penal cada

³ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho Penal: Parte General*, Madrid, Civitas, 1978, págs. 49 y ss. y también VV. AA., *Memento Penal*, Madrid, Francis Lefèbvre, 2015, *vid.* págs. 75 y 87.

vez más preparada para castigar ilícitos administrativos muy graves, estos argumentos no pueden prosperar⁴.

Y es en estos casos en los que surgen los mayores problemas, porque el derecho administrativo no se limita a rellenar los tipos. El derecho administrativo impone obligaciones que, sobrepasando ciertos umbrales, pueden llegar a ser típicas, y a menudo lo hace en normas de rango reglamentario. También interviene el derecho administrativo cuando se determina si existe el acto típico conforme a sus procedimientos. Este último es el caso en el que se utilizan las presunciones. En realidad, la jurisprudencia constitucional sí que avala el uso de las normas penales en blanco, incluso muchas de las que se remiten a normas de rango administrativo⁵. Pero es responsabilidad del ordenamiento penal, tanto del procesal como del sustantivo, asegurar que se cumplan las garantías de este ordenamiento, no siempre equiparables a las de la vía administrativa.

II.1. El delito fiscal como ley penal en blanco

Toda problemática anterior se reproduce de forma particularmente explícita en el delito fiscal. Para empezar, la norma tributaria define los conceptos de elusión del pago de tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, devoluciones indebidas o beneficios fiscales. Se emplean estos conceptos en derecho penal porque existían antes en derecho tributario, no porque los incorpore el Código. Pero el papel de la norma fiscal es incluso mayor. En el artículo 305 del Código Penal tenemos una condición objetiva punibilidad: la cuota defraudada debe exceder de los 120.000 €. Más allá de la discusión sobre si ésta es verdaderamente una condición objetiva de punibilidad o es un elemento del tipo, esto implica que el ilícito que se castiga penalmente es el incumplimiento tributario. Es decir, la infracción de un deber tributario. En todo caso no es un ilícito nuevo o exclusivamente penal y

⁴ Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Derecho Penal Parte General*, *Op. cit.*, pág. 33, donde discute especialmente la opinión de GOLDSCHMIDT en GOLDSCHMIDT, M. J., *Das Verwaltungsstrafrecht*, Berlín, 1902.

⁵ Junto con las clásicas (SSTC 127/1990, 62/1994, 120/1998), cito también otras más modernas: STC 126/2001 (Caso *Filesa*); STC 24/2004 (artículo 563 CP, tenencia ilícita de armas); STC 283/2006, que contiene una elaborada argumentación sobre el principio de legalidad penal y la ley penal en blanco, y concede el amparo en un caso en que el artículo 403 CP no debía integrarse por un Real Decreto que a su vez se remitía a una norma reglamentaria inferior, sino que la remisión debía haber terminado en el Real Decreto; STC 101/2012 (335 CP, pesca ilegal). Como puede verse, el Tribunal Constitucional ha ido seleccionando una serie de casos inconstitucionales, y separándolos de otros que a su juicio no lo son.

sobre materia tributaria, sino que es el incumplimiento fiscal que todos conocemos de derecho tributario, castigado penalmente a partir de una determinada cuantía.

Las consecuencias de esta estructura del delito fiscal son de alcance. En primer lugar, el delito fiscal encajará mejor como delito de infracción del deber. Esto supone contradecir la doctrina más tradicional, que encuadraba el delito fiscal entre los delitos de defraudación, al estar sistemáticamente incluido entre las defraudaciones del Código Penal de 1973⁶, y la consecuencia va a ser ignorar los elementos subjetivos que se predicán de éstas. Por otro, la determinación tanto de la cuantía defraudada como de la propia defraudación recaerá en el derecho tributario. El delito fiscal no es más que una sanción penal a una infracción en principio administrativa y que se determina administrativamente. Y los principios que aplica el derecho administrativo no son tan rigurosos como los del derecho penal, y sí aplican presunciones que en el derecho penal requieren prueba, aunque sea prueba de indicios. Ambos problemas están íntimamente relacionados, y trataremos cada uno de ellos en un epígrafe.

II.2. El delito fiscal como delito de infracción de deber

Más arriba hemos dicho que el delito fiscal es un delito de infracción del deber. Esta afirmación merece una explicación.

Tradicionalmente el delito fiscal estaba incardinado entre los delitos de defraudación. Así, en el Código Penal de 1973 no existía inicialmente un Título dedicado los delitos contra Hacienda Pública, que apareció sólo con sucesivas reformas. Además, en la redacción originaria del Código Penal de 1995, ya se introdujo la expresión «defraude» en el tipo. La mayoría de la doctrina interpretó esta palabra en el sentido de que los delitos contra la Hacienda Pública eran delitos que requerían los mismos elementos subjetivos que la estafa o la apropiación indebida, o al menos un elemento de engaño⁷. A todo esto hay

⁶ Artículo 349 CP 1973.

⁷ A favor de la tesis tradicional de defraudación están, por ejemplo, RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», en Cobo del Rosal, M. (Dir.), Comentarios a la Legislación Penal II, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1983, págs. 251-293; MARTÍNEZ PÉREZ, COBO DEL ROSAL M. Y BAJO FERNÁNDEZ, M., Comentarios a la legislación penal, vol. VII, Madrid, EDERSA, 1986, pág. 261; MESTRE DELGADO, E., La defraudación tributaria por omisión, Madrid, Ministerio de Justicia, 1991, y más modernamente MESTRE DELGADO, E., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en LAMARCA PÉREZ, C., ALONSO DE ESCAMILLA, A., MESTRE DELGADO, E. GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS, I., Y RODRÍGUEZ NÚÑEZ,

que sumar que hubo una larga discusión sobre si era posible la comisión por omisión de la declaración, hasta que ésta se incluyó en el tipo. Como explica ENRIQUE BACIGALUPO⁸, la mencionada teoría exigía al delito fiscal un cierta puesta en escena («mise en scene»), a la manera de la concepción francesa de la estafa, en la que no cabe la comisión omisiva (lo que choca aquí con el verbo típico «eludir»). No obstante, no toda la jurisprudencia estaba de acuerdo con esto⁹. De la

A., Derecho Penal Parte Especial, Madrid, Ed. Colex, 2010, pág. 406; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pág. 661; VIVES ANTÓN Y OTROS, Derecho Penal Parte Especial, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2010; a favor de la teoría de infracción de deber, BACIGALUPO, E. (Coord.), Curso de derecho penal económico, Madrid, Marcial Pons, 2005, pág. 473 y ss, PÉREZ ROYO, F., Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pág. 76 y ss.; GIMBERNAT ORDEIG, E., «Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual», en Criminología y Derecho Penal al servicio de la persona, Homenaje al Profesor Antonio Beristain, San Sebastián, Instituto Vasco de Criminología, 1989, pág. 742 y ss.; GRACIA MARTÍN, L., La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1990, pág. 98 y ss., entre otros. No obstante, debe considerarse aún mayoritaria la posición del delito fiscal como defraudación, que parece confirmada por el Tribunal Constitucional en la STC 120/2005, para la que esta naturaleza del delito es clave a la hora de distinguir el conflicto de aplicación (penalmente inocuo) de la simulación (penalmente punible).

⁸ BACIGALUPO, E. (Coord.), Curso de derecho penal económico, Op. cit. pág. 473 y ss.

