

14.9 Análisis jurisprudencial

En este apartado se hará referencia, siquiera brevemente, a algunos de los pronunciamientos habidos durante el año 2023 por parte de la Sala Segunda y de la Sala Tercera del Tribunal Supremo con mayor incidencia en los delitos que son competencia de la especialidad.

Comenzando por la Sala Segunda, hemos de citar la STS 47/2023, de 2 de febrero, dictada en un asunto por delito de fraude de cuotas a la Seguridad Social de los arts. 307 y 307 bis CP en el que se había constituido un entramado de sociedades que se sucedían en el tiempo y que, pese a presentar los correspondientes boletines de cotización, no ingresaban sistemáticamente las cuotas, de manera que cuando las Unidades de Recaudación iniciaban sus actuaciones se traspasaba la actividad y el activo empresarial a una nueva sociedad. Lo relevante del pronunciamiento es que dado que las sociedades eran meramente instrumentales o pantalla y constituían un entramado unitario que se confundía con las personas físicas que directamente las controlaban, la determinación del fraude por año natural a los efectos de los arts. 307 y 307 bis CP ha de hacerse, no sociedad por sociedad, sino en conjunto, sumando las cuantías defraudadas que acumula cada sociedad por año o ejercicio y atribuyendo los delitos a los empresarios personas físicas.

En este mismo ámbito del delito de fraude de cuotas a la Seguridad Social, la STS 957/2023, de 21 de diciembre, contiene varios pronunciamientos de interés. En la línea de la sentencia anterior, sostiene que las estrechas relaciones existentes entre todas las empresas y su común titularidad permite que sean consideradas como un único negocio y empresario, de lo que se deduce que es posible la suma de lo defraudado por cada sociedad a los efectos del cálculo de las cuantías de los arts. 307 y 307 bis CP. En este contexto, afirma que la existencia de un entramado de empresas, sin más aditamentos, si es transparente y no consta estar específicamente orientado a ocultar deudas o datos, no constituye un mecanismo defraudatorio. Pero lo más relevante de la sentencia, son las consideraciones que realiza en torno a las conductas de alzamiento que se detectaron. Y así, se sostiene que «alzarse» o «distrar» los bienes propios para eludir el pago de deudas a la Seguridad Social constituye una modalidad de «fraude», una «morfología comisiva» del art. 307 CP, en definitiva, una conducta equiparable a la de omisión del pago de cuotas mediante la no presentación de las declaraciones o de engaño en las mismas. De ahí se desprende la existencia en estos casos de un concurso aparente de normas entre el delito de alzamiento y el de fraude de cuotas –a salvo supues-

tos en los que la acción de alzamiento es una conducta diferenciada posterior y está alejada temporalmente del impago de las cuotas—. En la propia sentencia se reconocen los problemas o incoherencias a que conduce este planteamiento pues, se dice textualmente: *«no tiene sentido que el alzamiento por importe notoriamente inferior a los 50.000 euros merezca igual pena»* y que *«No podemos considerar despenalizadas las insolvencias cometidas contra la Seguridad Social o la Hacienda Pública cuando no rebasen los dinteles de los arts. 305 o 307 CP»*.

Ya en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública merece ser citada la STS 951/2023, de 21 de diciembre, que aborda una cuestión que en muchas ocasiones suscita dudas. Se trata de determinar la responsabilidad de quienes emiten facturas simuladas por servicios inexistentes al obligado tributario, pero por unos importes que cada uno de ellos y por sí mismos no generan cuota superior a los 120.000 € (art. 305 CP) o 600.000 € (art. 305 bis CP), cantidades que sí se alcanzan por la suma de las facturas de distintos emisores. La sentencia sitúa la responsabilidad de estos emisores de facturas en la cooperación necesaria en el delito fiscal. Recuerda que el partícipe *«no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de participación en el tipo penal»* y que *«la ilicitud del hecho del autor es también el resultado de la conducta del partícipe que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico»*. Y señala que este partícipe por cooperación necesaria no tiene por qué conocer los contornos exactos de la defraudación, aunque sí debe conocer o ser consciente de que con su actuación está contribuyendo a un ilícito penal.

También en la Sala Tercera del Tribunal Supremo se han dictado sentencias que, aunque lógicamente se producen en sede contencioso-administrativa, resultan relevantes, pues repercuten finalmente en la jurisdicción penal, especialmente, en relación con los delitos contra la Hacienda Pública.

