

El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación

Sumario: 1. *Introducción.* 2. *Cuestiones relacionadas con la prueba en los delitos contra la Hacienda Pública.* 3. *La cuestión de los incrementos de patrimonio no justificados.* 4. *El delito fiscal y la estimación indirecta.* 5. *Las relaciones entre procedimiento tributario y proceso penal. Sobre la decisión de la Administración respecto del ejercicio de la acción penal.* 6. *La cuestión de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificación de la normativa tributaria.*

1. INTRODUCCION

Hace ya más de veinte años que el delito fiscal existe en nuestro Código Penal, en el que, como es bien sabido, fue introducido en el año 1977, como uno de los principales contenidos de la primera de las leyes aprobada por las Cortes Constituyentes. Desde entonces la regulación original ha sido objeto de dos reformas legislativas, en 1985 y 1995 (dos y cuarto, podríamos decir, si tenemos en cuenta la adaptación de la reforma de 1995 al Código Penal del mismo año). En el curso de este amplio período se ha ido decantando un cierto cuerpo de doctrina, en la literatura especializada y en los Tribunales, en torno a las principales cuestiones que ha ido planteando la aplicación del delito fiscal o, por decirlo de manera más precisa, de los delitos contra la Hacienda Pública y de manera singular el de defraudación tributaria tipificado en el artículo 305 del Código Penal. La doctrina de que hablamos se ha ocupado fundamentalmente de los aspectos materiales o sustantivos que suscita la definición del tipo: la cuestión de la comisión por omisión, la de la consideración del tipo como especial o «de propia mano», las relativas a la consideración de error, a la calificación del umbral de punibilidad, a la aplicación de la excusa absolutoria por pago espontáneo, etc.

En torno a estos temas sustantivos existe, como decimos, doctrina copiosa, tanto de tributaristas como de cultivadores del Derecho penal, así como pronunciamientos jurisprudenciales, en diversas instancias; de manera que, aunque no todas las cuestiones puedan considerarse cerradas, sí que cabe afirmar la existencia de un cierto consenso o doctrina dominante en torno a la mayoría de ellas. No sucede lo mismo, en cambio, en otro ámbito, como es el de los problemas de naturaleza procesal o procedimental. En este ámbito podemos identificar una serie de cuestiones que se suscitan en la práctica diaria y que, sin embargo, han merecido escasa atención por parte de la doctrina, como sucede, por ejemplo, con los diver-

los problemas relativos a la posición de los órganos de la Administración tributaria en el proceso penal. O bien algún otro, como el de los incrementos no justificados de patrimonio, en que sí que ha existido una intensa controversia doctrinal, pero en el que ésta se encuentra lejos de poder ser considerada como cerrada. Este mismo tema merece, en todo caso, una especial consideración en los momentos actuales en razón de los cambios introducidos en la regulación de esta figura en la nueva Ley del IRPF.

Existe, por último, una cuestión que podríamos considerar a medio camino entre el ámbito procesal y el de Derecho sustantivo que merece una especial consideración: nos referimos al tema de la aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria. Cuestión importante, poco estudiada y de especial actualidad en estos momentos de «rebajas» fiscales, que pueden tener reflejo también en el ámbito penal.

El propósito de las notas que siguen es el de abordar el examen de algunas de las cuestiones a que acabamos de hacer alusión.

2. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA PRUEBA EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Una de las primeras cuestiones con que se ha enfrentado la aplicación práctica de los delitos contra la Hacienda Pública es la relacionada con la prueba dentro del proceso penal de los hechos integrantes del tipo delictivo, que generalmente consisten en la violación o incumplimiento de deberes u obligaciones establecidos en la normativa de los diversos tributos. De manera más concreta queremos referirnos a las diferencias que se producen entre el modo de aplicación de las normas sobre la prueba de un mismo tipo de hechos según que esta prueba sea conducida en el marco del proceso penal o, por el contrario, en el marco del procedimiento administrativo de comprobación y liquidación.

Esta cuestión se presenta con perfiles muy definidos en el delito de defraudación tributaria, que, según se ha expuesto, es un delito de resultado, que exige para la perfección del tipo que se haya producido una evasión tributaria de cuantía superior a 15.000.000 de pesetas. Para apreciar si se ha producido el tipo será, pues, necesario, calcular el importe de la cuota (o de los otros conceptos mencionados en el art. 305) que correspondía ingresar y cuyo pago se ha eludido de manera fraudulenta. Naturalmente, el encargado de apreciar esta circunstancia será el Juez penal. Tanto en el sistema de prejudicialidad tributaria vigente entre 1977 y 1985, en el que el Juez recibía una cuota establecida en el procedimiento tributario, pero susceptible de revisión en vía penal, como en la actual regulación según la cual la Administración, en los casos de indicios de delito, debe abstenerse de proseguir las actuaciones y es el Juez de Instrucción (y luego en la vista oral el Juzgador correspondiente) quien deberá determinar la cuantía defraudada. Para ello deberá atenerse a las reglas sustantivas del ordenamiento tributario y, con arreglo a ellas, determinar si entre los hechos probados aparece precisamente la existencia de una deuda tributaria de determinada cuantía, cuya elusión integraría precisamente uno de los elementos del tipo.

Ahora bien, en el ordenamiento tributario, además de las reglas sustantivas, existe un conjunto de preceptos de carácter procedimental, especialmente en el ámbito de la prueba, que se encuentran dictados en muchos casos con la finalidad de facilitar la prueba a la Administración, en razón del interés público al servicio del cual la propia Administración actúa. Es evidente que estas reglas procedimentales de ninguna manera vinculan al Juez y en rigor, ni siquiera tendrán ocasión de ser aplicables en el proceso penal. Así, por ejemplo, acerca del valor probatorio de las actas de la Inspección, no solamente hay que recordar la doctrina del Tribunal Constitucional acerca del sentido en que debe ser interpretado el artículo 145.c) LGT, sino añadir que normalmente en el proceso penal no llegarán a lucir las actas en cuanto tales: el procedimiento de inspección se habrá interrumpido antes de llegar al levantamiento del acta y el elemento material que eventualmente podrá aparecer en el proceso penal no será el acta, sino un informe de la Inspección, sobre cuya consideración hablaremos más adelante.

Sobre todo esto existe acuerdo unánime, como no podía ser menos, en la doctrina, siempre que nos mantengamos en el terreno de la enunciación de principios generales. Pero a medida que vamos descendiendo hacia el campo de la aplicación concreta de estos principios nos vamos encontrando con zonas de sombra y con profundas discrepancias.