⁹ BACIGALUPO, E., Curso... Op. cit. Incluye las SSTs de 2 de marzo de 1988 y de 20 de noviembre de 1992, que niegan la necesidad de la concurrencia de una «mise en scene». A favor de esta tesis ha seguido surgiendo jurisprudencia, primero en el Tribunal Supremo (STS de 25 de febrero de 1998) e incluso en las Audiencias Provinciales. A este respecto resume muy bien esta doctrina la SAP de Asturias (Secc. 2.ª) de 20 de febrero de 2012 «como dice la sentencia TS 2/3/88 quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto, no debe ser de mejor condición que quien en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido. Claro es, que la detección del ánimo defraudatorio ha de hacerse mediante juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador (ss. 27/12/9, 3/12/91 y 24/2/93), doctrina ésta que ha sido matizada por la propia jurisprudencia en el sentido de que la conducta típica no requiere el engaño del tipo de la estafa y, en consecuencia, tampoco que el comportamiento del sujeto activo produzca error en el sujeto pasivo, por lo que es indiferente su estado psicológico de error en los responsables de la gestión de tributos. Las sentencias del T. S. de 20/11/92 y 25/2/98 negaron que el delito fiscal requiriese de algún artificio o mecanismo engañoso, considerando típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas. Para esta conclusión no constituye obstáculo alguno el empleo del concepto «defraudación en el tipo del artículo 305 del Código Penal, pues de acuerdo con la posición más correcta, el término defraudación no se vincula a la acción, sino que quiere decir únicamente «perjuicio patrimonial», siendo entonces irrelevante que ese perjuicio se haya alcanzado o no produciendo su error en el sujeto pasivo.»

misma opinión crítica es SUAREZ GONZÁLEZ¹⁰, que considera que el injusto del tipo lo materializa el artículo 31.3 de la Constitución. Y no han faltado propuestas alternativas, como la de MARTÍNEZ-BUJÁN¹¹, que ve acertada la teoría del engaño y que el verbo «defraudar» implica más que la mera infracción de un deber extrapenal, pero a la vez ve las consecuencias prácticas de la teoría de infracción de deber como positivas. En cualquier caso, hay consenso en que la teoría del engaño dominó en el Tribunal Supremo en varias sentencias hasta el inicio de la década del 2000¹², donde comienza a aparecer jurisprudencia favorable a la teoría de la infracción de deber. De hecho, el propio tipo, con su estructura fuertemente administrativizada, parece confirmar que la naturaleza del delito es de infracción de deber.

Un ejemplo paradigmático de la teoría del engaño es un texto doctrinal de ALONSO GALLO en la época del viraje en la jurisprudencia¹³. Con la intención de limitar el efecto de las normas tributarias en la comisión del tipo delito fiscal, defiende que éste debe interpretarse como una defraudación con elementos subjetivos, como la estafa, basándose tanto en la supuesta naturaleza del delito como en razones de política penal. Aunque estos objetivos son loables, la configuración del delito fiscal como defraudación es cada vez más difícil de sostener. Como ya he dicho, en mi opinión el primero que asume la teoría de la infracción de deber es el legislador, que en cada reforma del delito fiscal lo consolida como un tipo penal en blanco que depende en prácticamente todos sus elementos de referencias al derecho administrativo y tributario, sin que pueda encontrarse claramente en el tipo ningún elemento añadido o propio del derecho penal.

¹⁰ SUAREZ GONZÁLEZ, C., «Delitos contra la Hacienda Pública», en BAJO FERNANDEZ, M., Compendio de derecho penal (parte especial), Vol 2., Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 1998; pág. 600.

¹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pág. 661, op. cit.

¹² El ejemplo clásico es la STS de 3 de abril de 2003, pero ya existía jurisprudencia, como las SSTs 6 de noviembre de 2000, 10 de octubre de 2001, 30 de octubre de 2001, 15 de julio de 2002, 4 de diciembre de 2002, posteriormente, y con posterioridad, la SSTs de 28 de noviembre de 2003, 15 de julio de 2008, 25 de junio de 2010, y muchas otras en la jurisprudencia menor, por ejemplo, la SAP de Cáceres de 25 de mayo de 2004, o la SAP de Valencia de 26 de enero de 2009: «*Por tanto, consistiendo el ilícito penal del delito fiscal en la infracción del deber de tributación, y dependiendo la lesión del bien jurídico de la efectiva infracción de ese deber, que solo se produce cuando el sujeto elude el concreto pago al que estaba obligado, el ilícito penal sólo surgirá cuando haya dejado transcurrir el momento definitivo en el que todavía puede cumplir con su obligación.*»

¹³ ALONSO GALLO, «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal», Diario la Ley, 6291, 2005.

Efectivamente, no es fácil ver elementos de defraudación en el tipo delito fiscal del artículo 305 del Código Penal de 1995. En realidad solamente la palabra defraude sugiere un elemento de engaño. El tipo parece cada vez más orientado por el propio legislador a la culminación de una gradación sancionatoria en materia tributaria. Además, la doctrina por la que la defraudación exija un elemento de engaño a la administración tributaria no es sencilla de entender. ¿Cómo se engaña la Hacienda Pública? No existe una conducta subjetiva de engaño en la evasión fiscal equivalente al engaño bastante de la estafa, porque no es posible manipular la voluntad de la administración tributaria para inducirle un error. Eso es posible con una persona física, pero con la Administración o se cumplen los deberes tributarios, o se incumplen.

Lo que sí que hay en el delito fiscal son unas conductas objetivas diseñadas para facilitar el incumplimiento del deber tributario, y que por su naturaleza se podrían –impropiamente- denominar como engaño. El Código Penal sí las recoge, pero lo hace en el artículo 305 bis, un tipo agravado, e incluyen la ocultación tanto de la cuota tributaria como de la base imponible o el patrimonio o de la propia identidad del deudor tributario a través de sociedades pantalla, instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales. Si realmente fuese necesario un elemento subjetivo añadido a la infracción de deberes tributarios, probablemente legislador hubiera castigado solamente estas conductas, que de todas las que castiga, son las únicas que en sí mismas sí requieren una conducta «defraudatoria», en el sentido de añadir conductas de hecho penalmente relevantes a la infracción de deber.

A los efectos del presente trabajo, la teoría de la infracción de deber es la opción dogmática con mejor encaje. Efectivamente, si entendemos la persecución de las infracciones fiscales de toda índole como un conjunto, en el que el derecho penal está destinado a castigar las más graves, entonces necesitamos un concepto de delito fiscal que deje para el derecho tributario sancionador el castigo de las infracciones de menor entidad y no incurra en solapamientos. Por eso se puede afirmar con ENRIQUE BACIGALUPO que el que reconoce la deuda en una declaración no fraudulenta no defrauda, incluso aunque no pague, porque el impago de la deuda correctamente declarada ya tiene medios suficientes para ser perseguido en derecho tributario. Por lo tanto, la infracción de deber no es sólo un argumento para castigar la omisión (problema ya superado), sino la teoría que ofrece un punto de conexión con el ordenamiento de referencia del tipo penal en blanco. De esta forma es posible coordinar el funcionamiento de ambos

ordenamientos, y no cometer el error de entender el castigo del derecho penal aisladamente.

Ahora bien, este estricto planteamiento de la infracción de deberes no debe hacernos perder de vista que el delito fiscal debe regirse por los principios de derecho penal, particularmente la estructura de imputación de la Teoría General del Delito. En otras palabras, no se nos escapa a que el delito fiscal exige dolo aunque sea dolo eventual, que es posible el error y que el derecho penal no debería castigar al deudor fiscal suficientemente diligente, como tampoco hace el ordenamiento tributario (artículo 172.2.d de la Ley General Tributaria).

Para lograr este objetivo, hay que interpretar los artículos 31.1 y 31.3 CE en conjunción con el artículo 25.1 en lo que respecta al principio de legalidad y con el artículo 24.2 al derecho de defensa. Si el principio de capacidad económica es asimismo compatible con las presunciones (y está claro que lo es), eso no significa que estas presunciones puedan integrar el tipo penal en blanco. Sin embargo esto no es producto de un problema de lesividad del tipo del artículo 305 del Código Penal, porque la concepción como infracción de deber ya tiene por sí sola suficiente contenido de antijuridicidad material: un fraude fiscal de más de 120.000 €. Pero el principio de legalidad y el derecho de defensa no son compatibles con una condena en el orden penal basada en una presunción fiscal, que podría determinar los hechos que deberían probarse en el juicio oral, como veremos. Por este motivo, que la cuantía delictiva se haya determinado por presunciones no es que reste lesividad al tipo, pero sí que exige una nueva prueba en el proceso penal, digna de sus garantías.

En definitiva, el delito fiscal es un delito de infracción de deber. Esto no significa que el proceso penal deba asumir siempre todas las cuotas determinadas por los procedimientos tributarios, sino que deberá integrar siempre el tipo por un método que sea garantista para con el contribuyente. Este difícil proceso de integración requiere que el artículo 305 del Código Penal se vea a la luz de los artículos 31.1 y 24.2 y 25.1 de la Constitución en conjunto.

II.3.A. Las presunciones en derecho fiscal y la integración del tipo del 305 del Código Penal

El Derecho Tributario contempla instituciones que son aceptables en su seno, pero que no deben admitirse en sede de Derecho Penal. Un ejemplo ya consolidado es la retroactividad de la norma tributaria

desfavorable, posible en Derecho Fiscal pero inaceptable en Derecho Penal, y al revés, la necesaria retroactividad de la ley tributaria favorable en lo que respecta al delito fiscal, aunque la misma regla no necesariamente se aplique en Derecho Tributario¹⁴. Como veremos, y a grandes rasgos, a las presunciones les resulta aplicable un razonamiento similar.

