

Estimación indirecta y delito fiscal

IGNACIO BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE

Catedrático de Derecho penal de la Universidad de Salamanca

JUAN CARLOS FERRE OLIVE

Profesor Titular de Derecho penal de la Universidad de Salamanca

1. La Ley Orgánica 2/1985 realiza una reforma sustancial en materia de delitos contra la Hacienda Pública. Por una parte, modifica el tradicional delito fiscal que ha quedado con una nueva redacción en el artículo 349 del Código penal y, por otra, introduce dos nuevos tipos penales, el fraude de subvenciones, artículo 350 y el delito contable, artículo 350 bis. Todo este grupo de preceptos va dirigido a proteger la Hacienda Pública, entendida como bien jurídico dinámico, valorado, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público (1). Por ello, se trata de delitos socioeconómicos que protegen un bien jurídico difundido del que son titulares todos los miembros de la sociedad.

La reforma es un paso más en el propósito explicitado por el legislador, a partir de 1977, de comenzar a utilizar el Derecho penal en ámbitos que hasta aquel momento monopolizaba el Derecho administrativo (2). Esta tendencia genera tensiones entre ambos ordena-

(1) Así lo entiende un importante sector doctrinal. Cfr. ARROYO ZAPATERO, L.: «Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones,» Madrid, 1987, p. 93 y BUSTOS RAMÍREZ, J.: «Manual de Derecho penal, Parte Especial,» Barcelona, 1986, p. 342.

(2) La Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal núm. 50/1977 intentó sacar del letargo a la figura penal que entonces se encontraba en el artículo 319 del Código penal. Como destaca BARBERO SANTOS en más de cien años de vigencia de esa regulación penal el Tribunal Supremo no se pronunció en ninguna ocasión. Solamente se conoce una sentencia condenatoria, dictada por una Audiencia Provincial, de 5 de febrero de 1989. Véase BARBERO SANTOS, «Los delitos socio-económicos en España», en Boletim da Faculdade do Direito de Coimbra, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, 1987, p. 16. Por este motivo puede afirmarse la exclusiva competencia del Derecho administrativo sancionador hasta el año 1987. También hay que recalcar que destacados tributaristas centraron el análisis del «Derecho Penal Tributario» en torno a la legislación tributaria sancionadora, pasando por alto el precepto del Código penal. Así, SAINZ DE BUJANDA, «En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario», en ADPCP, 1968, p. 96 y ss.

mientos. Para que dichas tensiones sean eliminadas, o al menos reducidas, es indispensable delimitar los respectivos ámbitos y definir las consecuencias que los pronunciamientos dictados en uno de ellos tiene sobre el otro.

El eje de la reforma legislativa lo constituye el delito fiscal que exige, con carácter previo, que exista una relación jurídica de carácter material, no determinada por el Derecho penal sino por el Derecho tributario. El sujeto activo de esta figura delictiva debe ser, al mismo tiempo, sujeto pasivo de una relación jurídica de carácter tributario, por lo que se trata de un delito especial, que sólo puede ser cometido por aquellos que están obligados tributariamente (3).

El tipo de injusto (en cuanto exteriorización de las características objetivas y subjetivas que deben concurrir en un comportamiento para que con carácter general quiera ser evitado por el Ordenamiento Jurídico) de este artículo 349 toma como punto de partida respecto a la acción que quiere evitarse una doble opción:

- a) la elusión del pago de tributos,
- b) el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Pero para realizar este tipo no basta con eludir o disfrutar, sino que ambos comportamientos dependen del defraudar, como se ha recordado críticamente por un sector doctrinal (4). Esta exigencia fluye directamente de una concepción patrimonialista del bien jurídico protegido. Si se sostiene que es el patrimonio del Estado (5), esta protec-

