

12.8 Análisis doctrinal y jurisprudencial

Cabe destacar que, al igual que en años anteriores, se ha producido una intensa producción jurisprudencial en relación con los delitos competencia de la especialidad. Ello es síntoma, de un lado, de la complejidad técnica que caracteriza esta materia y, de otro, de la acusada litigiosidad que generan estas causas, en las que se hace un intenso uso del derecho a recurrir, agotando todas las instancias previstas en nuestro sistema procesal.

En este apartado se hará referencia, siquiera brevemente, a algunos de los pronunciamientos con mayor interés doctrinal recaídos tanto en las Salas Segunda y Tercera del Tribunal Supremo como en el Tribunal Constitucional.

Comenzando por la Sala Segunda y el delito contra la Hacienda Pública, la STS 1182/2024, de 7 de enero de 2025, en la línea de lo ya expuesto en otra sentencia anterior –la STS 586/2020, de 5 de noviembre–, fija doctrina en relación con la prescripción penal del delito y la prescripción administrativa del derecho a liquidar. La primera extingue la responsabilidad penal y se aplica conforme a los arts. 130, 131 y 132 en relación con los arts. 305 y 305 bis CP, barajándose unos plazos de 5 o 10 años, respectivamente. La segunda opera en el marco de los arts. 66, 66 bis y 115.1 LGT y tiene un plazo de 4 años, que, una vez transcurridos, produce el decaimiento del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, a exigir el pago de las ya liquidadas y a realizar actuaciones de inspección y comprobación. Los arts. 115 y 66 bis LGT contemplan los supuestos en los que la Administración Tributaria sí puede realizar actuaciones de inspección o comprobación sobre periodos prescritos. Pero fuera de los supuestos expresamente contemplados en estos preceptos, la ley no autoriza a la AEAT a realizar inspecciones o investigaciones sobre periodos ya prescritos administrativamente, aunque no lo estén penalmente.

También en relación con la prescripción, la STS 249/2025, de 20 de marzo, aborda la cuestión del cómputo de la prescripción penal en las defraudaciones por IVA, que sigue siendo objeto de discusión habitual en los tribunales de instancia. Tras recopilar pronunciamientos anteriores, reitera el criterio de que el inicio del cómputo se produce en el momento de su consumación, esto es, el 30 de enero del año siguiente al periodo impositivo anual de que se trate, cuando finaliza el plazo de presentación de la declaración-resumen anual. Tratándose de prescripción penal, el plazo es de cinco años, no el de cuatro, propio de la prescripción administrativa. Al mismo tiempo, se rechaza

que el plazo de prescripción se pueda descomponer en función de las cuatro autoliquidaciones trimestrales que se producen a lo largo del año atribuyendo una prescripción autónoma a cada trimestre.

Esta misma sentencia se pronuncia, además, sobre un aspecto relevante relacionado con la responsabilidad penal de la persona jurídica. Así, señala que, para valorar si en la persona jurídica concurre la necesaria «alteridad» respecto de las personas físicas que la integran y/o administran, lo decisivo no es tanto que sea o no una sociedad unipersonal, sino que tenga complejidad o estructura organizativa interna diferenciable.

Por su parte, la STS 867/2025, de 22 de octubre, se pronuncia sobre un tema doctrinalmente polémico: la viabilidad de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública. El Tribunal Supremo, tras constatar lo que es doctrina jurisprudencial mayoritaria, se pronuncia en contra. Considera que el principio de estancueidad impositiva que caracteriza el delito fiscal, la existencia de una cuantía típica tanto en el tipo básico como en el agravado o la alteración de los plazos y *dies a quo* del cómputo de la prescripción que se produciría, son razones suficientes para negar tal posibilidad. La sentencia contiene otro pronunciamiento igualmente reseñable, relativo al delito fiscal como delito fuente del de blanqueo de capitales-; a estos efectos refiere que es conocida la doctrina establecida sobre esta cuestión en la STS 974/2012, de 5 de diciembre –*caso Ballena Blanca*– en la que se concluía que el delito fiscal puede ser delito antecedente del blanqueo, aunque, según los casos, puede haber dificultades para identificar dentro del patrimonio o de la base imponible del defraudador la cuota tributaria que sería objeto del blanqueo, precisándose en esta sentencia 867/2025 que tales dificultades desaparecen por completo cuando nos hallamos ante modalidades defraudatorias como la de obtención de devoluciones indebidas del IVA, cuya estructura morfológica es similar a la del delito de estafa.

