

## Resumen

*Estimando el recurso de apelación interpuesto por los acusados, la Audiencia les absuelve del delito contra la Hacienda Pública por el que fueron condenados. Subraya el Tribunal que es extremadamente delicada la distinción entre variación de los elementos puramente fácticos de aquellos otros que contienen una modificación en la valoración jurídica de la conducta descrita por el tipo penal, lo que comporta la necesidad de hacer una interpretación de los tipos penales en blanco que restrinja las excepciones al principio general de retroactividad de la norma penal favorable a aquellos casos en los que la norma extrapenal de referencia pueda incardinarse plenamente en concepto de norma temporal, sin que dicha circunstancia concurra en el presente caso, por lo que debe apreciarse la retroactividad de la ley penal más favorable.*

## NORMATIVA ESTUDIADA

LO 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal

art.2.2 , art.24

CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

art.25

## ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	3
FALLO .....	6

## CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

CUESTIONES GENERALES

Conceptuación general

DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA

Elusión del pago de tributos

DOLO

LEY PENAL

INTERPRETACIÓN

LEY MÁS FAVORABLE

PRINCIPIOS PENALES

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

De las infracciones penales

RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD

APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE

Alcance

## FICHA TÉCNICA

Favorable a: Acusado; Desfavorable a: Abogado del Estado, Ministerio Fiscal

Procedimiento: Apelación, Procedimiento abreviado

### Legislación

Aplica art.2.2, art.24 de LO 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal

Aplica art.25 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita Ley 62/2003 de 30 diciembre 2003. Medidas fiscales, administrativas y del orden social

Cita dtr.2 de LO 15/2003 de 25 noviembre 2003. Modificación de LO 10/1995, de 23 noviembre, del Código Penal

Cita art.2, art.21.6, art.53, art.123, art.305 de LO 10/1995 de 23 noviembre 1995. Código Penal

Cita Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Cita Ley 38/1992 de 28 diciembre 1992. Impuestos Especiales

Cita art.1.1 de LO 7/1982 de 13 julio 1982. Modifica Legislación en Contrabando y regula Delitos e Infracciones Administrativas

Cita art.9.3 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita art.239, art.240.1 de RDLeg. de 14 septiembre 1882. Año 1882. Ley de Enjuiciamiento Criminal

## Jurisprudencia

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STS Sala 2ª de 17 septiembre 2008 (J2008/178476)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STSJ Galicia Sala de lo Social de 23 mayo 2008 (J2008/83860)

Cita en el mismo sentido sobre DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general, DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA - Elusión del pago de tributos, RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STS Sala 2ª de 21 abril 2006 (J2006/83860)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STC Sala 1ª de 27 marzo 2006 (J2006/42716)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE AAP Las Palmas de 28 septiembre 2005 (J2005/178476)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE ATC de 14 julio 2003 (J2003/241597)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general STS Sala 2ª de 28 noviembre 2003 (J2003/186744)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA - CUESTIONES GENERALES - Conceptuación general STS Sala 2ª de 30 abril 2003 (J2003/25275)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STC Sala 2ª de 10 febrero 2003 (J2003/2748)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STS Sala 2ª de 22 junio 2001 (J2001/11755)

Cita en el mismo sentido sobre LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STS Sala 2ª de 31 octubre 1997 (J1997/7337)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STS Sala 2ª de 17 julio 1995 (J1995/4070)

Cita en el mismo sentido STS Sala 2ª de 5 mayo 1995 (J1995/2268)

Cita en el mismo sentido sobre RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD - APLICACIÓN RETROACTIVA DE LEY MÁS FAVORABLE - Alcance, LEY PENAL - INTERPRETACIÓN, LEY PENAL - LEY MÁS FAVORABLE STS Sala 2ª de 4 junio 1994 (J1994/5121)

Cita en el mismo sentido STS Sala 2ª de 20 octubre 1992 (J1992/10251)