Como se verá más abajo, nuestra preocupación es con las presunciones legales de derecho tributario, porque son las que eximen de prueba en la liquidación de la deuda, y no con las judiciales, que son un instituto probatorio respetuoso y aceptable con el principio de acusación. El artículo 385 dice:

«Artículo 385. Presunciones legales. 1. Las presunciones que la ley establece dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. Tales presunciones sólo serán admisibles cuando la certeza del hecho indicio del que parte la presunción haya quedado establecida mediante admisión o prueba. 2. Cuando la ley establezca una presunción salvo prueba en contrario, ésta podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción. 3. Las presunciones establecidas por la ley admitirán la prueba en contrario, salvo en los casos en que aquélla expresamente lo prohíba.»

Esta norma, que tiene todo el sentido en el proceso civil, en un contexto de igualdad de partes y justicia rogada, es inaceptable en el proceso penal, a la luz del Derecho de defensa y el principio acusatorio. No se puede dispensar de la prueba al acusador, ni si quiera *iuris tantum*, como establece el precepto, porque es en todo caso el que tiene la carga de probar la acusación. Sin embargo, la norma describe bien el funcionamiento de las presunciones legales en el procedimiento tributario: nos servirá de contraste de lo que sí es aceptable en el ordenamiento de remisión y no en el derecho penal y su proceso.

Las presunciones son un mecanismo típico del derecho fiscal para determinar las deudas de los contribuyentes. La regla general es que el ordenamiento recurra a métodos directos de conocimiento de la deuda tributaria, pero si esto no es posible comienzan a jugar las presunciones. Este «juego» por lo general consiste en, bien presumir que un hecho no aclarado tiene ciertas características (así sucede en el

¹⁴ Sobre esto, *vid.* BACIGALUPO, E. (Coord.), *Curso...* Op. cit. pág. 475 y PÉREZ ROYO, F., «La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable a los casos de modificación de la normativa tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, N.º 43, 1998, donde trata el tema en profundidad comprando doctrina y jurisprudencia españolas y alemana.

caso de los incrementos de patrimonio no justificados en el IRPF, que se consideran devengados en el periodo impositivo en que se descubran en el artículo 39 de la LIRPF), bien en presumir que un hecho supuesto se ha producido realmente, siguiendo unas reglas construidas en la propia ley (en la presunción de servicios retribuidos del artículo 6.5 LIRPF o en la estimación indirecta del artículo 53 de la Ley General Tributaria, por ejemplo).

Como ya he expuesto, esta metodología no tiene por qué entrar en contradicción con el principio de capacidad contributiva del artículo 31.1 de la Constitución, porque las presunciones concretan las cuantías de las ganancias patrimoniales y el momento en que se producen, pero no crean la ficción de la existencia de una renta *iuris et de iure*, sino en todo caso *iuris tantum*. Si una presunción concreta hiciese lo primero, entonces en mi opinión estaríamos ante una presunción tributaria inconstitucional¹⁵.

No obstante, es poco contencioso en la doctrina fiscal que las presunciones son indispensables para el buen funcionamiento del procedimiento tributario. MARÍN-BARNUEVO es de la opinión de que las peculiaridades de este procedimiento, en el que la documentación en la que se basa la liquidación está casi siempre en poder del contribuyente, generan un peligro notable: el contribuyente puede controlar cuando la documentación estará disponible, sobre todo cuando le corresponde a él la declaración o autoliquidación. En este contexto, las presunciones suponen una garantía del deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, porque sirven para liquidar la deuda tributaria tanto del que ofrece toda la información como del que no.¹⁶

¹⁵ Y eso que es cuestionable que las presunciones *iuris et de iure* sean realmente presunciones, Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Madrid, McGraw-Hill, 1996, pág. 95 y ss.

¹⁶ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas..., *Op. cit.*, págs. 26 y 73 y ss., y 230 y ss., que interpreta la función tributaria de las presunciones en términos de justicia material. Sobre las dificultades de la Administración Tributaria para probar la existencia del deber tributario –que es lo que, en última instancia, justifica el uso de las presunciones–, citaremos con el autor en España a SÁNCHEZ SERRANO, L., La declaración tributaria, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977 y PALAO TABOADA, C., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», comentario al artículo 114 LGT en AA. VV., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991. También muestra el autor que es una idea consolidada en la doctrina internacional, PLOSZ, A., «Die Natur der gesetzlichen Vermutungen», en AA. VV., Festschrift für Adolf Wach, vol. II Leipzig, 1913; MICHELI, G. A., Capacità contributiva reale e presunta, en Opere minori di Diritto Tributario, vol. II, Milán, Giuffrè, 1982; WROBLEWSKI J., «Structure et fonctions des présomptions juridiques», en VV. AA., Les présomptions et les fictions en Droit, Bruselas, Societé

Pero el hecho de que la presunción sea aceptable en derecho tributario no implica asumir que lo es en derecho penal. El hecho de que la presunción sea *iuris tantum* o no lo sea no obsta a que en lo que al delito fiscal se refiere es una exigencia ineludible que el hecho controvertido sea objeto de prueba aparte en el juicio oral, teniendo la presunción tributaria un valor de mero indicio a efectos penales¹⁷. Por supuesto, esto supone respetar escrupulosamente las reglas del proceso penal, singularmente el principio acusatorio. En otras palabras, la prueba en el proceso penal no puede partir de la presunción, sino que debe comenzar de cero. Así lo entienden también BAJO y BACIGALUPO¹⁸ y alguna jurisprudencia constitucional, singularmente la STC de 26 de abril de 1990¹⁹.

Para una adecuada comprensión de este argumento, voy a tomar como ejemplo tres presunciones en concreto: la presunción de retribución del artículo 6.5 LIRPF, la presunción sobre incrementos de patrimonio no justificados del artículo 39 LIRPF y la estimación indirecta del artículo 53 de la Ley General Tributaria.

Anonyme d'Éditions Juridiques et Scientifiques, 1974 y HEDEMANN J. W. Die Verutung nach dem Recht des Deutschen Reichs, Jena, 1904.

¹⁷ Independientemente de que se considere que la presunción invierte la carga de la prueba o el objeto de la prueba, porque ambas cosas violarían el Principio acusatorio, cargando al acusado con el deber de probar que no hizo lo que se considera presumido. Sobre esta distinción, vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas..., *Op. cit.*, pág. 111.

¹⁸ BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S., Derecho penal económico, Madrid, EDERSA, 2010, pág. 263.

¹⁹ «A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del art. 145,3 LGT sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los Senadores recurrentes. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia *criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 CE y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba. En consecuencia, interpretado así y con el alcance señalado en el presente fundamento jurídico, el art. 145,3 LGT no es inconstitucional.(FJ. 8).»

II.3.B. Primera presunción: Artículo 6.5 LIRPF

La primera de ellas, la del 6.5 LIRPF ya la he mencionado más arriba, y es un caso clásico de presunción: «Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.» Aunque se trate de una presunción *iuris tantum*, admisible a efectos de determinar la deuda tributaria, ni siquiera *iuris tantum* es aceptable en el proceso penal. Semejante práctica supondría invertir la carga de la prueba contra el acusado, y eso es incompatible con un proceso penal con garantías, en el que es la acusación, y no la Ley General Tributaria, quien debe convencer al juzgador de que se ha producido el hecho imponible.

No me detendré aquí en el derecho de defensa, pero baste decir que tanto del 24.2 de la Constitución como de la jurisprudencia constitucional se deduce que la denegación de acceso a las pruebas pertinentes y admitidas en derecho genera indefensión²⁰. De aquí ya es posible sacar una conclusión general: el acusado en un proceso por delito fiscal deberá poder defenderse de la acusación aportando cualesquiera pruebas que considere oportunas para combatir la liquidación realizada por la administración tributaria, incluso cuando haya firmado acta de conformidad.

II.3.C. Segunda presunción: Artículo 39 LIRPF

Un segundo ejemplo son las ganancias patrimoniales no justificadas. El artículo 39 LIRPF las configura como los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. La presunción tiene por tanto dos ámbitos de aplicación: el patrimonio que no se corresponde con los datos que obran en poder de la administración y, adicionalmente, un supuesto distinto pero con un efecto similar, la exclusión de ganancias de la base imponible descontando deudas inexistentes.