(3) De todas maneras, esta caracterización no es pacífica. Con la regulación legal vigente en el período 1977/1985 se abrió una gran polémica acerca del carácter común o especial del delito fiscal. Se preguntaba acerca de la posibilidad de sancionar a personas físicas ajenas a la relación jurídica-tributaria (*extraneus* en dicha relación). Autores como RODRIGUEZ MOURILLO (El nuevo delito fiscal, en Comentarios a la Legislación Penal, dirigido por M. COBO, T. II, 1983, p. 259) e IGLESIAS PUJOLL (La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal, Barcelona, 1982, p. 258) entendían que era posible admitir la calidad de sujeto activo para todo aquel (persona física o jurídica) que se encontrara en condiciones fácticas de defraudar a Hacienda. Estos planteamientos se reiteran con la nueva regulación (Cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, «El delito de defraudación tributaria», en Comentarios a la Legislación Penal, dirigida por M. COBO, T. VII, 1986, p. 275 y LAMARCA, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1985, p. 743) con parecidos argumentos: resulta paradójico sancionar al representante de la persona jurídica y dejar impune a la persona física que defrauda a Hacienda en nombre de otro. Sin embargo, seguimos manteniendo que se trata de un delito especial que requiere una relación jurídico-tributaria de carácter material como presupuesto del tipo de injusto. Aunque no sea la mejor solución desde una perspectiva político-criminal, es la que mejor se adapta a la situación que describe el artículo 349 del Código penal y a la regulación positiva que establece el actual artículo 15 bis. del Código penal, que no admite la responsabilidad penal del que actúa en nombre de una persona física. Cfr. FERRE OLIVE, «El delito contable», Barcelona, 1988, p. 82 y ss.

(4) Ampliamente al respecto, PÉREZ ROYO, F. «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», Madrid, 1986, p. 108 y ss.

(5) *Vid.* entre otros, RODRIGUEZ MOURILLO, «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, p. 257, MARTÍNEZ PÉREZ, «El delito de defraudación tributaria», *op. cit.*, p. 244 y CORDOBA RODA, «Comentarios al Código penal», III, Barcelona, 1978, p. 1008.

ción debe contar con todas las limitaciones a la tutela penal de la propiedad que se han impuesto a lo largo de los años para evitar la «prisión por deudas». Esto lleva a objetivar la protección penal exigiendo un comportamiento defraudatorio.

Es conveniente recordar que el planteamiento originario de la reforma concretaba, siguiendo en buena medida modelos habituales en Derecho comparado, una serie de conductas tasadas, en las que se dotaba a la defraudación de relevancia penal (incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o componentes necesarios para determinar el hecho o la base imponible) (6). La supresión de estas limitaciones en el trámite parlamentario trasladó el peso del tipo al verbo defraudar. El concepto y alcance de la defraudación está acuñado en el Código dentro de los delitos contra la propiedad, vinculados sobre todo a la estafa.

Este origen patrimonialista de la fórmula acogida por el legislador choca en buena medida con la naturaleza afirmada del bien jurídico. Para tutelar un bien jurídico de carácter colectivo se utiliza una técnica pensada para proteger bienes jurídicos que poseen carácter individual. De *lege data* una interpretación sistemática del Código vincula la defraudación a la presencia del componente engaño, no necesariamente a la reproducción de todos y cada uno de los elementos que genera la dogmática del delito de estafa, pero sí al componente de ocultamiento de la realidad que sirve de soporte al ánimo de obtener un beneficio económico (7).

El legislador, tras describir las conductas que quiere evitar, que constituyen el contenido del tipo de injusto, supedita la intervención del Derecho penal a que el resultado producido supere una determinada cantidad, 5 millones de pesetas. Es decir, más de 5 millones defraudados es ilícito penal, menos de 5 millones es ilícito administrativo. El ejemplo es casi paradigmático para iluminar la diferencia puramente cuantitativa entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

Ahora bien, una cuestión distinta es que el criterio del montante de la cantidad defraudada, y en la cuantía referida, sea políticocriminalmente recomendable. La consideración del derecho comparado afirma lo excepcional del sistema seguido, que no es si no una

(6) Sobre esta técnica legislativa, que delimita con precisión las defraudaciones fiscales penalmente relevantes es un claro ejemplo el ordenamiento jurídico alemán. Cfr. al respecto el § 370 de la Ordenanza Tributaria Alemana (Abgabenordnung). Dicho ordenamiento se destaca por regular esta materia en una ley especial, fuera del Código penal. Sobre los problemas técnicos que presenta la reforma del Derecho Penal Tributario, puede verse TIEDEMANN, K.: «Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität», 2, BT, Hamburgo, 1976, p. 113 y ss.