Dentro de estas zonas de sombra se encuentra la relativa a la relación entre el derecho a no autoincriminarse garantizado en el artículo 24 de la Constitución y la eventual utilización en el proceso penal de determinados elementos de prueba obtenidos en las actuaciones seguidas en el procedimiento de comprobación tributaria que normalmente habrá precedido al ejercicio de la acción penal. Nos referimos concretamente a los elementos constituidos por datos o informaciones facilitados por el propio sujeto pasivo u obligado tributario bajo la conminación de una sanción administrativa para el caso de que se rehusara a facilitar la información solicitada.

Como es bien sabido, la cuestión relativa a la compatibilidad entre los preceptos de la Ley General Tributaria que contemplan este tipo de sanciones y la garantía constitucional aludida fue abordada por el Tribunal Constitucional y resuelta en unos términos que, a juicio de un gran sector de la doctrina, fueron considerados insatisfactorios. Como se recordará, la STC 76/1990 zanjó la cuestión de la constitucionalidad del apartado correspondiente del artículo 83 de la Ley General Tributaria sobre la base de la consideración de que los datos exigidos al sujeto pasivo se aportaban en el marco de un procedimiento de comprobación o inspección y no de un procedimiento sancionador, «sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 CE».

La cuestión se ha reabierto en la doctrina a raíz de diversos pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la aplicación del artículo 6 del Convenio en el ámbito de los procedimientos tributarios y de manera singular en los de imposición de sanciones. Dentro de nuestro propio ordenamiento ha aparecido también como elemento a tener en cuenta el hecho de la expresa separación del procedimiento sancionador respecto del de comprobación, al configurarse en

la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes el procedimiento sancionador como un procedimiento autónomo.

El tema de que hablamos ha sido objeto de análisis riguroso por parte de la doctrina en nuestro propio país (pueden citarse diversos trabajos de PALAO TABOADA, FALCÓN Y TELLA, HERRERA MOLINA y finalmente un exhaustivo estudio, aún inédito, de AGUALLO AVILÉS). Las conclusiones a que está llegando esta doctrina es la de que los hechos que hayan sido fijados en el procedimiento de inspección a través de aportación de pruebas por el propio obligado tributario en los términos ya indicados no podrán ser tenidos en cuenta en el procedimiento que se abra para determinar la existencia de infracciones y el pronunciamiento de las correspondientes sanciones.

Por nuestra parte no nos resta más que expresar que compartimos el criterio doctrinal que acabamos de exponer. No vamos a detenernos en el análisis relativo a los procedimientos sancionadores en el ámbito administrativo. En este ámbito se abrió una puerta para aplicar este criterio a raíz del mandato legal de separar el procedimiento sancionador del seguido para la comprobación y liquidación de la deuda tributaria. Pero esta posibilidad no ha sido aprovechada por el RD de 11 de septiembre de 1998, en el que la separación de procedimientos de que estamos hablando se contempla de manera puramente mecánica.

En todo caso, por lo que se refiere al ámbito de las infracciones criminales propiamente dichas, la conclusión es clara: si los razonamientos antes expuestos son válidos en el ámbito de las sanciones administrativas, en el campo del proceso penal los mismos se imponen sin la más ligera sombra de duda: ya en la fase de instrucción sumarial aparecerá entre los elementos de la acusación el informe de la inspección en el que se harán constar los resultados de las actuaciones seguidas para la comprobación de la situación tributaria del obligado tributario; pues bien, de los datos consignados en este informe (que, dicho sea de paso, debe merecer la consideración de un simple atestado y no la de prueba pericial) deberán ser eliminados o considerados como inexistentes los resultantes de la confesión o aportación de pruebas obtenidas en los términos antes indicados.

3. LA CUESTION DE LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADOS

Dentro aún de las cuestiones relacionadas con la prueba existe un problema de particular interés, tanto en el ámbito de las sanciones administrativas como en el ámbito penal propiamente dicho: nos referimos a la cuestión de los incrementos no justificados de patrimonio, institución que en nuestro ordenamiento se ha configurado en las diversas leyes del IRPF y del Impuesto de Sociedades como instrumento para facilitar la lucha contra la ocultación de rentas o activos.

La regulación de esta figura ha sufrido diversas modificaciones desde 1978. En el ámbito del IRPF cada una de las reformas, la de 1991 y la que acaba de entrar en vigor en 1 de enero de 1999, se ha preocupado de dar una «vuelta de tuerca» a este fundamental mecanismo de control, endureciendo las condiciones de su aplicación. En este mismo apartado abordaremos los problemas que, en relación con nuestro tema, plantea la regulación vigente. Sin embargo, puesto que la de 1991 seguirá siendo la de aplicación tanto en las controversias aún pendientes como en

las que se abran en los próximos años en relación a hechos acaecidos antes de 1999, entendemos que es interesante exponer los términos en los que se encuentra planteada la polémica doctrinal respecto de las consecuencias en el ámbito penal de la aplicación de dicha normativa.

El núcleo de la figura de que estamos hablando consiste en la atribución de la consideración de renta al valor de «los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo». El valor de estos bienes o derechos será considerado como renta del período en el que se descubran, a no ser que el sujeto aporte la prueba correspondiente al origen de estos incrementos que han venido a lucir en su patrimonio, en cuyo caso, preveía la Ley de 1991, se procedería a la regularización de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos imposables.

El sentido práctico de esta norma se aprecia de manera especial, según ya hemos advertido, como instrumento para combatir la llamada «economía sumergida» o «dinero negro». Ante comportamientos de ocultación al Fisco de los rendimientos (o de una parte de ellos) obtenidos en una determinada actividad, la Administración dispone de una «bala en la recámara» que podrá utilizar cuando finalmente las rentas no declaradas luzcan al exterior mediante adquisición de bienes o disposiciones patrimoniales que no se correspondan con el valor de las rentas o patrimonios declarados en los ejercicios precedentes.

La cuestión que se plantea es si es admisible considerar que la renta determinada en aplicación de este precepto de la LIRPF puede ser tomada en cuenta para fijar la existencia de la deuda tributaria defraudada a que se refiere el tipo penal de la defraudación tributaria.

La respuesta a esta cuestión depende de la calificación que se otorgue a la figura. Sobre esta cuestión de calificar la naturaleza jurídica de la figura de que hablamos existió inicialmente una posición no discutida: el criterio de la doctrina y de la Jurisprudencia, incluida la doctrina administrativa del TEAC era la de considerar que la Ley había venido simplemente a establecer una presunción legal *iuris tantum* cuyo presupuesto era el lucimiento de valores ocultados a la Administración y cuya consecuencia era la consideración de renta, y renta del período de descubrimiento o de lucimiento. Como toda presunción legal, su efecto era el de invertir la carga de la prueba en contra del sujeto pasivo.

Este, como decimos, era el criterio prácticamente indiscutido a la hora de aplicar este precepto (o los similares en leyes anteriores) en el ámbito estrictamente tributario, sin parar mientes en las consecuencias que podrían proyectarse en el ámbito penal y en el del derecho sancionador, en general.