Además, la presunción se extiende a un segundo elemento cuya de determinación se libera a la Administración, que es el momento de

²⁰ Sobre el artículo 24.2 de la Constitución y la prueba algunos ejemplos recientes son: SSTs (2.ª) 45/2015, 72/2015 y 84/2015.

devengo de estas rentas: «Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción». Se contemplan reglas similares en otros impuestos, especialmente en el Impuesto de Sociedades²¹, y al Impuesto sobre el Patrimonio allí donde exista.

Esta presunción es particularmente amplia porque no sólo exime a la Administración de la prueba sobre el origen de las ganancias no justificadas, sino que consagra la eficacia de los datos que constan en las declaraciones contra el contribuyente y presume un periodo impositivo, que es el más favorable posible para la Administración, el de descubrimiento. Tanto es así que pueden devengarse deudas tributarias sobre ganancias patrimoniales no justificadas que efectivamente fueron deudas no declaradas pero ya prescritas, si el deudor tributario no lograra probar este hecho.

Como resulta obvio, el conjunto de la presunción es inviable en el proceso penal, donde la incongruencia entre patrimonio y declaraciones podrá tener una vez más valor indiciario, pero nunca probatorio, ni pueden las declaraciones ser incuestionables (es decir, que se debe admitir la prueba del acusado en contra de sus propias declaraciones).

En lo que respecta al momento de devengo, está claro que la presunción del periodo de descubrimiento no puede sostenerse en absoluto. La Administración deberá demostrar lo que más le convenga sostener: o bien que el incremento se produjo en el periodo impositivo de descubrimiento (si le interesa sumarlo a la cuota impagada ya existente) o bien que se produjo en cualquier otro periodo impositivo a que pretenda imputarlo, pero en ningún caso aplicar una presunción sobre cuándo se produce el devengo. Merece la pena resaltar que en este caso existe un segundo motivo, junto al derecho de defensa y el principio acusatorio, por el que conviene rechazar la presunción del artículo 39.1.2.º LIRPF. Y es que al no haber el delito continuado en el delito fiscal, la comisión del tipo se centra en todos los impuestos en el periodo anual (sólo se suman periodos impositivos cuando el periodo devengo es inferior a un año). Una presunción que acumula en el tiempo cuotas impagadas en distintos periodos impositivos (si ese es el caso) equivaldría a generar un delito continuado que permita llegar más fácilmente al límite de la condición objetiva de punibilidad (o, si se prefiere, elemento del tipo) de los 120.000 euros. Esto es in-

²¹ Artículo 121 LIS 2015

aceptable, porque los 120.000 euros en periodo anual para cada tributo con diferente hecho imponible son la barrera de punibilidad penal básica que distingue el delito fiscal de la infracción administrativa.

La jurisprudencia ha fundamentado esta teoría de la no continuidad en un argumento de «compartimentos estancos» representados por cada tributo, de manera que cada deuda tributaria por cada tributo da lugar a un delito fiscal distinto²². Aunque estoy de acuerdo con esta tesis, creo que la explicación es más sencilla: el tipo del artículo 305 CP castiga la cuota defraudada de más de 120.000 euros. El concepto de cuota es uno de los elementos del tipo en blanco que debe definirse en la legislación tributaria, y está en el artículo 56 de la Ley General Tributaria define la cuota con referencia a la base liquidable, que es siempre de cada tributo y en cada periodo, nunca de varios periodos o de varios tributos. La deuda tributaria se define en el artículo 58 de la Ley General Tributaria también con referencia a la cuota²³.

II.3.D. Tercera presunción: la estimación indirecta del artículo 53 de la Ley General Tributaria

La liquidación de deuda tributaria determinada por estimación directa no presenta mayor problema teórico que la obligación de ser

²² STS (2.^a) de 30 de diciembre de 2013, y en jurisprudencia menor SAP Valencia (Secc. 2.^o) 538/2014, que cita las clásicas: SSTS de 9 de marzo de 1993 y de 16 de marzo de 1995 «*En principio, las reglas de determinación de la cuota, al considerar el periodo impositivo, el año natural o cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible puede ser exigido, como compartimentos estancos, impiden la apreciación del delito continuado (STS 9/03/1993 y 16/03/1995). Debe tenerse presente, sin embargo, que las reglas de cálculo de la cuota defraudada solo pretenden impedir que puedan sumarse impuestos y periodos para ver si se ha superado el límite punible, pero no parece que puedan por sí solos impedir que quepa apreciar la figura cuando concurren una pluralidad de acciones u omisiones cada una de ellas superior al umbral mínimo punible, que infrinjan el mismo tipo del art. 305 C. P. y sean realizadas por un mismo sujeto activo con un dolo planificado unitariamente. (FJ. 5)*».

²³ Por lo que indica la jurisprudencia, parece que los órganos de la jurisdicción penal llegaron a esta misma conclusión. Un pronunciamiento claro se encontraba en la STS de 30 de octubre de 2001, en la que el Tribunal Supremo sí que hace valer los derechos del administrado claramente en igualdad de armas con la administración, exigiéndole a la administración que demuestre el incremento patrimonial, las operaciones que supuestamente originan las rentas o el ejercicio fiscal en que se han producido, de manera que se inutiliza la presunción tributaria en el proceso penal, recurriendo a una completa actividad probatoria en el juicio oral, en el que tuvieron oportunidad incluso de emplear prueba directa. Eso sí, no hay que confundir la existencia de una presunción tributaria que no se aplica al enjuiciamiento penal con el recurso de la prueba indiciaria, que recordemos será la ad hominem o judicial del 386 LEC, y no una presunción legal tributaria que se impone en el orden penal.

presentada como prueba por la acusación y que sea sometida a debate probatorio en el juicio oral.

La estimación objetiva tampoco debe ser problemática. En mi opinión, la clave es que su adopción es voluntaria por parte del contribuyente, que siempre puede optar por la estimación directa²⁴. Así, el contribuyente ya sabe cuánto va a tributar ex ante conociendo los parámetros (el número de camareros de un bar con su correspondiente tributación por cada uno, por ejemplo). Es evidente que la deuda estimada objetivamente es la menos cuestionable de todas, precisamente porque su cálculo es objetivo. Sin embargo, desde el punto de vista del Derecho de defensa, su valor en el proceso penal no puede ser absoluto. Debe admitir siempre prueba en contrario del acusado, que podría aportarla para forzar una estimación directa en su favor. En otras palabras, la norma en la prueba del juicio oral debe ser que la estimación sea siempre directa, y sólo si no existe prueba de ésta y la deuda tributaria se determinó por estimación objetiva puede basarse la condena en ésta última.

Más complicado es el efecto del Derecho de defensa en la estimación indirecta. Con la estimación indirecta entramos en la que probablemente es la reina de las presunciones tributarias. El artículo 53 de la Ley General Tributaria la configura como la última ratio para la determinación de la base imponible, pero no hay que subestimarla. Además, dada la naturaleza de sus supuestos, raramente va a ser disponible; al contrario, por ser última ratio se utilizará en ausencia de otro método.

Como consecuencia, la estimación indirecta plantea un doble problema: por un lado nos ofrece una base imponible liquidada y útil a efectos fiscales, pero inaceptable en el proceso penal, porque no respeta el Derecho de defensa del acusado para que aporte prueba de su propia liquidación real.

Pero por otro lado la cifra real va a ser extremadamente difícil de determinar en la práctica, porque precisamente por falta de datos se acudió a la estimación indirecta.

No ayuda a aclarar las cosas el hecho de que, si no se pudiera acudir a la estimación indirecta en el proceso penal, muchas conductas típicas resultarían impunes por falta de prueba –penal, que no fiscalmente-. Aún más, se incentivaría la destrucción de la contabilidad fiscal, porque aunque se arriesga a un cálculo desfavorable en la estimación indirecta se puede evitar una condena penal.

²⁴ Artículo 50.3 de la Ley General Tributaria.

El problema se entiende mejor si examinamos los supuestos del artículo 53 de la Ley General Tributaria. Las circunstancias para aplicarla son: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas; b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. –hasta aquí las mendaces o puramente atribuibles al contribuyente-; d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. Como puede comprobarse, el artículo 53 de la Ley General Tributaria está diseñado para combatir básicamente dos situaciones: los intentos de evasión fiscal del contribuyente a base de destruir información y la destrucción fortuita. En cualquiera de ellos se le da una ventaja enorme al contribuyente si se elimina la estimación indirecta del proceso penal.

Aunque esto es cierto, también es cierto que caben algunas esperanzas. El propio artículo 53 de la Ley General Tributaria aporta métodos alternativos de determinación de la deuda tributaria (la aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; la utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios, o la valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes).