También es digna de mención la STS 828/2025, de 9 de octubre, que confirma la condena en concurso real por un delito contra la Hacienda Pública y un delito de frustración de la ejecución. En buena medida, esta sentencia supone un *reajuste* de la doctrina que se estableció en la conocida STS 747/2022, de 27 de julio, que apreció la incompatibilidad entre ambos delitos en el caso que examinó –*non bis in idem*; consideró que la conducta de defraudación era única y abarcaba tanto el impago del tributo como la conducta de *insolventarse*–. Por el contrario, esta sentencia considera que la condena por uno solo de los delitos no abarcaría todo el desvalor de las acciones ejecutadas, donde se aprecia un plan delictivo con dos secuencias perfectamente

diferenciadas en el tiempo: la defraudación tributaria y, más tarde, la de *despatrimonialización* tendente a hacer ineficaces las acciones de cobro de la Administración Tributaria.

Igualmente relevante resulta la STS 645/2025, de 4 de julio, que, en relación con el elemento subjetivo del delito fiscal, analiza cómo la existencia de un gestor o asesor fiscal no exime de responsabilidad al obligado tributario, pues no le dispensa del deber de conocer sus obligaciones fiscales. Para incurrir en responsabilidad penal no es necesario ser un experto *tributarista*, haber diseñado personalmente las operaciones ni conocer todos los detalles o recovecos de la operativa desplegada, basta con ser consciente de estar utilizando mecanismos que no son jurídicamente *limpios*. Es más, el Tribunal Supremo apunta que, en función de las circunstancias concurrentes, quien presta determinado asesoramiento o apoyo al obligado tributario podría también responder penalmente en concepto de cooperador necesario.

Por último, en relación con el delito fiscal y la Sala Segunda, cabe destacar una sentencia que aborda un aspecto muy concreto y no siempre pacífico en el ámbito de la responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública: la compatibilidad entre los intereses de demora tributarios de los arts. 26 y 58 LGT y los de mora procesal del art. 576 LEC, así como los periodos sobre los que operan unos y otros y la cuantía sobre la que se calculan ambos. La STS 1031/2025, de 12 de diciembre, aborda la cuestión y se pronuncia en el siguiente sentido: i) Ambos intereses son compatibles entre sí; ii) Los de demora tributarios se generan desde la finalización del plazo de pago en periodo voluntario hasta el dictado de la sentencia en primera instancia, mientras que los procesales desde esa sentencia hasta el completo pago; y iii) Ambos se calculan sobre el importe de la deuda principal (cuota defraudada), sin que para el cálculo de los procesales deba sumarse a la deuda principal el importe de los intereses de demora tributaria. Hay que señalar que este último aspecto —esto es, el importe sobre el que calcular los intereses procesales— resulta ciertamente discutible. Hay argumentos para sostener que se debería aplicar sobre lo que los arts. 305.7 CP, D. A. 10.^a LGT y art. 128 RGR conceptúan de manera uniforme como *deuda tributaria* que integra la responsabilidad civil, compuesta por la cuota tributaria y los intereses de demora.

Siguiendo con el delito fiscal, pero en relación con la Sala Tercera del Tribunal Supremo, se debe hacer mención a las SSTS 277/2025, de 17 de marzo y 261/2025, de 10 de marzo —esta segunda de la Sala Tercera— que analizan la naturaleza de la figura de la liquidación vinculada a delito (LVD). Las sentencias definen la LVD de la siguiente

manera: «[n]o es un acto administrativo propiamente dicho, «no es un acto común o normal» revestido de los privilegios que le son propios. Su regulación estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria –y su cobro, bajo control judicial– en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, de la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos». Con ocasión de una alegación de vulneración de derechos, ambas sentencias señalan que la regulación de la LVD contenida en el Código Penal y en la Ley General Tributaria no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE), pues este derecho es de configuración legal en cuanto a qué orden jurisdiccional le corresponde conocer de su legalidad, y respecto de la LVD sí existe un control jurisdiccional que se materializa en concreto en sede penal.

Asimismo, merece destacarse la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo STS 971/2025, de 15 de julio, que versa sobre un tema también controvertido, como es el del valor probatorio de los certificados de residencia fiscal emitidos por países con los que hay suscritos convenios de doble imposición. La sentencia reitera la doctrina establecida en la STS 778/2023, de 12 de junio, en el sentido de que los órganos administrativos o judiciales no pueden enjuiciar las circunstancias en que se ha emitido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, cuya validez se presume, ni prescindir de su contenido ni ignorar las normas del convenio correspondiente. No obstante, precisa que se trata de una materia *resbaladiza* en la que no hay norma convencional alguna que establezca qué autoridad tiene el poder certificador ni con base en qué criterios se certifica la residencia. De esta forma, la sentencia sitúa el valor probatorio de estos certificados fiscales de residencia en el ámbito de lo que podríamos denominar una presunción *iuris tantum* reforzada. Y así, en el caso concreto, el Tribunal Supremo avala el criterio del tribunal de instancia que no acogió el contenido del certificado de residencia aportado por el contribuyente, sino que fijó su residencia en territorio español tras examinar la abundante y concluyente prueba que así lo evidenciaba.