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte dispositiva de la sentencia apelada, a la que anteriormente se ha hecho mención, dice lo siguiente: "FALLO: Que DEBO CONDENAR Y CONDENO a Eduardo y a Sabina, concurriendo la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, análogica del artículo 21.6 del Código Penal EDL 1995/16398 , como autores criminalmente responsables de un delito contra la Hacienda Pública Española, previsto y penado en el artículo 305 del Código Penal EDL 1995/16398 , a la pena, a cada uno de ellos, de 1 año de prisión y multa de 300.506,05 euros, con la responsabilidad personal subsidiaria, en caso de impago, del artículo 53 del Código Penal EDL 1995/16398 , inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 3 años, debiendo indemnizar, conjunta y solidariamente, a la Hacienda Pública en la cantidad de 189.100,05 euros, con sus correspondientes intereses legales, siendo responsable civil subsidiaria "RECORDMETAL, S.L." y las costas causadas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 123 del Código Penal EDL 1995/16398 .".

La sentencia impugnada contiene el siguiente relato de hechos probados: Primero.- Se considera probado y así se declara que los acusados, Eduardo y Sabina, cuyas demás circunstancias ya constan, el día 31 de octubre de 1995, ante el Notario de Terrasa D. Joaquín Segú Vilahur, constituyeron la sociedad limitada denominada "RECORMETAL, SOCIEDAD LIMITADA", con una capital de 500.000 pesetas, suscribiendo el primero de ellos 450 participaciones y 50 participaciones la segunda. La entidad tiene como objeto social el comercio al por mayor de chatarra y metales de desecho, férreos y no férreos. El acusado Eduardo fue nombrado Administrador único, por tiempo indefinido, desde la misma constitución, otorgando los más amplios poderes a la acusada Sabina.

Segundo.- En los ejercicios 1996 y 1997, la empresa "RECORMETAL, S.L." no presentó libros de contabilidad ni libros registros de facturas emitidas ni recibidas, ni declaración anual de operaciones con terceros.

Tercero.- De la comprobación de las declaraciones de IVA de dichos ejercicios, presentadas por "RECORMETAL, S.L." se ha acreditado que las mismas presentaban unas cuantías de compras y de IVA deducible muy superiores a las que han podido comprobarse por la Inspección, existiendo una serie de operaciones que han de considerarse como ficticiamente contabilizadas y declaradas, resultando una cuota no ingresada dolosamente por los acusados de 18.950.518 pesetas en 1996 y de 31.463.600 pesetas en 1997.

Cuarto.- Los acusados, como socios y máximos responsables de la referida entidad, decidieron, de mutuo acuerdo, enriquecerse a costa del Erario Público y, para ello, en las declaraciones tributarias del IVA, correspondientes a los ejercicios de 1996 y 1997, procedieron a incluir un IVA soportado imaginario, que no habían satisfecho en realidad. Fácilmente se comprende que de este modo, los acusados, que se mueven en un sector comercial dónde los márgenes de beneficio son muy ajustados, conseguían no sólo el beneficio adicional derivado de ingresar una menor cuota en la Hacienda Pública al poder compensar el IVA repercutido a sus clientes con el IVA ficticiamente soportado, sino que, además, ese beneficio adicional les permitía un mayor margen de maniobra en el mercado, en perjuicio de sus competidores.

Quinto.- La Administración Tributaria, que inició acciones inspectoras de "RECORMETAL, S.L.", descubrió que si bien las ventas declaradas por dicha entidad, en cada uno de los ejercicios económicos antes mencionados, y las sumas de IVA repercutido en las mismas coincidían sustancialmente con la realidad, con pequeñas diferencias, no sucedía lo mismo con las compras efectuadas por la entidad inspeccionada y los importes de IVA soportado en las mismas. Es así que, tras contrastar la información proveniente de los proveedores de "RECORMETAL, S.L.", a través de las declaraciones anuales de operaciones con terceros, la AEAT descubrió que existían ciertas compras con factura e IVA repercutido, por un total de 2.021.605 pesetas en 1996 y 925.256 pesetas en 1997, que si bien eran reales y existentes, no habían sido contabilizadas, lo cual impedía considerarlas fiscalmente deducibles, conforme a la normativa propia del impuesto. No obstante este hecho, tratándose de una cuestión puramente formal, relativa a operaciones verdaderas, no se tienen en cuenta dichas cantidades a la hora de cuantificar el fraude penal. Lo mismo sucedía con las adquisiciones intracomunitarias en esos ejercicios. Tratándose, igualmente, de operaciones reales, aunque no deducibles por falta de contabilización. Tampoco se contemplan a la hora de cuantificar el fraude penal.