(7) Sobre el alcance del verbo «defraudar» puede verse PÉREZ ROYO, «Los delitos y las infracciones», *op. cit.*, p. 108 y ss., y también AYALA, «El delito de defraudación tributaria», Madrid, 1988, p. 170 y ss.

exteriorización más de los criterios patrimonialistas que impregnan aún el Código penal.

Técnicamente este elemento cuantitativo puede ser caracterizado como elemento del tipo y como condición objetiva de punibilidad. Si como mayoritariamente suscribe la jurisprudencia y un importante sector doctrinal, se entiende que la cantidad es elemento del tipo, la consecuencia es que forma parte de la descripción concreta de aquello que quiere ser prohibido y que por tanto debe ser captado por el dolo del sujeto. En caso de que se optara por la segunda vía, esto es, que se caracterizara como condición objetiva de punibilidad (8), la realización del tipo subjetivo no estaría supeditada a que el sujeto conociera la cantidad concreta defraudada si no solamente a conocer y querer el hecho de la defraudación. Respecto al resultado, por tanto, bastaría con que se conociera y quisiera la lesión del bien jurídico sin exigir el conocimiento de la cantidad concreta que se defrauda. No debe olvidarse que las condiciones objetivas de punibilidad exteriorizan circunstancias o hechos en razón de planteamientos político-criminales, que no es necesario que sean captados por el dolo del autor, en cuanto el contenido del tipo del injusto no resulta afectado por su presencia.

Esta posición es más acorde con el contenido propugnado del bien jurídico y con su carácter no individual. Asimismo, desde el punto de vista del bien jurídico la clave es el perjuicio en cuanto tal, mientras que el límite cuantitativo es un criterio estrictamente político-criminal. En síntesis operaría como una condición objetiva de punibilidad propia. Sería una causa de restricción de la pena, que concurre aunque se esté ante un tipo de injusto culpable. La necesidad de pena está condicionada a que se cumpla otra circunstancia adicional ajena al injusto y a la culpabilidad, que es la condición objetiva de punibilidad. El sujeto debe superar con su defraudación el límite cuantitativo impuesto por el legislador. Al tratarse de una condición objetiva de punibilidad propia, no puede ser objetada desde la perspectiva de un Derecho penal garantista (9).

(8) En este sentido MUÑOZ CONDE, «Derecho penal, Parte Especial», 8.ª ed., Valencia, 1990, p. 795, PÉREZ ROYO, «Los delitos y las infracciones», *op. cit.*, p. 130 y ss.

(9) Como destaca ARROYO, existe un amplio consenso sobre las consecuencias dogmáticas que producen las condiciones objetivas de punibilidad, pero las coincidencias desaparecen cuando se intenta conocer la naturaleza jurídica de dichas condiciones objetivas (Los delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, *op. cit.*, p. 102). Se trata de elementos que formalmente se encuentran en el tipo objetivo, pero no pertenecen a él. Nada puede objetarse a las condiciones objetivas de punibilidad *propias*, que son puras causas de restricción de la pena. Solamente concurren cuando se da un tipo de injusto culpable al que se agrega otra circunstancia adicional que es en todo caso extraña al tipo de injusto y a la culpabilidad (por ej. en el delito fiscal, superar una determinada cuantía). En cambio, deben rechazarse las condiciones objetivas de punibilidad *impropias*, que autorizan la imposición de una pena a hechos que en principio no pueden sancionarse conforme a las reglas generales del injusto (por ejemplo, eliminar el requisito de dolo respecto a un elemento integrante del tipo

2. Los comportamientos mencionados no sólo configuran el delito fiscal regulado por el Código penal sino que son, al mismo tiempo, trascendentes para el Derechos administrativo sancionador. Toda evasión tributaria interesa a la Inspección de Hacienda, preocupada por aplicar las sanciones previstas en la Ley General Tributaria, pero también al Juez penal, que deberá determinar si está ante el ilícito previsto por el artículo 349 del Código penal.