De todos estos son más aceptables los datos reales que proceden del propio contribuyente (particularmente la prueba de la existencia de ciertos bienes y rentas y su comparación con los antecedentes fiscales, que pueden arrojar datos sobre los beneficios obtenidos). Pero en ningún modo resuelven el problema al que nos enfrentamos en derecho penal. Afortunadamente, doctrina y jurisprudencia parecen ir también por este camino²⁵.

²⁵ Vid. BAJO FERNANDEZ, BACIGALUPO SAGGESE, S. Derecho penal económico, [Op. cit. pág. 292] y la jurisprudencia que citan (STS de 21 de febrero de 2003. De ésta presento el siguiente extracto: «Sin perjuicio de lo dicho es preciso tener en cuenta que frente a la pretensión de probar el delito fiscal mediante estimaciones indirectas, las precauciones que se deben observar en el proceso penal son extremas, dado que el derecho a la presunción de inocencia, que rige estrictamente en materia penal, requiere que toda condena penal se base en una prueba real de los hechos que son el fundamento de la culpabilidad jurídico-penal. Esta culpabilidad no es equivalente a la existencia de una deuda tributaria, que, como tal, puede ser establecida mediante crite-

En el Derecho Fiscal es posible incluso la variante de las presunciones sobre presunciones. Por ejemplo, la estimación indirecta puede aplicarse a la presunción de servicios retribuidos del artículo 6.5 de la LIRPF: si el contribuyente ha realizado servicios de, digamos, abogacía, que es su actividad habitual –obviamente retribuida-, sin que conste retribución en este caso. En ese caso se presume la retribución *iuris tantum* y se estima su valor conforme al de mercado por el artículo 40 LIRPF, que no en vano se incardina en un Capítulo III titulado «reglas especiales de valoración», el cual incluye presunciones sobre cómo han de valorarse las operaciones vinculadas o las rentas en especie. En estos casos, huelga decir que se presentarán los mismos problemas, con el agravante de estar combinados.

La conclusión sobre el uso de las presunciones tributarias en el derecho penal no puede ser otra que esta: no deberían tener cabida en el proceso penal, porque generan indefensión en el acusado y le niegan el acceso a prueba lícita. No sería aceptable desviar el debate probatorio del juicio oral, que debe centrarse en determinar la existencia del acto típico, hacia una discusión sobre la corrección de la aplicación de la estimación indirecta, de las cifras de otros ejercicios, o de los competidores, o la posibilidad de que el valor de mercado sea otro, y un largo etcétera, reduciendo el Derecho de defensa del acusado a aportar alternativas de datos a las presunciones. No versa el debate probatorio sobre las presunciones sino sobre los hechos. La deuda tributaria puede bien haberse liquidado mediante presunciones, pero sólo a efectos fiscales. Si de esta liquidación resulta un acto presuntamente típico, deberá iniciarse un proceso en el que se pruebe la conducta, empezando por probar la base imponible y la cuota defraudada desde cero.

rios de presunciones previstas en el derecho fiscal, pero que no son automáticamente trasladables al derecho penal, donde el principio in dubio pro reo rige sin limitaciones y con frecuencia no puede ser satisfecho por medios de prueba puramente estadísticos. Culpabilidad jurídico-penal y deuda tributaria son conceptos diversos y esta diversidad repercute de una manera notoria en el ámbito de la prueba de los hechos. (FJ. 1.)». Esta línea más moderna sobre la presunción de inocencia debería sustituir a la doctrina más posibilista, que admitía las presunciones en derecho penal, al menos a priori. Sobre esto *Vid.* MARÍN-BARNUEVO FABO, D., Presunciones y técnicas..., *Op. cit.*, pág. 276-278 y los que cita, SERRA DOMÍNGUEZ, M., Normas de presunción en el Código Civil y en la Ley de Arrendamientos Urbanos, Barcelona, Nauta, 1963 y WEITZ, W., Die problematik der Vermutungen im Steuerstrafverfahren, (tesis doctoral, inédita en 1996 según la cita del autor, que la cita) Colonia, 1954.

II.4.A. Presunciones y prueba indiciaria

Pero entonces, ¿qué sucede con las lagunas probatorias que las presunciones pretenden cubrir? Las presunciones *iuris tantum* presentan en derecho penal el problema que ya conocemos: distribuyen la carga de la prueba en contra del contribuyente, pero no se puede extender esta inversión al proceso penal, donde la acusación tiene la carga de aportar las pruebas de cargo. Pero cuando la presunción realmente fija datos que en la realidad ya no pueden encontrarse, ¿es sensato desplazarla?

Pues bien, en este trabajo yo defiendo la tesis de que efectivamente sí que es posible demostrar en el proceso penal los actos típicos, pero sin recurrir a las presunciones de derecho tributario, sino a los mecanismos probatorios del proceso penal. Cuando falta la prueba directa en el proceso penal –y eso sucede muy habitualmente–, ya existe un mecanismo para atribuir un hecho típico a su autor: la prueba indiciaria.

El objetivo de las presunciones tributarias es completar los datos que faltan en una liquidación fiscal. Pero este objetivo no puede eclipsar el del proceso penal, cuya búsqueda lo es hacia una verdad procesal lo más cercana posible a la realidad material. En el proceso penal es obligado moverse dentro de las posibilidades que nos da la prueba. En derecho penal no pueden valer las presunciones tributarias, cuya pertinencia determina la administración, atendiendo a una finalidad recaudatoria.

Esto no significa que no quepan las presunciones en el proceso penal. Significa que sólo caben las presunciones aceptables en el proceso penal, y no las de otros ordenamientos, y sólo con las reglas del proceso penal, que pivota en torno a las garantías y la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución.

De hecho, las presunciones son habituales en los procesos penales. En el ordenamiento español han existido tradicionalmente a través de los artículos 1249 a 1253 del Código Civil, ahora derogados por los artículos 385 y 386 de la LEC 2001. En un sistema que rechaza con carácter general la prueba tasada hay pocas presunciones legales, pero existen, como la presunción de veracidad de los documentos públicos (319 LEC). Más habituales aún son las presunciones judiciales del 386 LEC, que se aplican caso a caso, y son conclusiones que se obtienen en el proceso penal a partir de hechos probados, y que pueden llegar a ser –y son habitualmente– de cargo. A éstas últimas también se las llama prueba de indicios.

La prueba de indicios es admitida con normalidad en el proceso penal. De hecho, se considera habitualmente que, de no existir, gran parte de los delitos enjuiciados en derecho español quedarían impunes. La jurisprudencia constitucional ha reconocido su uso desde sus comienzos e ininterrumpidamente. La doctrina constitucional y la del Tribunal Supremo suelen exigir una serie de requisitos tanto de los indicios como del método de razonamiento por el que se llega a la conclusión²⁶.

Sólo a modo de resumen, recordemos estos requisitos. Desde un punto de vista formal, se requiere que los indicios sobre los que se basa la condena sean hechos probados en el proceso y que se delimiten con claridad, y sobre todo que, de conformidad con el derecho a una sentencia motivada y fundada en derecho del artículo 24 CE, que la motivación incluya nítidamente el razonamiento probatorio, incluyendo el nexo por el que se deduce la condena.

Materialmente, los indicios deben ser, además de probados, plúrimos, o si es sólo uno, que sea de una «singular potencia acreditativa». Los indicios deben estar relacionados tanto con el hecho que se trata de probar («concomitantes») como entre sí, de manera que se impli-

²⁶ Por citar sólo algunas clásicas: SSTC 229/1988 y 157/1996 y SSTS de 17 de noviembre de 2000 y de 25 de enero de 2001. Dice esta última «*La función del Tribunal casacional en los casos en que la condena se fundamente en prueba indiciaria, consiste, en consecuencia, en controlar el respeto del derecho constitucional a la presunción de inocencia sin invadir las facultades valorativas del Tribunal de instancia. Para ello es necesario constatar que en la resolución impugnada se cumplen una serie de requisitos, formales y materiales, exigibles jurisprudencialmente como son: 1.º) Desde el punto de vista formal: a) que en la sentencia se expresen cuáles son los hechos base o indicios que se estiman plenamente acreditados y que van a servir de fundamento a la deducción o inferencia; b) que la sentencia haga explícito el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación en el mismo del acusado, explicitación que --aun cuando pueda ser sucinta o escueta-- se hace imprescindible en el caso de la prueba indiciaria, precisamente para posibilitar el control casacional de la racionalidad de la inferencia. 2.º) Desde el punto de vista material es necesario cumplir unos requisitos que se refieren tanto a los indicios, en sí mismos, como a la deducción o inferencia. En cuanto a los indicios es necesario: a) que estén plenamente acreditados; b) que sean plurales, o excepcionalmente único pero de una singular potencia acreditativa; c) que sean concomitantes al hecho que se trata de probar; y d) que estén interrelacionados, cuando sean varios, de modo que se refuercen entre sí (SS 515/1996, de 12 Jul., o 1026/1996 de 16 Dic., entre otras muchas). Y en cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir, que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un «enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano» (art. 1253 del CC) (SS 1051/1995 de 18 Oct., 1/1996 de 19 Ene., 507/1996 de 13 Jul., etc.)».*

quen todos mutuamente, al menos en teoría. Para la inferencia por la que se llega a la conclusión condenatoria a partir de los indicios, la jurisprudencia ha heredado la expresión del antiguo artículo 1253 del Código Civil, que debe ser un «enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano», que no es otra cosa que la aplicación de las reglas de la lógica a los indicios para inducir una conclusión.