Sexto.- Además de lo anterior, existían importes totalmente ficticios, que fueron, no obstante, declarados y objeto de deducción. En tales casos, ni se ha podido identificar proveedor alguno, ni existe factura alguna, ni constancia documental o contable, que permita afirmar que su importe fue satisfecho y el IVA soportado efectivamente.

Séptimo.-"RECORMETAL, S.L." no presentó declaración anual de operaciones con terceros, donde, teóricamente, hubieran podido identificarse proveedores, ni presentó contabilidad alguna a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuando fue requerida para ello. Además, los medios de pago identificados en las cuentas bancarias de la entidad, en las cuales, los acusados, tenían firma mancomunada, no han permitido determinar su destinatario, puesto que se trataba bien de efectivo, bien de talones, respecto de los cuales no se ha podido identificar al cobrador.

Octavo.- A la vista de la documentación obrante en autos, las cantidades que constituyen cuota defraudada penalmente son 18.950.518 pesetas, el año 1996, y 31.463.600 pesetas, el año 1997.

Noveno.- Habida cuenta de la cantidad reflejada en el artículo 305 del Código Penal EDL 1995/16398 , 120.000 euros, se elimina el ejercicio de 1996, por ser la conducta atípica cuantitativamente.

SEGUNDO.- Notificada dicha resolución, contra la misma se interpuso recurso de apelación dentro del plazo legal de diez días por la parte apelante ya indicada en el encabezamiento de esta resolución. Admitido a trámite dicho recurso se cumplimentó por el Juzgado de lo Penal el traslado del mismo al resto de partes, por un plazo común de diez días, para que pudieran alegar lo pertinente en defensa de sus derechos. Posteriormente, los autos se elevaron a esta Audiencia Provincial.

TERCERO.- Recibida la causa en esta Sección Tercera de la Audiencia, a la que corresponde el conocimiento de los recursos procedentes de aquel Juzgado de lo Penal, se dictó providencia incoando el presente Rollo de Apelación, que fue numerado y registrado. Tras diversas incidencias y con arreglo al turno de reparto previamente establecido se me nombró magistrado ponente; y tras examinar la causa y los escritos presentados, no habiéndose solicitado prueba en esta alzada, la celebración de vista no se consideró necesaria por este Tribunal, quedando pendiente el Rollo para la deliberación y resolución del recurso, lo que se ha efectuado en el día de la fecha.

Como Magistrado Ponente, en la presente resolución expreso el criterio unánime del Tribunal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La representación procesal de Eduardo y Sabina alega, en primer lugar, que la resolución que se recurre vulnera tanto el art. 25 de la Constitución Española EDL 1978/3879 como el art. 2.2 del Código Penal EDL 1995/16398 manifestando que la Ley 62/2003 de Medidas Fiscales EDL 2003/163154 , administrativas y de orden social, de acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del

Estado de 30 de diciembre de 2003, introdujo una modificación sustancial en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido EDL 1992/17907, con efectos a partir del día 1 de enero del año 2004; indican que en virtud de dicha modificación se produjo una inversión del sujeto pasivo en el comercio de residuos metálicos o chatarra, de tal manera que, únicamente el destinatario final de los productos elaborados a partir de los residuos metálicos y la chatarra podía incrementar el importe de su factura con el IVA, dejando al margen del impuesto las compraventas de chatarra y residuos metálicos que a partir del 1 de enero de 2004 se venderían por tanto sin IVA. Por ello concluyen que la conducta objeto del presente enjuiciamiento ha dejado de ser punible conforme a la norma antes mencionada y, consiguientemente, en virtud del principio general de retroactividad de las leyes penales favorables al reo, debería haberse dictado una sentencia absolutoria para los hoy recurrentes.