El consenso se rompió a raíz de un célebre auto de un Juzgado de Madrid, el cual, extrayendo las conclusiones del planteamiento doctrinal que se acaba de resumir, concluyó que no había lugar a mantener la acusación por delito fiscal cuando la cuota presuntamente defraudada había sido establecida mediante esta técnica de presunción legal, incompatible con las exigencias de prueba propias del proceso penal, gobernadas por el principio constitucional de presunción de inocencia.

A raíz de este pronunciamiento, que puso en primer término las consecuencias jurídico-penales de la calificación de esta controvertida figura, la doctrina se

dividió en dos sectores. El sector mayoritario que continuaba entendiendo que nos encontramos ante una presunción legal, o ante dos presunciones (una primera sobre la consideración de renta y otra adicional sobre la atribución de esta renta al período en el que luce el activo oculto). La consecuencia lógica de este planteamiento era la ya expresada por el auto del Juzgado de Madrid a que antes se ha hecho alusión: dentro del proceso penal no cabe tomar en consideración las deudas tributarias cuya existencia haya sido establecida mediante el recurso a la presunción legal de incremento no justificado. Frente a este sector se colocó otro (MARÍN BARNUEVO-FABO/ZORNOZA PÉREZ, APARICIO PÉREZ) que afirmaba que la norma en cuestión no era encajable en el ámbito de la prueba, no incorporaba una presunción sobre la existencia de renta, sino que se trataba de una norma sustantiva, de definición de un elemento constitutivo de renta y que, como tal, era perfectamente asumible a la hora de fijar la renta y la cuota correspondiente a efectos penales. Este segundo planteamiento es el que ha prevalecido en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo diversos pronunciamientos de su Sala Tercera (de lo Contencioso-Administrativo), a efectos de sanciones administrativas.

La Sala Segunda (de lo Penal) del Tribunal Supremo se ha ocupado finalmente de la cuestión con ocasión de un importante recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, en que se alegaba, entre los motivos de casación la vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia, por haber sido determinada la cuota defraudada en base a la técnica presuntiva de los incrementos no justificados. El Supremo rechaza el motivo en los siguientes términos:

«Al respecto es necesario tener en cuenta que el artículo 20.13 LIRPF (se refiere a la Ley de 1878) establece sencillamente que existen incrementos patrimoniales no justificados cuando se dé una desproporción entre la adquisición de bienes cuyo precio no se corresponda con la renta y el patrimonio declarado, pero también cuando se compruebe la existencia de bienes patrimoniales excluidos de la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. En tales casos es indudable que no existe una presunción respecto de la suma calculada, sino una comprobación de la desproporción entre el valor del bien y la renta o patrimonio declarado o la ocultación de determinados bienes en la declaración del IEP. Esta comprobación, como es claro, resulta de una comparación entre el activo de un patrimonio y lo declarado o entre la capacidad de adquisición revelada por la declaración y el valor de la adquisición a título oneroso. Consecuentemente de allí no se deriva nada que pueda demostrar la falsa apreciación de la deuda fiscal del recurrente, al menos, mientras no se demuestre que la comparación entre lo declarado y los bienes poseídos es falsa o arbitraria. La utilización, por el contrario, del criterio establecido en el artículo 20.13 LIRPF en sí misma no invalida la prueba, dado que dicha disposición se apoya en una inducción que se ajusta plenamente a las exigencias de la prueba del proceso penal, toda vez que no contradice las reglas de la lógica, ni las máximas de la experiencia. Es claro que quien ha adquirido bienes que según las rentas y el patrimonio declarados no hubiera podido comprar, ha tenido alguna fuente de ingresos ocultos. Tampoco es atacable, por lo dicho, el procedimiento comparativo del artículo 20.13 LIRPF, porque, en verdad, no contiene una presunción que invierta la carga de la prueba o que excluya la prueba en contrario, como sostiene la Defensa. No obliga al acusado a probar lo contrario, sino que, como se vio, proporciona un criterio de valoración de la prueba compatible con las exigencias de la prueba del proceso penal».

Lo primero que llama la atención en el razonamiento del Tribunal Supremo es el hecho de que en él se rechaza la posición doctrinal mayoritaria, que considera que la norma en cuestión establece una presunción legal, pero, a diferencia de lo que habían hecho los pronunciamientos de la Sala Tercera, no se asume la posición del sector que hemos definido como minoritario: no se afirma que la norma que define los incrementos no justificados pertenece al ámbito de las normas materiales o de definición del concepto de renta. En lugar de ello, se ensaya una tercera vía: lo que viene a decir el Tribunal Supremo es que ciertamente la norma en cuestión pertenece al ámbito de la prueba, establece un «criterio de valoración de la prueba» que, añade el Supremo, es «compatible con las exigencias de la prueba del proceso penal».

Aunque sin advertir expresamente la coincidencia con este capital fallo del Supremo, en esta misma línea se han pronunciado dos autores, AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO, en una Comunicación presentada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas el pasado mes de octubre en Lisboa. Estos autores, buscando una tercera vía respecto de los planteamientos doctrinales precedentes, sostienen explícitamente el mismo criterio que se encuentra implícito en el modo de razonar de la sentencia de que hablamos. Según esta «tercera vía» el precepto que define (en la Ley de 1991) los incrementos no justificados no crea *ex novo* una nueva categoría de renta, pero tampoco establece una presunción legal: «Lo que hace el artículo 49 de la Ley del IRPF, dicen AGUALLO AVILÉS/GARCÍA BERRO, es enunciar una serie de circunstancias que acreditan por sí mismas la existencia de renta».

Pues bien, entrando ya en el análisis de esta «tercera vía», hay que decir que el primero y principal escollo en que tropieza este modo de razonar es el de que se trata de una argumentación que prueba demasiado. Pues, en efecto, si lo que hace el legislador en el controvertido precepto es sencillamente describir un hecho del que, en aplicación de las reglas de la lógica, cabe deducir la presencia de un incremento de patrimonio, inmediatamente surge la pregunta: ¿cuál es el sentido de que el legislador haya considerado necesario incluir dicha norma en la regulación del IRPF? Si «lo que hace el artículo 49 es enunciar una serie de circunstancias que acreditan por sí mismas la existencia de renta», parece claro que, incluso en ausencia de dicho precepto, la Administración tendría siempre a su alcance la posibilidad de probar esa serie de circunstancias y, según los criterios que AGUALLO AVILÉS/GARCÍA BERRO consideran aplicación de la sana lógica, dar por acreditada la existencia de renta.