Esto es así porque coexisten dos sistemas de sanciones. La pregunta es si a un mismo comportamiento pueden corresponder todas las sanciones previstas, penales y administrativas. La respuesta es negativa, pues prevalece el principio *non bis in idem* según el cual nadie puede ser condenado o sancionado dos veces por el mismo hecho, tal como viene consagrando el Tribunal Constitucional desde las sentencias ya conocidas de 30 de mayo de 1983 y 3 de octubre del mismo año. Este principio obliga a determinar cuál es la normativa concluyente y cuál es la excluida. La solución viene dada, en primer lugar, por la Ley General Tributaria, que en su artículo 77.6 otorga prioridad de juzgamiento a la justicia penal e impide la imposición de dos sanciones por el mismo hecho. Precepto que se complementa con el Real Decreto 939/1986, que regula el Reglamento General de la Inspección de Tributos y en análogo sentido por el artículo 10 del Real Decreto 2.631/1985 de 18 de diciembre sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Este precepto establece que:

a) Si la Administración comprueba la presencia de acciones y omisiones que pueden ser constitutivas de delito fiscal, deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo sancionador hasta que la autoridad judicial dicte sentencia condenatoria.

b) La remisión del expediente a los tribunales interrumpe los plazos de prescripción para la práctica de liquidaciones administrativas e imposición de sanciones tributarias.

Según el sistema creado, si una misma conducta cae en los ámbitos penales y administrativos se investigará primero su adecuación penal que, de comprobarse, excluirá toda liquidación y sanción administrativa. Por el contrario, si el comportamiento no es relevante para el Derecho penal puede continuar el procedimiento de liquidación y aplicarse las sanciones correspondientes.

3. En este marco general debe situarse el estudio de las consecuencias que el régimen de estimación indirecta puede tener sobre el delito fiscal.

Como es sabido, la estimación indirecta de bases imponible aparece recogida en el artículo 47 de la Ley General Tributaria como uno de los regímenes previstos en nuestra legislación para determinar la base imponible y está desarrollada en el artículo 50 y 51 de la Ley General Tributaria y especialmente en el artículo 64 del Reglamento General de la Inspección de Tributos. Un procedimiento como

el indicado resulta indispensable en aquellos supuestos en los que el deudor tributario no colabora en la determinación de la suma adeudada. Es el último recurso con que cuenta la Inspección de Hacienda para conocer la base imponible ante las dificultades que se presentan. Este procedimiento permite realizar la liquidación del tributo incluso en supuestos de fuerza mayor, cuando se da el debatido caso del artículo 64 d) del Reglamento de la Inspección de Tributos. Establecida la pertinencia de la aplicación de este régimen, la inspección concretará la base imponible a través de las presunciones contenidas en la propia Ley General Tributaria.

4. A efectos de nuestro análisis parece pertinente diferenciar, por un lado las causas que determinan la posible aplicación de este régimen de estimación indirecta, por otro, el sistema en que el mismo consiste a la hora de determinar la base imponible.

Respecto a las causas a las que nuestra legislación vincula la posible aplicación de este régimen, y si se hace excepción del ya mencionado artículo 64 d) del Reglamento de Inspección de Tributos («que por causa de fuerza mayor se haya producido la desaparición de los libros y registros contables o de los justificantes de las obligaciones contables»), todas ellas presuponen actuaciones del deudor tributario, que de ser probadas ante el juez penal podrían llegar a constituir una base para poder apreciar la realización del tipo del injusto del artículo 349. No se olvide que este precepto sanciona al que «defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local eludiendo el pago de tributos». Es decir, para que el comportamiento del deudor tributario sea penalmente relevante debe quedar incluido dentro del verbo «defraudar». Este concepto lleva implícito una actuación engañosa por parte del sujeto, que debe ser determinante del perjuicio a Hacienda. Por tanto, tiene que plantearse no sólo el incumplimiento de la obligación tributaria, sino que ésta justamente se ha llevado a cabo a través de un procedimiento de ocultación, de engañosa puesta en escena, que posibilita la elusión del tributo.