En todo caso, el Tribunal Constitucional es tajante en advertir que todo el mecanismo de prueba de indicios es precisamente eso, una prueba que debe tener carácter de prueba de cargo, existiendo el nexo lógico entre los indicios y la conclusión. Lo que no es la prueba de indicios, aunque se la llame presunción judicial en el artículo 386 LEC, es una valoración *ex ante* de unos hechos para atribuirles el carácter de probados.

Hay habitualmente una confusión entre presunciones y prueba de indicios. Si mucha de la doctrina sobre prueba en el proceso penal utiliza ambos términos indistintamente, aún mayor es la falta de pulcritud en la Agencia Tributaria. Distinguir las es fundamental para aclarar la posición de los derechos del acusado: las presunciones legales tienen carácter general y facilitan la prueba en el proceso, de manera que la determinan *ex ante*, aunque sea sólo *iuris tantum*. Se basan en la confianza en ciertos medios de prueba, como el documento público que citaba más arriba. Las presunciones judiciales tienen carácter particular y se basan en el carácter convincente de los indicios, por su reiteración y concomitancia. Puede que algunas presunciones tributarias recuerden a una consolidación legislativa de ciertas concordancias y conexiones aparentes entre hechos propios de la prueba indiciaria (como que el que realiza un servicio no declarado lo ha cobrado a precio de mercado o que a quien ha incumplido sus obligaciones contables se le pueden atribuir los mismos beneficios que al competidor de similar tamaño), pero no pueden sustituirlas, porque sólo son normas aprobadas a efectos de liquidar una base imponible, no de castigar un delito fiscal.

Lo que sí que es posible es probar la comisión del tipo de delito fiscal del artículo 305 del Código Penal en el proceso. Esta es en mi opinión la vía correcta de actuación: la acusación tiene la carga de probar la evasión fiscal y la cuantía, pero puede hacerlo mediante prueba de indicios. Ahora bien, la prueba de indicios del proceso penal es mucho más estricta que las presunciones de la Ley General Tributaria, por lo que la prueba del delito nunca será tan fácil como la liquidación.

A título de ejemplo, hay algunas presunciones que pueden servir de referente para una prueba de indicios mejor que otras. Por ejemplo, el valor de mercado es una presunción perfectamente aceptable en la prueba penal, siempre que se someta a los servicios que se debieron gravar a una tasación, y que se demuestre que no fueron celebrados gratuitamente. Sin embargo, recurrir a los beneficios de otros competidores en el mercado de similar tamaño me parece un indicio francamente inaceptable, incapaz de cumplir con los requisitos de interrelación (es independiente de otros datos propios del acusado) y concomitancia con el hecho a probar (no hay una auténtica relación entre los beneficios de un competidor y los del acusado). Lo mismo se puede decir del beneficio de ejercicios anteriores asumido globalmente; pero éste sí será aceptable si el cálculo se fundamenta en facturas de servicios que se han repetido o contratos cuya vigencia han continuado en el ejercicio enjuiciado, por ejemplo.

En definitiva, la prueba por indicios del delito fiscal puede ser una tarea ingente, pero necesaria para una condena con garantías.

II.4.B. La experiencia de la prueba indiciaria en otros tipos penales en blanco

Es comprensible que los problemas de integración del tipo penal que se dan en el delito fiscal se den también en otros tipos penales en blanco. Efectivamente, el delito fiscal no es el único en el que el tipo puede completarse con una presunción, poniendo en peligro el Derecho de defensa, sobre todo si el ordenamiento jurídico de complemento es el derecho administrativo.

En materia de delitos contra el medio ambiente²⁷, por ejemplo, también es indispensable la integración de derecho administrativo²⁸. Estas normas son tan prolijas que llegan al extremo de regular cómo hay que gestionar cada residuo compuesto por componentes químicos distintos, cómo hay que deshacerse de cada producto o incluso cómo han de recogerlos los órganos de inspección. Es en este contexto en el que se ha planteado por alguna doctrina que estas normas pudieran afectar a la recogida de pruebas en el proceso penal. Según esta teoría, las mismas normas que valen para como garantía de buen hacer técnico en el procedimiento administrativo sancionatorio, serían exigibles en el proceso penal. Llegan a afirmar, incluso, que la

²⁷ Artículos 325 a 331 del Código Penal.

²⁸ Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO. N. «La prueba de los delitos contra el medio ambiente», Diario La Ley, N.º 6328, Sección Doctrina, 2005.

norma procedimental administrativa puede «completar la Ley de Enjuiciamiento Criminal». Esta tesis ha sido rechazada ya por la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁹.

Aunque no cabe duda alguna de que este procedimiento consolida las garantías para el administrado en el procedimiento administrativo sancionador, no puede decirse lo mismo del proceso penal. La ley de Enjuiciamiento Criminal no necesita ser completada por el ordenamiento administrativo, sino que aplica sus propias normas. Lo mismo que digo para la recogida de pruebas lo digo para su valoración: aunque en esta materia las presunciones son numerosas, no cabe su traslación al derecho penal, que tiene sus propios medios y métodos para recabar y valorar la prueba, más garantistas que los de cualquier otro ordenamiento.

No en vano GONZÁLEZ-CUÉLLAR llega en este artículo a una conclusión similar en los delitos contra el medioambiente³⁰. Por un lado, porque considera que el proceso penal debe emplear sus propios medios para demostrar la comisión de los delitos medioambientales, sin estar sometido a las normas de derecho administrativo (singularmente a las presunciones). Por otro, porque observa que al ser tan complejos los nexos causales en los delitos medioambientales, es necesario acudir a la prueba indiciaria para demostrar la mayoría de los casos. En mi opinión, no es sino una muestra más de que el derecho administrativo acude a las presunciones cuando no puede completar un razonamiento probatorio sólido (como en la determinación indi-

²⁹ SSTS 2.^a 724/2002 de 24 de abril de 2002, 2031/2002, de 2 de diciembre y 1252/2004, 2 de noviembre de 2004. En la primera de ellas se aprecia bien la distinción entre normas administrativas y proceso penal: «*Plantea el recurrente que la disciplina de garantía de la diligencia de recogida de muestras en este tipo de delitos se sustrae al régimen general previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal y tiene una base normativa distinta, precisamente la prevista en la normativa reglamentaria que cita. En otras palabras, que en los delitos contra el medio ambiente, de la misma manera que la estructura típica del delito participa de las denominadas normas penales en blanco en los que es preciso acudir a normas extrapenales para rellenar las exigencias típicas, en orden a su acreditación también existen una normativa procesal en blanco rellena por las disposiciones reglamentarias que designa en la impugnación. Ese planteamiento no es asumible. En primer lugar porque las normas reglamentarias que cita tienen por objeto regular unos mecanismos para el control de actividades peligrosas. Por el contrario, la investigación penal tiene por objeto reconstruir un hecho delictivo para su acreditación y, en su caso, depuración de la responsabilidad penal conforme al Código Penal. Sobre todo, porque el marco normativo donde se contienen las garantías del proceso penal se encuentran en la Ley de Enjuiciamiento Criminal informado por la Constitución que dispone la reserva de Ley Orgánica en esta materia sin que sea admisible la pretensión de marcos procesales con distinta fuente y categoría normativa.* (FJ. 1)»

³⁰ Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO. N. La prueba de los delitos contra el medio ambiente, *op. cit.*

recta de la deuda tributaria) o aún menos aceptable, cuando quiere coger un atajo para evitar los costes de la prueba (artículo 6.5 LIRPF, por ejemplo). Evidentemente, esta metodología no es aceptable en el proceso penal.