En realidad, lo que vienen a decir estos autores, y de manera semejante, el Tribunal Supremo en la sentencia citada, es que las circunstancias que describe el artículo 49 de la LIRPF no son el presupuesto de una presunción legal, sino el de una simple presunción de hecho, es decir, la base para una prueba indiciaria. Ahora bien, aparte de que, como ya hemos dicho, esa consideración haría superfluo el precepto, pues la prueba mediante indicios está siempre a disposición de la Administración (y, en su caso, del Juzgador penal), sin necesidad de una especial habilitación mediante una previsión legal específica, lo que falla en ese razonamiento es la consistencia entre los indicios y las consecuencias que de estos indicios se pretende deducir. Estas consecuencias las establece directamente el precepto, pero no se corresponden por sí mismas con las reglas de la experiencia; no

se puede afirmar que en estos casos exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, entre el hecho demostrado y el que se pretende demostrar: en efecto, es cierto que, como afirma el Tribunal Supremo, es suficiente la aplicación de las reglas comunes de inducción lógica para concluir que en el caso de un sujeto, que ha declarado unas determinadas rentas y un determinado patrimonio y luego aparece como titular de unos activos o realizando unas disposiciones patrimoniales que no se corresponden con el nivel de renta y patrimonio declarados, nos encontramos sencillamente ante la prueba —al menos, ante serios indicios— de que dicho sujeto ha obtenido rentas que ha ocultado a la Administración. Pero, desde luego, con este solo dato, no estaremos en condiciones de afirmar cuál es la naturaleza de esas rentas (rendimiento o incremento de patrimonio), ni cuál es el período en el que dichas rentas se han generado. Y, de manera particular, las reglas de la lógica no nos conducirán a afirmar que la totalidad de las rentas afloradas han sido obtenidas precisamente en el período en que son descubiertas. Siguiendo los mismos criterios de inducción lógica, la conclusión en muchos casos será justamente la contraria: que los valores patrimoniales que ahora surgen al exterior han sido acumulados a lo largo de varios ejercicios, algunos de los cuales, o incluso todos ellos, pueden estar prescritos. Esta imputación o concentración de todo el valor «no justificado» en un solo período, cuya influencia en la apreciación del importe de la cuota defraudada *en un determinado período* es decisiva, se produce por ministerio de la ley en aplicación de lo que no cabe calificar de otra manera que como una presunción legal, inadmisibles en el proceso penal.

¿Quiere esto decir que no cabe apreciar la existencia del delito en los casos en que la cuota defraudada igual o superior a 15.000.000 ha sido determinada mediante la simple aplicación del precepto que define los incrementos no justificados? La respuesta es, a nuestro juicio, claramente afirmativa.

Otra cosa es que, a partir del hecho base que constituye el presupuesto de la presunción legal, se pueda establecer, *con elementos probatorios adicionales*, que pueden incluso, a su vez, ser de carácter indiciario, en qué período o períodos impositivos han sido generadas esas rentas que ahora lucen, cuál es la condición de tales rentas (rendimientos o incrementos de patrimonio) y, de acuerdo con ello, proceder a determinar la cuota o cuotas correspondientes a cada período y a concluir sobre esta base que se dan los requisitos de existencia de una o varias defraudaciones fiscales. Pero en este caso la determinación de la cuota defraudada no se habrá basado en la aplicación pura y simple de la regla sobre incrementos no justificados, sino, al contrario, desoyendo el mandato que dicha regla, en el campo estrictamente tributario, impone a la Administración.

En ausencia de dicho precepto, la Administración tributaria que se encontrara ante una situación como la descrita se hallaría ciertamente ante una importante «pista» para descubrir rentas o activos ocultos. Sobre esta base, tendría que proseguir la comprobación respecto del ejercicio en cuestión y de los ejercicios no prescritos usando para ello los diversos medios que el ordenamiento le concede: investigación de cuentas bancarias, declaraciones de terceros, examen de la contabilidad y, en el caso de que ésta fuera inutilizable, estimación de la renta mediante estimación indirecta, etc.

Pues bien, precisamente porque el legislador ha puesto a disposición de la Administración tributaria el «atajo» de los incrementos no justificados de patrimonio, dicha Administración puede, sin más averiguaciones, tratar el valor aflorado como incremento de patrimonio y, además, generado todo él en el período de afloración. Pero este instrumento, que el legislador tributario ha previsto para facilitar a la Administración tributaria el descubrimiento de la economía sumergida y que es perfectamente compatible con los principios del Derecho tributario y con la posición que en el procedimiento de comprobación tributaria tienen las partes, no puede, en cambio, ser utilizado en el proceso penal (ni, en rigor, en el procedimiento tributario sancionador). En el ejercicio del *ius puniendi*, para pasar por encima de la presunción de inocencia, la acusación deberá proceder sin utilizar este «atajo». Naturalmente la acusación y el juez podrán (deberán) tomar en consideración el hecho de la afloración de valores que no se justifican por las rentas y patrimonios previamente declarados, pero, insistimos, como un simple indicio (aunque de considerable importancia), que deberá ser completado con material probatorio adicional, pruebas documentales, testificales o incluso nuevos elementos de tipo indiciario (como sería el cálculo de las rentas de los diversos ejercicios mediante los procedimientos o técnicas de la estimación indirecta). Será necesario, en suma, establecer, mediante la actividad probatoria adecuada, la «verdad material» presupuesto de la condena penal. «Verdad material» que, con bastante probabilidad, en la mayoría de los casos será no coincidente con la «verdad formal» a la que se llegaría mediante el recurso a la presunción legal. Lo cual, a su vez, plantea la cuestión de si es posible tomar unos hechos como probados a efectos del fallo sobre la existencia o no del delito de defraudación y, al propio tiempo, considerar como relevantes, a efectos de la liquidación tributaria, otros hechos diversos. Trataremos sobre esta cuestión en otro apartado.

Hasta aquí hemos venido razonando sobre la base de la configuración de los incrementos no justificados en la regulación anterior a la nueva Ley del IRPF. Esta, como ya advertimos antes, da una nueva «vuelta de tuerca» a la figura, endureciendo los términos de su aplicación. El precepto que se ocupa de las ganancias patrimoniales no justificadas es el artículo 37 (el último del capítulo dedicado a los incrementos de patrimonio, al igual que sucedía en la anterior regulación), cuyo texto es el siguiente:

Artículo 37. Ganancias patrimoniales no justificadas. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas 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 en cualquier declaración por este Impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o el registro en los libros o registros oficiales, de deudas inexistentes. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período 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 período de prescripción.

Las diferencias que muestra esta redacción respecto de la precedente son dos: una primera consiste en la inclusión entre los supuestos que dan lugar a la apreciación de incrementos no justificados la declaración de deudas inexistentes; la segunda consiste en la supresión de la referencia a la posibilidad de probar que los ele-

mentos patrimoniales aflorados proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos.