Los casos previstos en el mencionado artículo 64 pueden servir de base para sobre ellos llegar a dar por probada la presencia de un comportamiento defraudatorio. Recuérdese que éstos son:

a) que el sujeto pasivo o retenedor no haya presentado sus declaraciones (10), o que las presentadas no permitan a la administración la estimación directa u objetiva de las bases o rendimientos;

objetivo). Véase al respecto JESCHECK, «Lehrbuch des Strafrechts», A.T., 4.^a ed., Berlín, 1988, p. 500 y ss.

(10) Se ha discutido intensamente sobre la posibilidad de apreciar el delito fiscal cuando el engaño se produce por omisión (omisión de la declaración tributaria). A esta pregunta ha respondido afirmativamente el Tribunal Supremo (s. 2-3-1988) con un argumento que puede desatar más polémicas que la cuestión originalmente planteada: no presentar la liquidación sería un acto concluyente equivalente a afirmar que no se tiene nada que declarar. Justificar el castigo en base a esta presunción puede

- b) que el sujeto pasivo o retenedor ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, o
- c) que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables.

Una cuestión distinta es que de *lege ferenda* la opción más correcta, tal como aparecía en el contenido del proyecto del que se derivó la reforma del Código de 1985, sea justamente el vincular de forma directa la intervención del Derecho penal a la prueba de alguno de estos comportamientos.

Pero aquí cabe preguntarse cuáles son las implicaciones penales de la determinación de la base imponible a través de la estimación indirecta y el consiguiente establecimiento sobre ella del montante de la deuda tributaria.

Como se apuntaba más arriba la cantidad defraudada no constituye, desde una perspectiva dogmática, la materia de prohibición ya que ésta radica en el hecho de la defraudación. Sin embargo, dicha cantidad es condicionante de la intervención del Derecho penal, al marcar el límite cuantitativo entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

La Inspección de Tributos puede encontrarse, como veíamos, ante la presencia de una acción u omisión aparentemente constitutiva de delito fiscal. En ese supuesto debe remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal para que éste ponga en marcha, en su caso, la actuación de la Administración de Justicia. El problema concreto consiste en determinar si las presunciones en que se materializa la estimación indirecta pueden ser asumidas sin más por la Administración de Justicia y determinar, cuando el perjuicio sea superior a los 5 millones, la intervención del Derecho penal ajustando parte de la pena, la cuantía de la multa, a la cantidad concreta a la que asciende la cantidad defraudada.

Aunque el tema tenga muy importantes implicaciones procesales, parece pertinente efectuar algunas reflexiones desde una perspectiva estrictamente penal.

En *primer lugar*, no estamos aquí y más después de la reforma de 1985, ante una situación en que el Derecho penal actúe material y formalmente como mero derecho sancionador. El artículo 349 es la ley penal en blanco respecto a la relación tributaria y respecto a las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado. Pero el que sea ley penal en blanco lo único que indica es que parte de su contenido, el precepto, está fuera del Código penal, en el ordenamiento tributario, pero es el juez penal quien debe estimar probados los presupuestos fácticos que conllevan la aplicación de dicha normativa y quien debe, una vez probados los hechos, aplicar las normas.

En *segundo lugar*, las garantías constitucionales respecto a lo que debe ser probado y a la prueba en sí son distintas en relación con los diferentes elementos del delito. Así, por ejemplo, el principio de

lesión del bien jurídico afecta al tipo del injusto; y el de exclusión de responsabilidad objetiva al tipo subjetivo o a la culpabilidad, según la posición dogmática que se siga. Respecto a la presunción de inocencia, su ámbito será la prueba de aquellas características objetivas y subjetivas a las que se vincula el denominado tipo de autor. Es decir, en la concreta acción de defraudar y en la presencia de la lesión del bien jurídico. Respecto a todo ello debe concurrir en el juez el convencimiento que establece el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y al mismo puede llegar también a través de pruebas indiciarias con los requisitos que establece la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en particular en la sentencia de 1 de diciembre de 1988 que, por otra parte, es práctica habitual de la Sala 2.^a de nuestro Tribunal Supremo, sin que por ello se destruya la presunción de inocencia constitucionalmente consagrada (afecta por tanto, y en relación con el tema que nos ocupa, a los presupuestos del régimen de estimación indirecta más el plus que implique el defraudar).