Ni la Abogacía del Estado, ni el Ministerio Fiscal cuestionan que los hechos enjuiciados serían atípicos conforme a la normativa derivada de la reforma operada por la Ley 62/2003 EDL 2003/163154, pero se oponen a la aplicación retroactiva de dicha norma y citan en apoyo de su pretensión dos Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 30 de abril de 2003 EDJ 2003/25275 y 28 de noviembre de 2003 EDJ 2003/186744.

Se plantea, por tanto, la cuestión de la posible retroactividad de las normas penales en blanco, cuestión que ha sido objeto de controversia tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Como es sabido, el art. 2 del Código Penal EDL 1995/16398 dispone que: 1. No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por Ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las Leyes que establezcan medidas de seguridad. 2. No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario y es necesario destacar cómo dicho precepto goza de una gran amplitud, en comparación con otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno cultural, hasta el punto de que el principio de retroactividad de las normas favorables extiende sus efectos a supuestos ya juzgados de una forma definitiva, en los que se ha dictado una sentencia condenatoria firme.

Como hemos dicho, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han planteado si dicho principio de retroactividad es aplicable a las normas penales en blanco. Una parte de la doctrina considera que las leyes situadas fuera del orden penal, si bien en sí mismas, por no constituir leyes penales, no son retroactivas, sin embargo, sí que concurre en ellas dicha naturaleza de retroactividad en cuanto son parte integrante de la Ley penal. En el mismo sentido, la Sala Segunda del Tribunal Supremo, ya en una sentencia de fecha 26 de septiembre del año 1983, afirmó de forma taxativa que "por ley penal, a efectos del art.24 CP EDL 1995/16398, debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. Por tanto no sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas del delito, sino también los de otras ramas jurídicas que dan contenido a las llamadas leyes penales en blanco; son modificaciones extrapenales de la ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena. La modificación puede aumentar o restringir el ámbito de la tutela penal, dando mayor o menor amplitud al precepto a partir del momento en que la modificación se produce; en rigor estamos en presencia de una ley nueva a la que es de aplicación lo prevenido en el art. 24 CP EDL 1995/16398 es criterio unánime en la doctrina recogida en SS 13 Dic. 1966, 26 Jun. 1963, 8 Nov. 1963 9 Mar. 1964" y en la misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de junio de 1990 afirma, también de forma radical y sin matices, que "partiendo, sólo por vía de hipótesis, de que con la regulación precedente el hecho fuera delito y hubiera dejado de serlo como consecuencia del cambio operado en la norma extrapenal integradora del contenido del tipo punitivo, también debe aplicarse la retroactividad. Los efectos han de ser idénticos tanto si el legislador destipifica o descriminaliza una acción directamente, derogando el correspondiente precepto penal o modificándolo en beneficio de reo, como si a esta consecuencia se llega a través de la modificación de la Ley Extrapenal que servía para dar contenido a la norma punitiva. Si el legislador en un determinado momento decide que un comportamiento se sitúe extramuros de la norma penal, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, los efectos favorables tendrán carácter retroactivo de manera absoluta e incondicionada. En definitiva, hay que entender que se está en presencia de una ley nueva que siendo favorable al reo dará lugar a la aplicación del artículo 24 del Código Penal EDL 1995/16398, y en sentido inverso, que siendo perjudicial sólo será de aplicación a los hechos realizados después de su vigencia" y, de nuevo, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 31 de octubre del año 1997 EDJ 1997/7337 vuelve reiterar el mismo principio y concluye afirmando que "la doctrina se muestra casi unánime en que en las denominadas leyes penales en blanco, los elementos normativos no penales, pero que completan la norma penal pasan a gozar de la misma naturaleza de una Ley de esta clase".

Sin embargo, la doctrina (por ejemplo Noemi) también ha destacado que siempre parecen haberse admitido algunas excepciones al principio general de retroactividad de las leyes penales en blanco, entendiéndose que no cabe la aplicación retroactiva de la norma cuando su introducción hubiera sido debida a la apreciación de un cambio de circunstancias, es decir, a un cambio fáctico, frente a los casos en los que la norma hubiera cambiado en virtud de un cambio en la valoración jurídica de la conducta, en cuyo caso procedería, sin duda, la aplicación retroactiva de la misma. Por otra parte, el art. 2 del Código Penal EDL 1995/16398 establece una excepción clara al principio general de retroactividad de la norma penal referida a los supuestos de las llamadas normas temporales y, al parecer, precisamente por esta vía, la doctrina alemana ha ampliado los supuestos de irretroactividad de la norma penal en blanco defendiendo un concepto amplio de ley temporal en el que se incluyen aquellas normas que se dictan en función de especiales coordenadas temporales (económicas, sociales, etc.).