¿Cuál es el alcance que debe atribuirse a estas modificaciones, en relación con la cuestión que nos ocupa? En cuanto a la primera de las modificaciones, la relativa a la inclusión de deudas inexistentes, hay que advertir que la modificación no tiene demasiado sentido. A este respecto, hay que distinguir según que la anotación de la deuda ficticia se efectúe en contabilidad o registros o simplemente en la declaración de renta o patrimonio. En el primer caso, la lógica de la contabilidad por partida doble implica que la inclusión de una deuda ficticia ocultará valores del activo por el mismo importe. Pero en ese caso, el de los sujetos obligados a la llevanza de libros o registros oficiales (los empresarios y profesionales), ya les era aplicable este mismo criterio sobre la base del artículo 140 de la Ley del Impuesto de Sociedades: recordemos que los rendimientos netos de este tipo de sujetos se determinan mediante la aplicación de las reglas del Impuesto de Sociedades, entre las cuales se encuentra el artículo 140, relativo a la «presunción de obtención de rentas». En cambio, por lo que hace a los restantes sujetos, la inclusión de deudas ficticias en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o en la del IRPF, darán lugar a una minoración indebida de la cuota, serán actos constitutivos de infracción tributaria o, si la cuantía de la cuota evadida supera el límite de 15.000.000 de pesetas y se dan los restantes requisitos del artículo 305 CP, de delito de defraudación tributaria, pero sin que de ese hecho quepa deducir la existencia de un incremento de patrimonio.

Con todo, el auténtico problema se plantea en relación con la supresión de la referencia a la posibilidad de prueba en contrario, aparte de la relativa a la titularidad de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del período de prescripción. ¿Quiere esto decir que el legislador ha configurado los incrementos no justificados como una presunción absoluta, sin posibilidad de prueba en contrario, o, lo que vendría a ser prácticamente lo mismo, como una especie de ficción, que haría salir a esta figura del ámbito de la prueba para pasar a integrarse entre las normas materiales o de delimitación del concepto de renta gravada?

Desde luego, existe la tentación de pensar que ésa ha sido precisamente la intención de los autores del proyecto (asumida por el legislador). Se estaría, de esta manera, amoldando la regulación a los postulados de la que antes hemos llamado tesis minoritaria en la doctrina, asumida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

No pensamos, sin embargo, que la cuestión pueda darse por cerrada en estos términos. El primer párrafo del precepto, coincidente con el del anterior artículo 49, establecería, al igual que éste, una presunción, que, en ausencia de mención *expresa* en contrario, como requiere el artículo 118.1 LGT, habría que entender como *iuris tantum* o meramente relativa. En cuanto al segundo párrafo, el relativo a la integración en la base liquidable del período respecto del que se descubran los activos o elementos ocultos, sí que debe ser considerado como una presunción absoluta, pues en dicho párrafo sí se excluye toda posibilidad de prueba en contra que no sea la de la titularidad de los elementos patrimoniales en períodos ya prescritos, la cual, en rigor, tendría el alcance, no ya de destruir la presunción de imputación al período, sino la concerniente a la propia existencia de incremento no justificado.

La cuestión, pues, va a seguir abierta. Y con relación a ella, debemos reafirmarnos en las consideraciones que hemos expuesto con respecto a la regulación de 1991.

4. EL DELITO FISCAL Y LA ESTIMACION INDIRECTA

Una cuestión que guarda un cierto parentesco con la que hemos abordado en el apartado precedente es la relativa a la posibilidad de determinar la cuota tributaria a efectos del delito fiscal mediante el método de estimación indirecta.

En rigor, hay que advertir que el método de estimación indirecta, *en cuanto régimen de determinación de bases*, no tiene cabida en el proceso penal, en el que será el órgano juzgador el encargado de fijar, entre los hechos que sustenten el fallo, la cuantía de la deuda tributaria. Pero lo que es necesario dilucidar, además, es si, con independencia de los aspectos procedimentales, las normas sustantivas sobre el método de estimación indirecta son aplicables en el proceso penal.

Esta cuestión se conecta evidentemente con la relativa a la prueba indiciaria en el proceso penal. Como es sabido, tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional han establecido que la prueba circunstancial o indiciaria es perfectamente admisible para destruir la presunción de inocencia y, sobre esa base, formular un fallo condenatorio. Sobre esta base se concluye, con mayor frecuencia de la que sería deseable, que no existe ningún obstáculo para que el Juez penal, tanto en la fase sumarial como en la de juicio oral, acepte como material probatorio los mismos elementos o circunstancias con los que la Administración desarrolla la estimación indirecta.

No estamos de acuerdo con este planteamiento. Tanto por razones formales como por motivos sustanciales. Por supuesto, los imperativos formales propios del proceso penal imponen un rigor que no queda satisfecho simplemente con la presentación como prueba del informe de la Inspección en el que se detallan las circunstancias que han conducido a la estimación o cálculo de la cuota. Así lo han señalado diversas sentencias de Juzgados o Audiencias Provinciales, como la de Barcelona de fecha 28 de febrero de 1991, en la que se afirma: «es necesario que en el ámbito del proceso penal y más cuando pretenda fundarse un pronunciamiento condenatorio, que la prueba se practique en el acto del juicio oral con arreglo a los principios de inmediación, contradicción y publicidad, lo que en el caso de autos hubiera exigido, a efectos de determinar la base imponible, aportar por las partes acusadoras, en aquel momento procesal, toda aquella documentación que hubiera servido para fundamentar el total de lo que se supone facturado por la Empresa. La ausencia de tal documentación simplemente alegada por el Inspector, que, no se olvide, declaró como testigo y no como perito, impidió a la acusada examinar, preguntar o repreguntar al mismo sobre las facturas o incluso cuestionar su propia existencia, por lo que es evidente que, no constando en autos, no puede dársele ningún valor, lo que impide, consiguientemente, fijar cuál fue la base imponible».

Pero, además de estas elementales consideraciones de orden procesal, hay que poner de manifiesto que los criterios materiales de la estimación indirecta, tal como se encuentran formulados en la Ley General Tributaria y normas de desarrollo, no son compatibles con las exigencias del proceso penal. En el ámbito civil

o en el tributario (que en materia de prueba contiene una remisión genérica a las reglas del orden civil) el criterio básico para admitir la prueba indiciaria es que entre el hecho probado y aquel que se trate de deducir exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (véanse arts. 118 LGT y 1.251 CC). O, lo que es lo mismo, para establecer la verdad a efectos tributarios es suficiente desarrollar una argumentación fundada de probabilidad. En el ámbito penal, en cambio, no basta sencillamente este requisito de exclusión del arbitrio, sino que para destruir eficazmente la presunción de inocencia es necesario que la acusación proceda a la prueba de los hechos sobre los que se ha de sustentar el fallo condenatorio sin que quede espacio para cualquier duda razonable. Se trata de recordar, en definitiva, el adagio *in dubio pro reo*, que constituye la regla de oro para la apreciación de la prueba en el proceso penal.