Otro caso interesante es la aplicación de las presunciones al delito de blanqueo de capitales³¹. No sólo por sus referencias a la norma administrativa³² sino por su metodología probatoria. El Tribunal Supremo ya ha asumido a estas alturas que la prueba reina en el delito de blanqueo de capitales es la indiciaria³³. En su jurisprudencia, llega a afirmar que de no ser por la prueba indiciaria, sería imposible conseguir una condena en la mayoría de los casos. La actitud casi invariablemente negacionista del acusado en estos delitos obliga a valorar sus actos como indicios, para comprobar si puede derivarse responsabilidad penal por alguno de ellos. Por ejemplo, el Tribunal Supremo ya ha reconocido como indicios habituales de blanqueo de capitales incrementos desproporcionados del patrimonio del acusado, la inexistencia de una justificación convincente sobre el origen de ese aumento o el uso de sociedades pantalla (entre otras). Como puede verse, no es nada que no le resulte aplicable al delito fiscal: probablemente la prueba indiciaria que se utilice para probar su existencia se base también en incrementos de patrimonio no justificados o en la existencia de sociedades pantalla, entre otras cosas.

Un problema que el Tribunal Supremo ha observado habitualmente en el blanqueo de capitales y que puede tener una traslación al delito fiscal es el efecto de la negación del hecho delictivo por parte del acusado, incluso de la sentencia dictada en rebeldía. En ocasiones ha existido la tentación de utilizar como prueba de cargo el silencio del

³¹ Artículo 301 del Código Penal.

³² Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, y Real Decreto 304/2014 de 5 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (BOE 5/5/14).

³³ Vid. MIRANDA ESTRAMPES, M., «Blanqueo de capitales, presunción de inocencia y prueba indiciaria», Diario La Ley, 7736, Sección Tribuna, 2011. Vid. también STS 961/2010, de 11 de noviembre: «3. El delito de blanqueo de dinero procedente de tráfico de drogas es de aquéllos que la prueba directa será prácticamente imposible de obtener dada la capacidad de camuflaje y hermetismo con que actúan las redes clandestinas de elaboración y distribución de drogas, así como del lavado del dinero proveniente de tal actividad, por lo que recurrir a la prueba indirecta será inevitable. Ya el art. 3.º, apartado 3.º de la Convención de Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas de 20 de diciembre de 1988 -B. O. E. de 10 de noviembre de 1990- previene de la legalidad de la prueba indiciaria para obtener el juicio de certeza sobre el conocimiento, intención o finalidad requeridos como elementos de los delitos que se describen en el párrafo 1.º de dicho artículo, entre los que está el de blanqueo de dinero (art. 3.º ap. primero, epígrafe b).» (FJ 3.º).

acusado, que se convertiría en una revelación de los actos punibles valiosísima en un delito tan difícil de perseguir como el blanqueo de capitales. Obvio es que lo mismo se puede decir del delito fiscal en los casos de imposibilidad de liquidación por estimación directa (es decir, los de estimación indirecta). El acusado va a adoptar una posición defensiva las más de las veces, dificultando el acceso a los medios de prueba. No en vano en muchos casos será el acusado quien destruyó o no llevó si quiera la contabilidad, por ejemplo. Y no querrá renunciar a la ventaja que esa falta de datos le concede.

II.4.C. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

El fundamento de la presunción de inocencia en el Convenio Europeo de Derechos Humanos hay que buscarlo en el artículo 6 –en cierta forma equivalente de nuestro artículo 24 de la Constitución– y así lo ha visto la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. A este respecto la STEDH de 8 de febrero de 1996, conocida como el caso Murray, ha sentado una doctrina (conocida con ese mismo nombre) que impide utilizar el silencio o explicación poco plausible del acusado como prueba de cargo por sí sola, aunque se puede utilizar como indicio si no es el principal sobre la que descansa la condena, y el Tribunal avisó al acusado previamente de los efectos de su silencio³⁴. El Tribunal complementó esta doctrina a finales de ese mismo año en la sentencia Saunders contra Reino Unido, STEDH de 17 diciembre 1996. En el caso la Fiscalía británica acusaba a un consejero de una gran empresa por varios delitos económicos, pero

³⁴ «Por un lado, es manifestamente incompatible con las prohibiciones de las que se trata basar una condena exclusiva o esencialmente en el silencio del acusado o sobre su negativa a responder a las cuestiones o a declarar. Por otro, es también evidente para el Tribunal que esas prohibiciones no pueden y no deberían impedir tener en cuenta el silencio del interesado, en situaciones que requieren seguramente una explicación por su parte, para apreciar la fuerza de persuasión de los elementos de cargo. Se sitúe donde se sitúe la línea de demarcación entre estos dos extremos, se deriva de esta interpretación del «derecho a guardar silencio» que hay que responder negativamente a la pregunta de si este derecho es absoluto. No se podría decir, por lo tanto, que la decisión de un acusado de permanecer en silencio del principio al fin del procedimiento penal debería necesariamente estar desprovista de incidencia una vez que el Juez competente en cuanto al fondo intente apreciar los elementos de cargo. En concreto, como señala el Gobierno, las normas internacionales establecidas, si consagran el derecho a guardar silencio y la prohibición de contribuir a su propia incriminación, nada dicen sobre este punto. Para analizar si el hecho de sacar de su silencio conclusiones desfavorables para el acusado infringió el artículo 6, hay que tener en cuenta el conjunto de circunstancias, teniendo en cuenta en particular el caso en el que se pueda proceder a deducciones, la importancia que los tribunales nacionales les han concedido al apreciar los elementos de prueba y el grado de coacción inherente a la situación.»

con la sola prueba de un interrogatorio por parte de la autoridad administrativa que se consideró en la sentencia bajo coacción.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha continuado esta línea argumental, en alguna ocasión aplicándola a supuestos de delito fiscal. No mucho después del caso Murray el Tribunal dictó sentencia en el caso J. B. contra Suiza, sentencia de 3 mayo 2001. El Tribunal consideró que exigir al contribuyente presentar declaración por unos supuestos hechos imposables no declarados mediante multas coercitivas violaba su derecho a no autoincriminarse³⁵. En otras palabras, no puede construirse una presunción que sea prueba válida en el proceso penal. La negativa tanto a presentar declaración complementaria como a declarar sobre los hechos en el marco de un proceso penal no puede constituir prueba de cargo, sin perjuicio de que sea un indicio válido³⁶.

³⁵ «Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que consagra el artículo 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la «persona acusada». Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y a asegurar los fines del artículo 6.1 (véase Sentencia Funke anteriormente citada; Sentencia Jonh Murray contra el Reino Unido de 8 febrero 1996, Repertorio de sentencias y resoluciones 1996-I, pg. 49, ap. 45; Sentencia Saunders contra el Reino Unido de 17 diciembre 1996, Repertorio 1996-VI, pgs. 2064-2065, aps. 68-69 Sentencia Servès contra Francia de 20 octubre 1997, Repertorio 1997-VI, pgs. 2173-2174, ap. 46)».

³⁶ Entre la jurisprudencia que ha seguido esta doctrina citaré: Caso Telfner contra Austria. Sentencia de 20 marzo 2001; Caso Brennan contra Reino Unido. Sentencia de 16 octubre 2001; Caso Haci Osman Özel contra Turquía. Sentencia de 23 mayo 2002; Caso Berlinski contra Polonia. Sentencia de 20 junio 2002; Caso Atça y otros contra Turquía. Sentencia de 6 febrero 2003; Caso Öcalan contra Turquía. Sentencia de 12 marzo 2003; Caso Özdemir contra Turquía. Sentencia de 6 febrero 2003; Caso Krumpholz contra Austria. Sentencia de 18 marzo 2010; Caso Stanca contra Rumanía. Sentencia de 24 julio 2012. En la jurisprudencia española, además de la citada, SSTC 48/2006 de 13 febrero; 68/2006 de 13 marzo, (ambas en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública) y SSTS 914/2001 de 23 mayo, 1755/2000 de 17 noviembre, 1170/2002 de 24 junio, 2486/2001 de 21 diciembre, 763/2003 de 30 mayo, 1191/2004 de 21 octubre, 945/2008 de 10 diciembre, 1541/2004 de 30 diciembre, y SSAN 30 septiembre 2004, 11/2015 de 23 marzo, 59/2009 de 5 septiembre.