Dicha postura también ha tenido alguna incidencia en la misma jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, en una Sentencia de fecha 5 de mayo del año 1995 EDJ 1995/2268, relativa al contrabando de tabaco, se anunció ya la distinción entre variación de elementos fácticos y cambio en la valoración jurídica de la conducta cuando dijo que "el hecho de autos ocurrido en 1.986, importación de un país extranjero de géneros estancados (o de lícito comercio, es indiferente), por importe superior a un millón de pesetas, sin haberse cumplido con el preceptivo despacho aduanero, era delito en aquella fecha y lo es en la actualidad. El criterio valorativo del legislador que reprueba esa conducta no ha variado, aunque una circunstancia de hecho, el lugar de procedencia de la mercancía pudiera haber

cambiado en su tratamiento jurídico, de modo que lo que antes, a efectos comerciales en relación a mercaderías de tráfico lícito, era un país extranjero ha dejado de serlo al haber desaparecido las barreras aduaneras entre los miembros de la Unión Europea (véase la exposición de motivos de la Ley 38/1.992 EDL 1992/17906 y el fundamento de derecho 2º de la sentencia de esta Sala de 20-10-92 EDJ 1992/10251 ). Tal variación normativa que afecta, no al núcleo de la norma penal, sino a un elemento fáctico, no constituye el supuesto del art. 24 CP EDL 1995/16398 ".

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo que ha expuesto dicha doctrina de una forma más elaborada es la de fecha 28 de noviembre del año 2003 EDJ 2003/186744 en la que se dice textualmente lo siguiente: "es claro que no todas las modificaciones de las normas administrativas que contribuyen a complementar un determinado tipo penal tienen efecto retroactivo, aun cuando pudiesen ser calificadas de favorables, pues dicho efecto no concurre en los supuestos de normas temporales (art.2.2º del Código Penal de 1995 EDL 1995/16398 , in fine), concepto que debe ser interpretado con criterios materiales y teleológicos. No cabe estimar, por ejemplo, que una conducta calificada de conducción temeraria por circular en sentido contrario en una vía urbana deje de serlo por el hecho de que con posterioridad una nueva regulación circulatoria cambie el sentido de la vía. Como en el ámbito del derecho comparado ha señalado el Tribunal Supremo de la República Federal de Alemania, se ha de distinguir a estos efectos entre una modificación de la ley que se apoya en un cambio valorativo de perspectiva jurídica, y una variación que se funda en otras razones, como puras apreciaciones de oportunidad (BGH 20, 8 de enero de 1965). En nuestros propios precedentes también encontramos esta distinción, precisamente en un asunto muy similar al ahora enjuiciado. En la reciente sentencia de 30 de abril de 2003, núm.539/2003 EDJ 2003/25275 , también referida a un delito fiscal, se indica que "si una reforma fiscal como la llevada a cabo por la Ley 18/91 no se hace con efecto retroactivo, las deudas tributarias nacidas bajo la vigencia de la legalidad anterior no se extinguen, por lo que no es permisible su elusión ni ésta deja de ser constitutiva de delito si concurren los demás elementos que configuran el delito fiscal. Y por último, no tiene razón la parte recurrente, como acertadamente subraya el Ministerio Fiscal, cuando alega que una reforma fiscal como la que funda este motivo de impugnación supone una nueva valoración jurídico-penal de las conductas infractoras de la legalidad preexistente. La legislación tributaria se inspira en criterios generales de política económica que responden a la ponderación de las circunstancias económicas por las que atraviesa en cada momento la sociedad, así como de las concretas exigencias recaudatorias que son consecuencia de dichas circunstancias, por lo que las modificaciones normativas de los presupuestos de las obligaciones tributarias no suponen un cambio en la valoración de los deberes -ni consiguientemente en la desvaloración de las infracciones de los deberes- nacidos de una normativa vigente cuando las circunstancias eran otras".

