

## 12.6 Análisis doctrinal y jurisprudencial

En este apartado de la Memoria se hará referencia, siquiera brevemente, a aquellos pronunciamientos de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que han tenido lugar en el año 2022 y que han resultado más relevantes para conformar doctrina jurisprudencial en delitos competencia de la especialidad.

Hemos de comenzar en el ámbito del delito fiscal con referencia a la calificación jurídico-penal que merecen las devoluciones indebidas de IVA, particularmente, cuando tales devoluciones no se materializan por haber detectado la AEAT su carácter indebido y fraudulento. Se han dictado las SSTS 305/2022, de 25 de marzo, 409/2022, de 26 de abril y 239/2022, de 30 de marzo, que, con cita de otros precedentes jurisprudenciales, ratifican la que es ya una consolidada línea jurisprudencial conforme a la cual estos supuestos son constitutivos de un delito fiscal del art. 305 CP en la modalidad de devoluciones indebidas y en grado de tentativa, cuando el importe de la devolución solicitada es superior a los 120.000 euros que contempla el tipo. Esta es, por otra parte, la postura que al respecto se mantiene de forma prácticamente unánime por los tribunales de instancia. Pero al mismo tiempo, se ha dictado la STS 895/2022, de 11 de noviembre, que en el contexto de unas operaciones inmobiliarias simuladas opta por calificar los hechos como delito de estafa intentada. Esta línea interpretativa resulta por el momento minoritaria y se halla condicionada por las especiales circunstancias que concurrían en el caso donde la relación jurídico-tributaria entablada con la administración era por completo aparente o irreal. Es más, al momento de elaboración de la presente Memoria se ha dictado la STS 239/2023, de 30 de marzo, que se suma a la tesis mayoritaria de considerar estas conductas como delito fiscal en tentativa.

En relación con la defraudación de IRPF en base al establecimiento del domicilio fiscal en el extranjero, merece ser citada la STS 381/2022, de 24 de abril, que analiza el art. 9 LIRPF precisando que la realidad de la residencia fiscal en España, como presupuesto del fraude y de la relevancia penal de la conducta, se puede asentar en cualquiera de las dos premisas que contempla el precepto, la residencia durante más de 183 días o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.

En materia de responsabilidad de la persona jurídica por delito fiscal, la STS 747/2022, de julio, en la línea de lo señalado por la Circular 1/2011 de la FGE, viene a recordar que no procede tal

responsabilidad cuando nos hallamos ante una sociedad unipersonal y el socio único y administrador es la propia persona física penalmente condenada. En estos supuestos, no hay «alteridad» de la persona jurídica y el delito corporativo se diluye en el de la persona física.

En otro orden de cosas, no es ociosa la cita de la STS 363/2022, de 8 de abril, que, recogiendo otros pronunciamientos anteriores, insiste en que la liquidación provisional por parte de la administración tributaria no constituye un requisito de procedibilidad para la persecución del delito fiscal.

Tampoco puede obviarse la cita de la STS 747/2022, de 27 de julio. Aborda los supuestos de concurrencia de delito fiscal y delito de alzamiento de bienes, precisando que, en principio y con carácter general, se da lugar a un concurso de delitos, pero siempre y cuando se puedan identificar dos conductas diferenciadas. Si se trata de una única conducta desarrollada prácticamente en el mismo momento temporal, aunque tenga una doble dimensión (ocultación de bases tributarias y disposición de capital) se aplicará el concurso de normas.

Finalizar las referencias jurisprudenciales al delito fiscal con una mera mención a la STS 904/2022, de 17 de noviembre, que ratifica la condena en la instancia por delitos contra la Hacienda Pública por Impuesto Especial de Hidrocarburos y por delito de blanqueo de capitales.

Ya en el ámbito del delito contra la Seguridad Social por fraude de cuotas del art. 307 CP se han dictado varias sentencias relevantes respaldando las tesis acusatorias del Ministerio Fiscal y contribuyendo a perfilar con más precisión el concepto de fraude. Así, encontramos las SSTS 539/2022, de 31 de mayo, 477/2022, de 18 de mayo, 745/2022, de 21 de julio y 551/2022, de junio. De la doctrina contenida en estas sentencias se desprende que el impago sistemático de cuotas sin solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago, la falta de atención a los requerimientos de la Inspección junto con la sucesión de empresas por las que se trasvasan trabajadores mediante altas y bajas constituyen indicios sólidos del ánimo defraudatorio de la conducta. Esta sucesión de empresas que evita los embargos de la TGSS no es un mero impago sino una elusión fraudulenta de cuotas.

Por otro lado, tal y como señala la STS 47/2022, de 2 de febrero, cuando nos hallamos ante sociedad puramente instrumentales o pantalla, el delito contra la Seguridad Social se imputa directamente a la persona física y la cuantía de lo defraudado se calcula por el total sin distinguir por sociedades.

En relación con la cuantía de 50.000 euros y el lapso temporal de los cuatro años a que hace referencia el art. 307 CP, se ha dictado la STS 551/2022, de 2 de junio, que ratifica la consideración de esa cuantía como condición objetiva de punibilidad y precisa que el delito se consuma y puede perseguirse desde el mismo momento en que se alcanza esa cuantía, sin esperar a los cuatro años, pues puede haberse alcanzado en un tiempo menor.

En materia de delito de contrabando por Ley de Impuestos Especiales y labores de tabaco, reseñar las SSTS 196/2022, de 2 de marzo y 435/2022, de 3 mayo, que dan continuidad a la doctrina ya establecida en las anteriores 752/2018, de 26 de febrero y 860/2021, de 11 de noviembre. En estas sentencias se analiza la expresión «*demás tabacos para fumar*» como concepto tributario de «*labores de tabaco*» a que hace referencia el art. 56.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y a la que da contenido el art. 59.4 de esta misma ley. La Sala Segunda del Tribunal Supremo subraya que en los casos sometidos a enjuiciamiento el tipo penal compuesto mediante la técnica de la norma penal en blanco no colma las exigencias del principio de legalidad penal.

Por último, referir un pronunciamiento jurisprudencial en relación con el delito de fraude de subvenciones. Se trata de la STS 709/2022, de 13 de julio. La sentencia ratifica que, como consecuencia de la comisión de un delito de esta naturaleza y con arreglo a lo previsto en el art. 109.1 CP, la reparación íntegra de los daños y perjuicios incluye los intereses de demora a que hace referencia el art. 38.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones («*El interés de demora aplicable en materia de subvenciones será el interés legal del dinero incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente*»). Al mismo tiempo señalar que la sentencia aborda un supuesto de hecho anterior a la reforma de la L. O. 7/2012, de 27 de diciembre. En el caso, la Sala Segunda puntualiza que dentro del término «*actividad subvencionada*» utilizada por el número 2 del art. 308 CP en la redacción anterior a la citada L. O. 7/2012 incluye subvenciones en sentido estricto y también desgravaciones o ayudas.