

14.9 Análisis doctrinal y jurisprudencial

En este apartado se hará referencia, siquiera brevemente a algunos de los pronunciamientos habidos durante el año 2024 por parte de las Salas Segunda y Tercera del Tribunal Supremo con mayor incidencia en los delitos que son competencia de la especialidad.

Comenzando por la Sala Segunda, hay que recordar que la doctrina sentada en la STS de Pleno 232/2022, de 14 de marzo, ha supuesto un reajuste del concepto de documento mercantil de cara a la aplicación del artículo 392 CP. Conforme a esta doctrina, la conceptualización a efectos penales de un documento como mercantil y, consecuentemente, la aplicación del indicado precepto, se reserva para aquellos supuestos en los que el documento falseado puede afectar al valor de la seguridad del tráfico mercantil en su dimensión colectiva. Cuando ello no es así, resulta suficiente la protección penal que proporciona el tipo del artículo 395 CP sobre documentos privados. Ahora bien, tanto en esta sentencia como en otras posteriores, entre las que se puede citar la STS 2/2024, de 10 de enero, se precisa que conservan el carácter de documento mercantil, entre otros, los «documentos que, bajo la apariencia de corresponder al giro mercantil de una empresa, tengan como finalidad la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social, fraude de subvenciones o la obtención de financiación por entidades bancarias o de crédito».

Las SSTS 261 y 262/2024, de 18 de mayo, han abordado dos supuestos de hecho análogos, relacionados con el fraude por devoluciones indebidas de IVA por importe inferior a 120.000 € (cuantía típica del artículo 305 CP), en los que las operaciones económicas subyacentes son totalmente fingidas o aparentes, sin que se pueda identificar un verdadero obligado tributario y cuya única finalidad es la obtención fraudulenta de una ganancia económica a costa de una disposición por parte de la Agencia Tributaria. Las referidas sentencias analizan la relación de especialidad en el concurso de normas del artículo 8.1.ª CP y concluyen que tales conductas deben ser reconducidas al delito genérico de estafa. El dictado de estas sentencias ha derivado en la adopción de los criterios que se contienen en la Conclusión 7.ª de las Jornadas de Especialistas de 2024 sobre las devoluciones indebidas de IVA.

En materia de responsabilidad de la persona jurídica (en el marco de delitos contra la Hacienda Pública) se pueden destacar las SSTS 298/2024, de 8 de abril y 1073/2024, de 26 de noviembre.

En la primera de ellas se hacen varias precisiones relevantes. Cuando el artículo 31 bis CP habla de «delitos cometidos» por deter-

minadas personas ligadas al ente colectivo está pensando en todas las formas de participación y no solo en la autoría directa. En este sentido, la responsabilidad penal de un directivo a título de inductor o cooperador necesario es presupuesto hábil para activar la responsabilidad del artículo 31 bis CP. La existencia de un plan eficaz de cumplimiento es un elemento negativo que excluye la responsabilidad, por lo que la carga de la prueba de su existencia y contenido recae sobre quien lo alega (defensa).

La segunda nos recuerda la doctrina ya sentada en otras anteriores del propio Tribunal Supremo y también del TEDH sobre la necesidad de que exista una «alteridad» de la persona jurídica respecto de las personas físicas que también son condenadas por el delito. No es viable la condena a la persona jurídica cuando todos sus socios han sido condenados. Esta postura ya había sido recogida por la doctrina de la FGE, concretamente en la Circular 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por LO número 5/2010.

En relación con la determinación de la cuota defraudada, la STS 298/2024, de 8 de abril, precisa que a tal efecto deben restarse los pagos efectivamente realizados que no hubiesen sido procedentes con arreglo a la tributación correcta. Y la STS 1033/2024, de 14 de noviembre, que declara que, para determinar ese importe, hay que analizar la maquinación defraudatoria en su conjunto y de forma global. Si en este contexto se han producido ingresos no estrictamente debidos, estos deben restarse de cara a determinar la cuota defraudada. El Tribunal Supremo lo explica de la siguiente manera: «El llamado principio de estanqueidad impositiva no puede ser trasplantado sin matizaciones –y no pocas– al derecho penal. Cuando un plan defraudatorio supone un ahorro fiscal global por la técnica artificiosa de simular que determinados ingresos han de tributar por un concepto distinto del procedente, el importe de lo defraudado no se determina atendiendo a lo dejado de tributar por el impuesto eludido. A esa cantidad deberá restarse lo pagado indebidamente en otro concepto. Por acudir a un ejemplo bien simple: si se disfrazan como ingresos de una sociedad y se tributa por IS lo que genuinamente son rentas personales, rendimientos del trabajo personal, que se escamotean de la declaración del IRPF, la cuota defraudada no vendrá derivada de los dejado de declarar por IRPF. Esa cantidad habrá que minorarla con lo que se pagó indebidamente por IS en lugar de IRPF».

Esta última sentencia 1033/2024 también contiene un pronunciamiento ciertamente relevante en relación con la legitimidad de la acusación popular para mantener la acusación por delito contra la Hacienda

Pública cuando ni el Ministerio Fiscal ni la Abogacía del Estado la ejercen. La sentencia hace un extenso e interesante repaso a la doctrina jurisprudencial en esta materia, que tiene como hitos relevantes las conocidas sentencias de los casos *Botín* y *Atutxa*, y, tras remarcar el carácter patrimonial de este delito y recordar la representación del Estado y la defensa del erario público que tiene legalmente atribuida la Abogacía del Estado, concluye que la acusación popular carece de legitimación para constituirse en exclusiva como acusación cuando no la ejercitan ni el Ministerio Fiscal ni la Abogacía del Estado.