A pesar de todo, esta última postura no aclara las razones por las que tiene naturaleza retroactiva la modificación de la norma penal que afecta a hechos puramente circunstanciales, como es el caso de la alteración en el importe de la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública -operada con el único objetivo de acomodar dicha cuantía al proceso de inflacionista-, toda vez que dicha alteración en ningún caso parece que tenga relación con un cambio en la valoración jurídica de la conducta punible. Efectivamente, el mismo Tribunal Supremo, en Sentencia dictada en fecha 21 de abril del año 2006 EDJ 2006/83860 , reconoce que la variación en la cuantía de la cuota defraudada como elemento del tipo penal del delito contra la Hacienda Pública no comporta, en ningún caso, una modificación o alteración de la valoración jurídica de la referida conducta, llegando a afirmar lo siguiente: "es cierto que las disposiciones penales dictadas en atención a la modificación de las cuantías establecidas en los respectivos tipos penales, tienen generalmente una vocación de temporalidad en la medida que responden a la actualización de los ciclos económicos y a la desvalorización de la moneda, sin que supongan modificaciones de la acción penal típica o distinta valoración de la reprochabilidad de aquella, como con razón sostiene la Audiencia. Sin embargo, las leyes temporales se caracterizan porque llevan incorporado el plazo de vigencia, es decir, nacen con una limitada vigencia temporal, fijada de antemano o condicionada a la existencia de determinadas situaciones especiales, lo que indudablemente tiene importancia preferentemente en el Derecho Penal económico. Pero no siendo posible hacer una interpretación analógica del último inciso del apartado segundo del artículo 2 CP EDL 1995/16398 en el sentido de extender la consideración técnica de Ley temporal a otras disposiciones donde no esté prevista en la forma indicada dicha temporalidad, no es posible concluir como hace la Audiencia en el sentido de prescindir del alcance del artículo 2.2 CP EDL 1995/16398 y de la Disposición Transitoria Segunda de la L.O. 15/2003 EDL 2003/127520 ".

Posiblemente esta sea la razón por la que la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17 de septiembre del año 2008 EDJ 2008/178476 zanja la cuestión objeto de controversia en los siguientes términos: La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable es una exigencia del principio constitucional de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (art. 9.3 CE EDL 1978/3879 ). De ese mandato constitucional se deduce, sensu contrario, el principio de retroactividad de las leyes penales que favorezcan al reo. Es éste su espacio natural, más que el que ofrece el art. 25 de la CE EDL 1978/3879 cuando proclama el principio de legalidad penal. Así se desprende de una reiterada jurisprudencia constitucional de la que son exponentes las SSTC 85/2006, 27 de marzo EDJ 2006/42716 , 20/2003, 10 de febrero EDJ 2003/2748 , así como los autos ATC 195/2005, 9 de mayo EDJ 2005/178476 y 241/2003, 14 de julio EDJ 2003/241597 . La jurisprudencia de esta Sala -no sin excepciones- ha aplicado la retroactividad de la Ley penal más favorable, incluso, en aquellos casos en los que se produce un simple cambio cuantitativo con incidencia en el importe de lo defraudado. En el acuerdo del Pleno no jurisdiccional celebrado el 25 de octubre de 2005, se decidió que era "...aplicable el principio de retroactividad de la Ley penal más favorable a los delitos contra la Hacienda Pública, en relación con la elevación de la cuantía defraudada". Esta idea había sido ya reflejada en anteriores pronunciamientos. Así se desprende, por ejemplo, de la STS 1210/2001, 11 de junio EDJ 2001/11755 , en la que se afirmó que la prohibición de aplicar retroactivamente las normas desfavorables y la consiguiente retroactividad de las favorables alcanza tanto a las normas penales como a las administrativas que complementen el tipo. También fue acogida con posterioridad en la STS 571/2006, 21 de abril EDJ 2008/83860 . No faltan pronunciamientos en sentido contrario, de los que son buena muestra la STS 1231/1994, 4 de junio EDJ 1994/5121 , citada por el Fiscal en su escrito de impugnación, y cuya doctrina también inspiró las SSTS 626/1995, 5 de mayo EDJ 1995/2268 y 890/1995, 17 de julio EDJ 1995/4070 " y seguidamente desarrolla su argumentación diciendo que "el Ministerio Fiscal, sin embargo, impugna el motivo y sugiere que el cambio operado no responde a un criterio de política criminal