En *tercer lugar*, la técnica de estimación indirecta de la base imponible aparece como una técnica a emplear, en este caso por el juez penal, una vez ha dado por probada la realización del tipo de injusto, y una vez que ha resuelto por tanto la presencia de la defraudación. Por otra parte, su empleo afecta al pronunciamiento del juez sobre la punibilidad. La autoría de la defraudación no depende de ella, al no referirse a un problema de tipo de injusto, con lo que las exigencias constitucionales de prueba respecto a la responsabilidad penal son necesariamente diferentes, ya que el significado político-criminal del elemento punibilidad también lo es. Aquí, frente al sentido garantista de los restantes elementos del delito es prioritario el principio de utilidad para restringir el empleo del recurso al Derecho penal.

Por lo tanto, desde la perspectiva de considerar la cantidad como un componente de la punibilidad, no hay ningún obstáculo para que el juez penal acuda a la vía de la estimación indirecta para la determinación de la base imponible, cuando no pueda hacerlo de otra forma y como paso previo y necesario para la determinación de la cuantía defraudada.

atentar contra un derecho penal garantista. La posibilidad de castigar al que omite totalmente su declaración tributaria se basa en la peculiar situación en que se encuentra dicho sujeto respecto a la Hacienda Pública. El es garante del bien jurídico tutelado desde el mismo momento en que se produce el hecho imponible. La ausencia de declaración al vencimiento del plazo legalmente previsto se convierte en un medio idóneo para inducir a error a la Administración y, en consecuencia, para apreciar este «engaño». Sería preferible, sin duda, de una futura reforma legislativa introdujera expresamente el tipo de sanción de estos comportamientos omisivos. Cfr. al respecto FERRÉ OLIVÉ., «La omisión de declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal?» en *Poder Judicial*, núm. 10, p. 137 y ss. BAJO FERNÁNDEZ, «La omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública» en *Infracciones Tributarias, Centro de Estudios Judiciales*, Madrid, 1989, p. 167 y ss. Véase también la Memoria del Fiscal del Estado, Madrid, 1990, p. 372 y ss.

En cuarto lugar y pese a lo dicho, no puede desconocerse que es posición mayoritaria en la jurisprudencia la inclusión del perjuicio superior a los 5 millones de pesetas como integrante del tipo penal (11). Entendemos que los defensores de este planteamiento, con independencia de que no suscribamos su posición, deberían probar, con las garantías ya apuntadas respecto al tipo del injusto, que el sujeto realizó acciones y omisiones que supusieron una lesión por una cantidad superior a los 5 millones de pesetas. Es decir, desde el punto de vista penal, la prueba de la lesión y el conocimiento del sujeto sobre el montante de lo defraudado (cuya prueba exige el tipo del injusto) consiste sólo en que supere el referido límite cuantitativo, no en que pueda llegar a concretar la cantidad y el conocimiento del sujeto sobre el alcance de la misma. Con lo que desaparecen las objeciones de emplear en el tipo del injusto, sobre el que subyace el principio político-criminal de garantía, una técnica que responde a exigencias de utilidad y no esencialmente garantistas. El juez puede, a través de esta técnica y de los restantes medios probatorios que estime convenientes llegar al convencimiento de la presencia y superación de esa cantidad y aplicar por tanto el artículo 349 del Código penal ajustando la pena de multa, eso sí, a la cantidad de 5 millones.

5. Todo lo expuesto en sí mismo no es sino una exteriorización más de los problemas que genera el empleo de una técnica inadecuada por parte del legislador penal: la de los delitos contra la propiedad para proteger un bien jurídico de carácter macrosocial como es la Hacienda Pública.

(11) También así lo entiende un importante sector doctrinal. Véase al respecto CORDOBA RODA, «Principio constitucional de presunción de inocencia y Ordenamiento Sancionador Tributario-Administrativo y Penal» en XVIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Barcelona, 1989, p. 29 y MARTÍNEZ PÉREZ, «El delito de defraudación tributaria», en Comentarios a la Legislación Penal, dirig. por M. COBO, T. VII, Madrid, p. 267 y nota 110.