Vid. también LOZANO SERRANO, C., «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», Revista Quincena Fiscal núm. 8/2015, que sitúa el derecho a no autoincriminarse claramente por encima de los métodos de determinación de la deuda del procedimiento tributario, especialmente en materia de delito fiscal. Y para una visión más general de la doctrina vid. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «Una visión de la tutela judicial a partir de la jurisprudencia de la corte interamericana y del tribunal europeo de derechos humanos», REDA, 154, 2012.

Estas mismas tesis las consolida en España la STC 300/2005. En el caso se había condenado al recurrente por varios delitos de robo con violencia y amenazas pero sólo habían podido probarse por varias diligencias policiales que tenían un nexo lógico entre sí, pero no eran concluyentes por sí solas (el material robado que se encontró en el coche del acusado, por ejemplo). Continuando con el concepto de presunción de inocencia que el Tribunal Constitucional lleva trazando desde comienzos de los años 80, admite el uso de la prueba indiciaria como un instrumento normal del sistema, limitando su control al carácter de cargo o no de las pruebas presentadas en cada caso³⁷.

Como es lógico, la doctrina del caso Murray impide que se condene al acusado que se ha negado a llevar la contabilidad o la ha destruido, o que ha destruido una serie de facturas, por ejemplo, solamente sobre la base de estas actitudes mendaces. Podrán ser a lo sumo un indicio más de la comisión del ilícito penal. Este no sólo es el enésimo argumento para rechazar la prueba por presunciones –si no se puede utilizar el silencio como prueba, menos aún construir sobre él una presunción-. También es la garantía clave que exige una prueba específica para el proceso penal, independientemente de lo que concluya el ordenamiento administrativo o el tributario sobre la liquidación.

III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DERECHO DE DEFENSA EN EL DERECHO PENAL: DERECHOS FUNDAMENTALES Y ACCESO AL RECURSO DE AMPARO

A lo largo de todo este trabajo he analizado el tipo de delito fiscal desde la perspectiva de tres derechos: por un lado, los del artículo

³⁷ FJ 3. a) *Como venimos afirmando desde la STC 31/1981, de 28 de julio, el derecho a la presunción de inocencia se configura, en tanto que regla de juicio y desde la perspectiva constitucional, como el derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas, lo que implica que exista una mínima actividad probatoria realizada con las garantías necesarias, referida a todos los elementos esenciales del delito, y que de la misma quepa inferir razonablemente los hechos y la participación del acusado en los mismos. De modo que, como se declara en la STC 189/1998, de 28 de septiembre «sólo cabrá constatar la vulneración del derecho a la presunción de inocencia cuando no haya pruebas de cargo válidas, es decir, cuando los órganos judiciales hayan valorado una actividad probatoria lesiva de otros derechos fundamentales o carente de garantías, o cuando no se motive el resultado de dicha valoración, o, finalmente, cuando por ilógico o por insuficiente no sea razonable el iter discursivo que conduce de la prueba al hecho probado» (FJ 2).*

Concurren con la doctrina de esta sentencia: AATC 34/2007 de 12 febrero, 5/2009 de 12 enero, y SSTC 137/2005 de 23 mayo, 186/2005 de 4 julio, 123/2006 de 24 abril, 111/2008 de 22 septiembre, 109/2009 de 11 mayo, 70/2010 de 18 octubre, 25/2011 de 14 marzo, 128/2011 de 18 julio, 175/2012 de 15 octubre, 146/2014 de 22 septiembre.

24.2 y 25.2 de la Constitución, derechos básicos en el ordenamiento penal, y por otro, del artículo 31.1 de la Carta Magna, derecho básico de la norma de remisión. Como bien es sabido, los dos primeros pueden dar acceso al recurso de amparo del artículo 53.2 de la Constitución. He mantenido más arriba que estos derechos son violados cuando se viola el principio acusatorio y el derecho de defensa penal, algo que es habitual cuando se introducen conclusiones de procedimientos administrativos en un proceso penal.

Las presunciones de derecho tributario tienen una naturaleza que las hace incompatibles con el derecho penal. Su finalidad no es el esclarecimiento del delito sino simplemente facilitar la determinación de la base imponible del impuesto, o del cumplimiento de algún otro deber tributario. Cualquier imputación de un delito fiscal a un acusado debe pasar por la proposición y práctica de prueba, de conformidad con el principio acusatorio. Hacer pasar una presunción tributaria como prueba genera indefensión y por lo tanto viola el artículo 24.2 de la Constitución, en particular en su vertiente de derecho de defensa y acceso a la prueba lícita. También es violación la inversión de la carga de la prueba (que genera fácilmente situaciones de probatio diabólica) admitiendo prueba en contrario de la presunción. En este sentido, estas violaciones, cuando se produzcan en los Tribunales Ordinarios, deberían ser susceptibles tanto de recurso de casación penal³⁸ como de recurso de amparo.

Los casos del principio de legalidad se fundamentan en el artículo 25.1 CE, cuya violación también daría lugar a recurso de amparo. La integración del tipo de delito fiscal por normas reglamentarias no favorables de una forma u otra contradice el equilibrio entre derecho penal y derecho administrativo sancionador, castigando penalmente conductas de menor entidad o que no están bien definidas con rango de ley y, en el caso de un delito de infracción de deber, dejando un amplio margen al derecho administrativo (incluso de rango *infra legem*) para determinar el injusto. No cabe más que concluir que una condena por delito fiscal por infracción de un deber tributario reglamentario sería recurrible en amparo ante el Tribunal Constitucional.

Sólo a título de mención, podríamos aventurarnos a que, de la misma forma que las posibles violaciones de derechos fundamentales de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución pueden dar acceso al recurso de casación penal por infracción de ley y al recurso de amparo, también podría dar acceso a recurso ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, fundamentalmente en virtud del artículo 6

³⁸ Artículo 852 LECrim.

CEDH. Esto no debe ser sorprendente, pues como he observado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ya ha resuelto asuntos similares provenientes de otros ordenamientos.

IV. CONCLUSIÓN: HACIA LA INTEGRACIÓN DEL TIPO DE DELITO FISCAL RESPETUOSA CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL.

En el presente trabajo he defendido una concepción del delito del artículo 305 del Código Penal que lo sitúa como última ratio del castigo de la evasión fiscal.

En primer lugar, he afirmado su naturaleza de delito de infracción de deber. Fundamento esta conclusión en varios argumentos, pero principalmente en dos: primero, el legislador, a pesar del uso del término «defraude» no ha exigido ninguna conducta defraudatoria concreta, sino que todas las propuestas en este sentido son creaciones doctrinales, sin un anclaje claro en el tipo; y segundo, las sucesivas reformas legislativas, aunque conservan el término «defraude», tienden a una progresiva «administrativización» del tipo, lo que sugiere que el legislador ha diseñado un delito fiscal basado en los conceptos del derecho tributario, incluyendo la infracción de deber fiscal.

Sin embargo, he intentado limitar el alcance del delito exigiendo un procedimiento respetuoso con el principio de legalidad y el derecho de defensa.

En cuanto a la prueba de la cuota defraudada, he concluido que debe excluirse el uso de las presunciones tributarias, que sí que sirven para liquidar la cuota, en el proceso penal en el que se acusa por el delito fiscal: la defraudación y la cuantía deberán probarse en el proceso penal por los medios disponibles en éste, incluyendo la prueba indiciaria, mucho más exigente que las presunciones. En el proceso penal será necesario presentar los indicios con los que se pretende probar la liquidación, sin que sea suficiente con la simple liquidación tributaria que haya realizado la administración. Estas conclusiones las aplico a varios ejemplos, singularmente al método de estimación indirecta de la base imponible.

La idea que subyace a toda mi argumentación es la siguiente: es necesaria una adecuada distinción entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, en este caso en el contexto del delito fiscal. Es cierto que el concepto de delito de infracción de deber reduce esta diferencia, pero no excluye que el derecho penal exija estándar

res mayores para la comisión del tipo penal que los que exige el derecho tributario sancionador. Los límites que propongo tienen como fin, no dejar impunes actos que podrían ser penados, sino apartar el derecho penal de conductas que considero deben ser atípicas y sólo castigadas por las sanciones previstas en la Ley General Tributaria. En este sentido, conviene recordar una vez más que el derecho tributario, además de sanciones, tiene sus propios mecanismos de reacción frente a las infracciones de menor entidad del deber tributario: los recargos e intereses de demora.

En cualquier caso, el objetivo no era otro que aportar alguna luz al complejo equilibrio entre la integración de un tipo en blanco tan dependiente de las normas de remisión como el delito fiscal, y su carácter de tipo penal sometido al principio de legalidad.