o a la liberalización de conductas, "...sino a acuerdos de política macroeconómica como es la ampliación de la Comunidad Europea". La Sala no puede compartir ese criterio. La solución a las dudas aplicativas surgidas a raíz de cualquier reforma normativa con incidencia en un tipo penal, podría obtenerse a partir de la diferencia entre lo que son cambios fácticos y verdaderos cambios valorativos. Los primeros no afectan al núcleo del comportamiento delictivo; los segundos encierran una verdadera alteración de la perspectiva jurídica. Es cierto que la seguridad de ese criterio es siempre relativa, pues, si bien se mira, ante cualquier reforma, la diferencia entre las razones fácticas y las exigencias valorativas no siempre se presenta con la necesaria claridad, siendo frecuente que converjan ambas motivaciones". En la misma resolución se critica la interpretación extensiva que la Audiencia Provincial hizo del concepto de ley temporal y considera que "no es posible sostener que estemos en presencia de una Ley temporal. No lo son la legislación de contrabando aplicada ni, por supuesto, el tratado de adhesión de Letonia a la Unión Europea. Leyes temporales son aquellas cuyo plazo de vigencia se justifica en atención a circunstancias excepcionales que aconsejan una mayor severidad en la respuesta penal a determinadas conductas. De ahí que no resulte procedente equiparar el precepto aplicado -art. 1.1 de la LO 7/1982 EDL 1982/9552, 13 de julio, vigente en la fecha de los hechos-, al régimen jurídico que es propio de las leyes temporales".

A nuestro entender, podemos afirmar que de la lectura de estas dos últimas Sentencias del Tribunal Supremo se desprende claramente que es extremadamente delicada la distinción entre variación de los elementos puramente fácticos de aquellos otros que contienen una modificación en la valoración jurídica de la conducta descrita por el tipo penal, lo que comporta la necesidad de hacer una interpretación de los tipos penales en blanco que restrinja las excepciones al principio general de retroactividad de la norma penal favorable a aquellos casos en los que, conforme a lo expuesto en el art. 2.2 del Código Penal EDL 1995/16398, la norma extrapenal de referencia pueda incardinarse plenamente en concepto de norma temporal, sin que dicha circunstancia concorra en el presente caso, por lo que estimamos que debe apreciarse la retroactividad de la ley penal más favorable y consiguientemente, debe estimarse el recurso de apelación interpuesto, acordando, sin necesidad de entrar a conocer sobre el resto de los motivos de impugnación alegados por los recurrentes, la absolución de Eduardo y Sabina.

SEGUNDO.- Costas procesales.- Declaramos de oficio las costas procesales que hubieran podido devengarse en esta alzada (arts. 239 y 240.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal EDL 1882/1).

Vistos los artículos de general y pertinente aplicación,

## FALLO

ESTIMANDO el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de Eduardo y Sabina, contra la sentencia dictada el día 21 de abril del año 2008 por el Juzgado de lo Penal núm. 3 de Sabadell, en el Procedimiento Abreviado núm. 147/2005, seguido por dos delitos contra la Hacienda Pública, REVOCAMOS dicha resolución y absolvemos a Eduardo y Sabina de los delitos por los que venían siendo acusados en la instancia. Declaramos de oficio las costas procesales que hubieran podido devengarse en esta alzada.

Notifíquese esta sentencia a las partes personadas y, en su caso, también a los ofendidos y perjudicados que no hubieren comparecido, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso ordinario alguno.

Devuélvanse los autos originales al Juzgado de lo Penal núm. 3 de Sabadell del que proceden, con certificación de esta sentencia para su cumplimiento y demás efectos legales.

La presente sentencia, de la que se unirá certificación al Rollo, la pronunciamos y firmamos.

Publicación.- La anterior sentencia ha sido leída y publicada en el día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, en audiencia pública. Doy fe.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 08019370032010100221