Precisando más la argumentación que acabamos de enunciar, hay que concluir que es difícil entender que es compatible con el mencionado principio *in dubio pro reo* el recurso a criterios de estimación mencionados en el artículo 50 LGT, como el de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean *normales* en el respectivo sector, o a la consideración de supuestos *similares* [art. 50.b)].

En definitiva, la afirmación de que en el proceso penal son válidos los elementos de prueba circunstanciales o indiciarios no puede, de ninguna manera, llevar a la conclusión de que el Juez puede proceder al cálculo de la deuda tributaria cuya elusión integra el presupuesto del delito con los mismos materiales que emplea la Administración al proceder a la estimación indirecta. Tanto la *calidad* de los indicios como el criterio de *valoración* son diferentes en uno y otro orden de actuaciones, porque distintos son los intereses en juego y distintos también los valores cuya protección se impone de manera preferente en cada uno de ellos.

5. LAS RELACIONES ENTRE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y PROCESO PENAL. SOBRE LA DECISION DE LA ADMINISTRACION RESPECTO DEL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL

En los apartados anteriores hemos tratado sobre las relaciones entre el procedimiento de comprobación o de liquidación en el ámbito tributario y el proceso penal, deteniéndonos especialmente en las cuestiones relativas a la prueba en uno y otro ámbito. En el presente nos proponemos analizar las vías de comunicación entre uno y otro ámbito, con especial atención a las condiciones en que la Administración actúa para poner en marcha el ejercicio de la acción penal y a las consecuencias de su decisión a este respecto.

Como es sabido, la reforma de 1985 (doble y prácticamente simultánea reforma, en el campo de los ilícitos penales y en el de las infracciones administrativas) suprimió las dos condiciones de procedibilidad que había establecido con relación al delito fiscal la regulación de 1977: la prejudicialidad tributaria y la reserva a la Administración de la iniciativa para el ejercicio de la acción penal. El precepto básico es el apartado 6 del artículo 77 de la LGT, en el que, en primer lugar, se ordena la suspensión del procedimiento administrativo en los casos en que la Administración, al estimar la existencia de posible delito, acuerde pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente; en segundo lugar, se recoge de manera expre-

sa el principio de *ne bis in idem* y, por último, se precisan los efectos de cosa juzgada en los casos de fallo absolutorio: se proseguirá el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Esta regulación ha sido desarrollada por el Reglamento General de Inspección (véase art. 66). Existen también una serie de normas de carácter interno que contemplan los trámites que deben respetar los órganos de la Inspección para hacer llegar el expediente al Ministerio Fiscal. Asimismo se establecen en estas normas de carácter interno los criterios que deben ser manejados por la Administración a la hora de decidir si se remite o no el expediente al Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal.

En relación con esta regulación, nos interesa destacar algunos problemas o cuestiones que se suelen presentar en la práctica y que tienen también una considerable importancia desde el punto de vista de la teoría de las relaciones entre el proceso penal y el procedimiento administrativo.

En primer lugar, está la cuestión de los criterios con que debe actuar la Administración a la hora de decidir sobre la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Esta decisión reviste una indudable importancia, desde el punto de vista del sujeto pasivo, pero también desde el de la Administración, puesto que, en el caso de que se abran actuaciones judiciales, el procedimiento administrativo continuará interrumpido, a expensas de la decisión que finalmente se produzca en la vía penal. De manera que la pretensión fundamental sobre el cobro de la cantidad adeudada se verá satisfecha, en su caso, con un considerable retraso y, además, la Administración habrá quedado despojada de las facultades y prerrogativas de que goza en el normal procedimiento administrativo.

Es evidente que la Administración no se halla investida en estos casos de potestades discrecionales, ni está facultada para decidir sobre la base de criterios de oportunidad. La Administración, en los casos en que aprecie la posible comisión de un delito, está obligada a poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, el cual, a su vez, valorará si existen indicios suficientes para sustentar el ejercicio de la acción penal.

Con todo, hay que reconocer que existe un margen de apreciación por parte de la Administración en cuanto a la fundamentación de su juicio sobre la presencia de indicios de la comisión del delito. En las normas o instrucciones de carácter interno que hemos mencionado anteriormente se especifican una serie de criterios con los que debe operar la Administración para tomar la decisión sobre la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. No es éste el lugar apropiado para detenernos en el examen de estos criterios, que, por otra parte, se encuentran recogidos en instrucciones internas (para un análisis de los mismos, véase COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia, 1996). Lo que, en cambio, debemos subrayar es la vinculación que, en el caso de decisión negativa, se deriva para la Administración en lo concerniente al ejercicio de sus facultades sancionadoras.

En los casos en que en el curso de la actividad de comprobación se descubra la existencia de deudas que superen el límite de los 15.000.000 y, sin embargo, no se considere necesario pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, la Administración debería actuar en consecuencia con esta decisión a la hora de decidir sobre la exis-

tencia de una infracción tributaria sancionable en vía administrativa. Cabe ciertamente, en teoría, que la apreciación de que no existen indicios de delito se fundamente en la ausencia de dolo pero sí del elemento de la «simple negligencia», suficiente para la comisión de infracción. Pero, hablando de cantidades superiores a 15.000.000, los casos de «simple negligencia» serán marginales. En los casos en que, por el contrario, aparezca que el sujeto tiene plena conciencia de su actuación, si la Administración excluye la vía penal, por entender que no se dan los elementos propios de una conducta defraudadora, esa misma Administración debería, actuando de manera congruente, calificar el expediente como de rectificación, sin aplicación de sanción tampoco en vía administrativa. Así entendemos que lo impone la regla de coherencia con los propios actos y el principio de buena fe en las relaciones entre Administración y administrados. Hacemos esta observación porque la práctica diaria muestra numerosos ejemplos de actuaciones de la Administración en el sentido indicado. Así ha sucedido, por ejemplo, en diversas ocasiones (no en todas) en que la Administración, ante determinados supuestos de «ingeniería financiera» (seguros de prima única, *lease back*, etc.) ha recurrido a la calificación como negocio indirecto, eludiendo la aplicación del expediente de fraude de ley. La no aplicación de la cláusula del artículo 24 LGT en estos casos ha tenido como consecuencia, no solamente la disminución de las garantías procedimentales de los sujetos, sino también la aplicación de sanciones que hubieran quedado excluidas en el caso de haberse seguido la vía correcta para recalificar las operaciones y que, en todo caso, han de considerarse claramente improcedentes. (En relación con este tema de la «huida» de la Administración del expediente de fraude de ley, véase la penetrante crítica que respecto del proceder del TEAC y de su convalidación por diversas sentencias de la Audiencia Nacional hace C. PALAO, ¿Existe el fraude a la ley tributaria?, «Estudios Financieros», núm. 23, 1998, pág. 182).