También en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública puede citarse la STS 1073/2024, de 26 de noviembre, que analiza la aplicación de la norma penal en el tiempo, en relación con un fraude de IVA y la responsabilidad de la persona jurídica. La Sala Segunda aclara que el criterio, a efectos de consumación del delito, es distinto al de la aplicación de la ley penal en el tiempo. Si bien la consumación del delito de IVA del 2010 tiene lugar el 30 de enero 2011 con la declaración resumen-anual, en lo que se refiere a la aplicación de la ley penal en el tiempo se tiene en cuenta cada declaración trimestral. En el supuesto que se analiza, en los tres primeros trimestres del 2010 no estaba en vigor la norma que introdujo la responsabilidad penal de la persona jurídica. Y, respecto del cuarto trimestre, cuya declaración trimestral sí que se produce con la norma ya en vigor, la cuantía defraudada en el mismo no alcanza los 120.000 €. Consecuencia de todo ello es la inexistencia de responsabilidad penal por irretroactividad de la norma penal desfavorable.

Igualmente, se han producido pronunciamientos de interés en el ámbito del delito de fraude de cuotas de la Seguridad Social del artículo 307 CP.

La STS 1050/2024, de 20 de noviembre, revisa un pronunciamiento condenatorio de la instancia por este delito basado en una sucesión de empresas. Se nos recuerda que los meros impagos de las cuotas no colman la conducta típica, pues es necesario que, además, se puedan identificar mecanismos fraudulentos. En el caso, la sucesión de empresas que se produjo no se considera fraudulenta a los efectos del artículo 307 CP. Las deudas no tuvieron un origen fraudulento y ninguna de las sucesiones de empresas produjo una disminución del patrimonio del grupo empresarial, de forma que ningún bien o activo con cierta significación económica fue apartado de la posible acción de cobro de la SS. Se concluye que «no nos hallamos (...) ante una ficticia sucesión de empresas, orientada a defraudar los derechos económicos de la Seguridad Social (...). Es suficiente para reaccionar

frente a estas conductas con el expediente de derivación de la deuda hacia las empresas sucesoras (...)».

Por su parte, la STS 1115/2024, de 4 de diciembre, nos aclara una cuestión que en buena parte estaba ya superada en la práctica, pero que no había sido objeto de expreso pronunciamiento por el TS desde hace mucho tiempo. Se trata de si, a los efectos de determinar la cuantía típica defraudada del artículo 307 CP (y por extensión del artículo 307 bis CP), se deben incluir los intereses y recargos por mora y apremio. No había pronunciamiento del TS sobre la cuestión desde la ya lejana STS 523/2006, de 19 mayo. Esta sentencia había establecido que los intereses y recargos se integraban en los conceptos de recaudación conjunta y, por tanto, sí debían ser tenidos en cuenta para la determinación de la cuantía típica. La sentencia ahora citada se pronuncia en sentido contrario y despeja, finalmente, las dudas que pudieran subsistir. Los intereses y recargos no se tienen en cuenta para determinar la cuantía de la defraudación a los efectos arts. 307 y 307 bis CP. Son dos las razones principales que avalan esta conclusión: 1.^a la LO 7/2012, de 17 de diciembre, introdujo el artículo 307.6 CP que expresamente incorpora los intereses de demora de la deuda en la responsabilidad civil y 2.^a razones de tipicidad y el principio de legalidad. Es la interpretación más ajustada al texto de la norma. Y la contraria supondría que la concurrencia de elementos de la tipicidad pudiera depender de la actuación de un tercero, esto es, de la eficacia de la acción ejecutiva de la Administración.

Finalmente, en materia de alzamiento de bienes del artículo 257.1.2.º CP, la STS 1143/2024, de 12 de diciembre, absuelve de este delito precisando que a efectos de tipicidad no puede equipararse la medida cautelar de anotación preventiva de demanda con la de anotación preventiva de embargo. En el caso se trataba de una anotación preventiva de una demanda que no reclamaba ninguna obligación de naturaleza dineraria por lo que, en lógica consecuencia, ni se solicitó ningún embargo de aseguramiento de la ejecución futura ni cabía pronosticar que se iniciaría un procedimiento ejecutivo.

Ahora ya en sede de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, reseñaremos alguno de los pronunciamientos habidos con posible repercusión en el ámbito penal por cuanto inciden en las facultades de inspección de la Agencia Tributaria.

La STS 1173/2024, de 2 de julio, establece que el interrogatorio de los directivos y empleados de una empresa en las dependencias de esta, sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario judicialmente autorizado, no vulnera el artículo 18 de la Constitución, pero sí el artí-

culo 24 de la misma si se lleva a cabo en la forma en que se hizo en el caso analizado por carecer de fundamento normativo.

En relación con la diligencia de la inspección de precinto de cajas de seguridad alquiladas a entidades bancarias, la STS 549/2024, de 4 de abril, fija la siguiente doctrina casacional: 1.º Como medida de seguridad, el precinto de la caja de seguridad tiene por cobertura el artículo 146.1 LGT en relación con el artículo 181.2 RGIT. 2.º La caja de seguridad alquilada por el inspeccionado en una entidad bancaria no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido a efectos del artículo 18.2 CE. 3.º El precinto de la caja de seguridad puede afectar a la intimidad personal y familiar del inspeccionado (artículo 18.1 CE), razón por la que la Administración Tributaria deberá razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de esa medida de seguridad que, como tal, será temporal y modificable.

Como complemento a la anterior, la STS 511/2024, de 21 de marzo, declara que las personas jurídicas privadas no son directamente titulares del derecho a la intimidad y que desde la perspectiva de este derecho no es necesario obtener autorización judicial o consentimiento del titular para proceder, en el seno de un procedimiento de inspección, al precinto de una caja de seguridad ubicada en una entidad bancaria.