De singular importancia son las SSTS 772/2023, de 9 de junio, 773/2023, de 9 de junio y 775/2023, de 12 de junio, que tienen el mismo objeto y sientan idéntica doctrina. Abordan una cuestión compleja que había repercutido en distintos procedimientos por delito fiscal, especialmente en los juzgados y tribunales de Cataluña, pues fue el Tribunal Superior de Justicia de esta Comunidad Autónoma el que había dictado las resoluciones que generaron la problemática. Se trata del cuestionamiento de las autorizaciones judiciales de entrada y registro en procedimientos de inspección y comprobación de la AEAT. Se habían dictado tales autorizaciones por los juzgados de lo conten-

cioso-administrativo –en base al art. 8.6 LJCA y arts. 113 y 142 LGT– que, incluso, recurridas por el afectado habían sido confirmadas por el TSJ. Sin embargo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó las SSTs 1231/2020, de 1 de octubre, y 1163/2021, de 23 de septiembre, exigiendo de forma novedosa como requisito para tales diligencias de entrada y registro –no contemplado legalmente– la existencia de un procedimiento inspector ya iniciado y notificado al obligado tributario con anterioridad a la entrada y registro –este requisito no lo exigía la ley y pugnaba con la naturaleza y finalidad de este tipo de diligencias; en la práctica el procedimiento se iniciaba y notificaba por la Inspección de manera simultánea a la práctica de la entrada y registro, lo que, por otro lado, parece lógico–. Pues bien, en los recursos contencioso-administrativos pendientes contra las resoluciones de liquidación y/o sanción se alegó la aplicación retroactiva de esa doctrina jurisprudencial, lo que dio lugar a resoluciones del TSJ que, efectivamente, asumieron esa aplicación retrospectiva de jurisprudencia y anularon las entradas y registros y, consecuentemente, las resoluciones de liquidación y/o sanción por basarse en los documentos y pruebas recabadas en estas diligencias. Esta misma situación se reprodujo en algunos procedimientos penales. Las defensas invocan las SSTs 1231/2020 y 1163/2021 y solicitan al juez penal la nulidad de la prueba obtenida en la entrada y registro que había sido autorizada por el juzgado de lo contencioso, aun mediante resolución firme. Y, de hecho, se han dictado resoluciones en sede penal acordando la nulidad de las entradas y fallando la absolución por falta de prueba al anularse la diligencia de entrada y registro acordada administrativamente.

En estas recientes sentencias 772/2023, 773/2023 y 775/2023 la Sala Tercera afirma que, aun habiendo violación del derecho fundamental al domicilio, sin embargo, como la lesión del derecho se basa en una razón muy peculiar como es la aplicación retroactiva de una línea jurisprudencial, no se aprecia nulidad de las pruebas obtenidas en la entrada, no hay aplicación del art. 11.1 LOPJ y toda la documentación obtenida en el registro puede ser valorada y utilizada como prueba.

También es de sumo interés la STS 1207/2023, de 29 de septiembre, que versa sobre el acceso por parte de la Inspección de los Tributos a la información contenida en dispositivos electrónicos de almacenamiento. La Sala Tercera destaca la ausencia de normativa específica, competencial y procesal, tanto en la LOPJ como en la LJCA sobre esta materia, planteándose incluso la posible aplicación supletoria de la regulación contenida en los arts. 588 sexies a y ss. *LECrim (Capítulo VIII. Registro de dispositivos de almacenamiento*

masivo de información). Sienta una doctrina que, por su complejidad, matices e importancia, se reproduce literalmente a continuación:

«1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son prima facie inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

2) Al margen de ello, la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos –sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida–, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

3) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.»

Finalmente, en el contexto de la interpretación del art. 9 LIRPF y del art. 4 del Convenio de Doble Imposición con EEUU, la STS 778/2023, de 12 de junio, también de la Sala Tercera, fijó la siguiente doctrina:

«1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que

ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de «desempate» prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el «centro de intereses vitales» es más amplia que el concepto de «núcleo de intereses económicos» del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable.»

En relación con este pronunciamiento, conviene advertir que, como indica la Sala Tercera, si bien el certificado no puede ser ignorado y su validez debe presumirse, ello no impide que, fundamentalmente en sede penal, se pueda desarrollar prueba sobre en qué condiciones y en base a qué comprobaciones se emite ese certificado y acerca de cuál es la auténtica realidad de la residencia fiscal del contribuyente, pudiendo llegarse a conclusiones contrarias a lo reflejado en el certificado.