La segunda de las cuestiones que debemos abordar en este apartado es la relativa a la relación entre la resolución del proceso penal y la posterior actuación de la Administración. Diversos problemas se plantean en este ámbito. En el caso de que la sentencia sea condenatoria la cuestión de mayor relevancia que se han planteado la doctrina y los Tribunales es la concerniente al modo de exigir la deuda tributaria que ha sido determinada por el Juez penal como presupuesto para la apreciación de la existencia de delito y señalamiento de la correspondiente pena. Se trata de la cuestión sobre la determinación de la responsabilidad civil. La doctrina (singularmente la de los tributaristas, porque entre los penalistas la opinión no es la misma) ha entendido que en estos casos debería ser la Administración la que, sobre la base de los hechos declarados probados, procediera a practicar la correspondiente liquidación y a exigir su importe en el correspondiente procedimiento administrativo. Sin embargo, la jurisprudencia constante de los Tribunales entiende que la deuda eludida debe ser exigida a título de responsabilidad civil, que será pronunciada en la propia sentencia condenatoria y que será exigida como ejecución de la sentencia.

En el caso de que el fallo sea absolutorio, dice el último párrafo del artículo 77.6 LGT que «la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados». Se trata de un criterio de estricta lógica, de aplicación de los efectos de cosa juzgada al ámbito del procedimiento sancionador. El problema se plantea, sin embargo, en rela-

ción con el procedimiento de liquidación, que fue suspendido al abrirse la vía penal y que, una vez sustanciada ésta con fallo absolutorio, deberá ser retomado por la Administración. La cuestión es la siguiente: ¿se encuentra la Administración, en este procedimiento de determinación de la deuda tributaria, igualmente vinculada por los hechos declarados probados en la sentencia penal o puede, por el contrario, tomar en consideración hechos que no han sido considerados como probados en el proceso penal? La cuestión se relaciona estrechamente con la que hemos examinado en el apartado anterior, acerca de los medios de prueba en el procedimiento tributario en relación con los admisibles en el proceso penal. El caso más destacado es el de las presunciones legales, las cuales son perfectamente aplicables en el procedimiento tributario y, en cambio, no tienen cabida en el proceso penal. De manera que la deuda tributaria fijada en el proceso penal puede no coincidir con la que determine la Administración en el procedimiento de liquidación.

6. LA CUESTION DE LA APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MAS FAVORABLE EN LOS CASOS DE MODIFICACION DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

La última de las cuestiones que nos proponemos abordar trata sobre un problema de indudable interés no sólo desde el punto de vista teórico, sino también desde el de la práctica. Se trata de la cuestión de cómo debe jugar el precepto del Código Penal relativo a la aplicación retroactiva de la ley más favorable en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, de manera singular en aquellos casos en los que, sin producirse modificación expresa del tipo penal correspondiente, sobreviene un cambio en la normativa tributaria sustantiva que reduce la carga tributaria o, en términos más generales, altera las condiciones de aplicación de los tributos en un sentido favorable al contribuyente.

La cuestión que nos planteamos es la siguiente: aparte del efecto en el ámbito propiamente tributario de estas modificaciones legales ¿cabe entender que las mismas pueden tener un efecto reflejo en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y en relación a situaciones producidas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa?

El problema de que estamos hablando se encuadra dentro de la cuestión relativa a la forma de aplicación del principio de retroactividad de la norma penal más favorable en los casos de tipos penales en blanco o que, en cualquier caso, incorporan elementos normativos para cuya definición es necesario acudir al complemento de normas extrapenales.

Esta cuestión de la aplicación retroactiva en el ámbito penal de las modificaciones favorables derivadas de la modificación de las leyes complementarias (*Ausfüllungsgesetze*) del tipo penal en blanco ha sido examinada fundamentalmente por la doctrina alemana, que es la que ha creado los conceptos de que estamos tratando y la terminología que los identifica; y también por la doctrina científica, singularmente la más reciente, y la jurisprudencia de nuestro país. En cuanto a la doctrina, podemos citar un trabajo del profesor J. M. SILVA SÁNCHEZ (*Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables en caso de las leyes*

penales en blanco, «Revista Jurídica de Cataluña», núm. 1, 1994, pág. 87 y sigs.), que ha adquirido la condición de obra de referencia sobre este tema en la literatura jurídico-penal, y de modo especial en la relativa a los llamados delitos económicos, en los que, como ya hemos dicho, esta cuestión alcanza un relieve especial (véase también C. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico. Parte General*, Valencia, 1988, pág. 120 y sigs.) En cuanto a la jurisprudencia, cabe referirse a diversas sentencias del Tribunal Supremo que han abordado directamente la cuestión.

En términos generales el estado de la misma en los momentos actuales puede resumirse en la afirmación de que la doctrina dominante, y asimismo la Jurisprudencia, dan una respuesta positiva al interrogante que planteábamos en el párrafo anterior. Citemos, en este sentido, la referencia que hace el profesor SILVA SÁNCHEZ en el trabajo antes mencionado, en el que, luego de referirse a la «tesis tradicional» de la doctrina y jurisprudencia alemana, contraria a la aplicación retroactiva de los mandatos o prohibiciones con eficacia penal derivados de normas extrapenales, afirma: «La tesis que, de modo contrario a lo establecido por el *Reichsgericht*, entiende que, en principio, las modificaciones favorables al reo experimentadas por las leyes penales en blanco a consecuencia de variaciones de las *Ausfüllungsgesetze* (normas extrapenales de complemento) deben tener una aplicación retroactiva, se ha ido consolidando en la posguerra como doctrina dominante. En este sentido, al menos, se ha venido pronunciando la doctrina de lengua alemana más característica así como, desde luego, cuantos autores se han manifestado sobre el tema —casi siempre sucintamente— en nuestro país. También una jurisprudencia constante, tanto alemana, como italiana y española» (véase *Legislación penal...*, pág. 95).

El fundamento en el que se ancla esta posición dominante es el de la consideración como leyes penales, a los efectos de su aplicación retroactiva limitada a la órbita penal, las leyes o elementos complementarios de los llamados tipos penales en blanco. De manera que la modificación de este tipo de normas, sin ser de aplicación retroactiva en su ámbito sustantivo o propio (el administrativo, tributario, etc.), si desarrollan eficacia retroactiva, en cuanto más favorables, en su papel o función de integración de un tipo penal. El profesor CÓRDOBA RODA lo expresa con claridad: «las leyes situadas fuera del orden penal, si bien en sí mismas, por no constituir leyes penales, no son retroactivas, son retroactivas en cuanto son parte integrante de la Ley penal» (véanse «Notas» a la traducción española del Tratado de MAURACH, I, pág. 14). Este mismo razonamiento formal se advierte en diversas sentencias del Tribunal Supremo (véanse, entre otras, las de 26 de febrero de 1983 y 13 de junio de 1990).

Este es, insistimos, el sentido de la doctrina dominante en nuestro país (así como en otros) y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Con su exposición podríamos concluir este punto. Nos parece, sin embargo, conveniente detenernos brevemente en el examen de las llamadas «tesis diferenciadoras», que en tiempos recientes se han ido abriendo un cierto camino en la doctrina, primero en la de lengua germánica y luego en nuestro país, en el cual la exposición más acabada se debe al ya citado profesor SILVA SÁNCHEZ.

Estas tesis diferenciadoras, sin negar el presupuesto fundamental del que parte la tesis dominante ya examinada, es decir, el carácter penal, a los efectos que nos ocu-

pan de las normas complementarias de los tipos penales («Ley penal, afirma SILVA, no es sólo el texto de un precepto contenido en una ley penal, sino también toda la normativa extrapenal que contribuye a dotar de un contenido prescriptivo específico al referido precepto», *op. cit.*, pág. 105); proponen matizar la conclusión en función de diversos criterios que conducen a una interpretación «teleológica», que restringe el alcance literal del precepto contenido en el artículo 2 del CP. El principal de estos criterios diferenciadores es el que distingue, en relación con las modificaciones en las normas complementarias extrapenales, entre cambios «fácticos», o de simple acomodación a las circunstancias, y cambios «axiológicos», que traducen una modificación en la valoración jurídica del comportamiento. El corolario de esta distinción sería el de restringir la aplicación retroactiva de la norma más favorable al segundo de los supuestos, en el de los cambios «axiológicos». En el caso de los cambios «fácticos», en cambio, «el mantenimiento de la irretroactividad sería, pese a todo, conforme con la prohibición de exceso y la proporcionalidad de la intervención penal».

No estamos conformes con esta aguda distinción entre cambios «fácticos» y cambios «axiológicos» y, sobre todo, entendemos que es peligrosa la conclusión que de ella se hace derivar. En primer lugar, habría que decir que llevando esta tesis hasta sus últimas consecuencias, la «restricción teleológica» del campo de aplicación del artículo 2 del CP alcanzaría, no solamente a los cambios registrados en las leyes complementarias de los tipos penales en blanco, sino también a modificaciones producidas directamente en el Código, que pudieran encajarse dentro de esos llamados cambios «fácticos». Pensemos, por no salir del ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, en las modificaciones relativas a la cuantía de los umbrales de punibilidad, que pueden ser vistas como meras adaptaciones a la evolución del nivel de precios. Pero es que, en segundo lugar, hay que tener en cuenta que la sutil distinción entre cambios meramente «fácticos» y cambios valorativos o «axiológicos», más allá de las simplificaciones propias de los ejemplos de manual, puede ser muy difícil de establecer en la realidad (como ilustra a la perfección precisamente uno de los ejemplos expuestos por SILVA, el de la abolición de los controles de cambio, que este autor considera un mero cambio «fáctico», como si nada menos que la liberalización del mercado de capitales estuviera ayuna de cualquier consideración valorativa sobre el papel del Estado en el funcionamiento de la economía y de los agentes sociales). La consecuencia final de este modo de proceder es la de sumir en la inseguridad la aplicación de este fundamental principio.

Retornando al ámbito específico de los delitos contra la Hacienda Pública, hay que decir que los problemas derivados de la sucesión de leyes se han planteado en numerosas ocasiones a raíz de las reformas producidas en su regulación, de manera que tanto el Tribunal Supremo como instancias inferiores se han enfrentado al problema de la aplicación retroactiva de la ley más favorable. Pero en todas estas ocasiones se ha tratado de problemas de sucesión de leyes penales en sentido estricto, es decir, de modificaciones del tipo penal y de las penalidades definidas en el propio Código. Singularmente se ha planteado la cuestión de la aplicación retroactiva de la ley más favorable en relación con la elevación del umbral de punibilidad de las defraudaciones tributarias, el cual fue fijado inicialmente (en 1977) en 2.000.000 de pesetas, para ser elevado a 5.000.000 en 1985 y a 15.000.000 en 1995. Subrayamos este dato porque, como ya hemos apuntado anteriormente, estas modificaciones responden claramente a un criterio de actualización o ade-

cuación del valor de la suma a la evolución del valor adquisitivo de la moneda. Es decir, se trata de modificaciones que entran de lleno dentro de la categoría de los cambios «fácticos», no valorativos. De acuerdo con las tesis restrictivas sobre el alcance del mandato del artículo 2 del Código, éste no sería de aplicación en estos supuestos. Sin embargo, ni la doctrina ni los Tribunales han dudado en ningún momento sobre la aplicación del mencionado precepto.

En las circunstancias actuales, luego de los cambios producidos en la regulación de la principal de nuestras figuras impositivas, la cuestión va a plantearse respecto del problema que hemos venido examinando en este apartado, es decir, el de la incidencia en la órbita penal de estas modificaciones y de manera singular si las mismas deben ser tenidas en cuenta para la aplicación retroactiva de la ley más favorable.

Pues bien, en relación con este problema, nuestro criterio es el que hemos expuesto anteriormente en términos generales, al tratar sobre la aplicación del artículo 2 del Código Penal en los casos de modificaciones de los tipos penales en blanco introducidas de manera refleja como consecuencia de alteraciones en la normativa extrapenal complementaria del tipo. De manera más concreta hay que señalar que en relación con los casos pendientes de juicio (o del total cumplimiento de la condena) por defraudación tributaria en el ámbito del IRPF, la normativa aplicable, a efectos de determinación de la deuda, deberá ser la nueva, siempre que de esta aplicación se derive un resultado más favorable para el acusado o para el acusado que se halle aún cumpliendo condena. Naturalmente, a la hora de comparar, a estos efectos, la nueva normativa con la anterior, una y otra deberán ser consideradas en su totalidad, no tomando elementos parciales de cada una de ellas, lo que equivaldría a la asunción de facultades normativas por parte del órgano judicial correspondiente.

Para finalizar estas Notas nos queda una última advertencia. En el título que hemos dado al artículo que ahora estamos concluyendo nos referimos a «cuestiones abiertas» en el campo de los delitos contra la Hacienda Pública. Pues bien, a la hora de cerrar estas cuestiones, hay que tener en cuenta que no vamos a contar con la doctrina de la casación, al haber sido nuevamente excluidos de este ámbito los delitos contra la Hacienda Pública en la reciente reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal introducida por la Ley 36/1998, de 10 de noviembre, que atribuye a los Jueces de lo Penal o, en su caso, al Juez Central de lo Penal, el conocimiento sobre las causas relativas a delitos con pena no superior a cinco años, entre los que se encuentran los contemplados en los artículos 305 y siguientes del Código.