En cuanto a doctrina constitucional con repercusión en el delito fiscal, debe citarse la STC 31/2025, de 10 de febrero, relativa a las medidas de entrada y registro en domicilio autorizadas judicialmente con ocasión de un procedimiento de inspección tributario. La sentencia sienta la siguiente doctrina: (i) el juez penal puede examinar los presupuestos objetivos para la solicitud de dicha entrada y registro y,

en su caso, apartarse del criterio de los órganos judiciales contencioso-administrativos, siempre y cuando ello sea debidamente motivado y justificado (FJ 4) con arreglo a los principios y garantías propias del derecho penal; (ii) el juez penal no está investido de la potestad para declarar la nulidad formal del auto dictado por el juez de lo contencioso-administrativo y confirmado en sentencia por la sala competente del Tribunal Superior de Justicia; y (iii) la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo que exigía como una de las garantías de la entrada y registro la existencia de un procedimiento inspector previo abierto y notificado (v. SSTs –Sala Tercera– 1231/2020, de 1 de octubre y 1163/2021, de 23 de septiembre) solo surte efectos dentro de ese orden jurisdiccional, debiendo valorarse si hay razones materiales para que dicha exigencia se mantenga también en el procedimiento penal.

En lo que atañe al delito de fraude de prestaciones de la Seguridad Social dos sentencias merecen especial mención.

La primera de ellas es la STS 1191/2024, de 27 de enero de 2025, que casa el pronunciamiento absolutorio dictado en la instancia y condena por este delito en un supuesto en el que se ocultó el fallecimiento del beneficiario de una pensión de jubilación que, de esta manera, siguió percibiendo un familiar. Con ocasión de este pronunciamiento el Tribunal Supremo realiza las siguientes consideraciones de interés doctrinal: (i) este delito presenta claras similitudes con el de estafa, respecto del que es ley especial; (ii) pese ello, el engaño propio de la estafa no es trasladable sin más al fraude de prestaciones, en el que la conducta típica puede ser omisiva, como ocurre en este supuesto de ocultamiento o no comunicación del fallecimiento del perceptor de la prestación; y (iii) la existencia de fallos en los mecanismos de control del organismo público correspondiente no elimina la culpabilidad del ilegítimo perceptor de la prestación. En el mismo sentido se ha pronunciado la STS 1010/2025, de 10 de diciembre, en el marco de una estafa a la Agencia Tributaria por devoluciones indebidas: «el fallo en los mecanismos de supervisión de las solicitudes de devolución de cantidades indebidamente cobradas por el fisco no puede operar, como pretende el recurrente, como una extravagante causa de exclusión de la tipicidad».

La segunda es la STS 994/2025, de 3 de diciembre, dictada en el marco de un fraude de prestaciones por desempleo obtenidas mediante altas y bajas ficticias en la Seguridad Social basadas en relaciones laborales simuladas con empresas sin actividad real. Dado que los hechos tuvieron lugar en el año 2011, con anterioridad, por tanto, a la reforma operada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que

introdujo el actual art. 307 ter CP, el Tribunal Supremo hace un repaso a cuál ha sido el encaje penal de estas conductas a lo largo del tiempo. Inicialmente, conforme a lo decidido en el Pleno de 25 de febrero de 2022, tenían cabida en el delito de fraude de subvenciones del art. 308 CP, tipo que siempre ha incorporado una cuantía típica a modo de condición objetiva de punibilidad. Posteriormente, en las SSTS 1030/2013, de 28 de noviembre y 261/2014, de 18 de marzo, se matizó lo anterior, precisando que, cuando se empleara una mecánica defraudatoria propia del delito de estafa, este sería el tipo penal aplicable. Finalmente, mediante la citada Ley Orgánica 7/2012 se introdujo el art. 307 ter CP, que tipifica de manera expresa y diferenciada el delito de fraude de prestaciones, tipo penal en el que actualmente debe desenvolverse la calificación de estas conductas, incluidas las de simulación de relaciones laborales y altas y bajas ficticias –STS 146/2018, de 22 de marzo–. La sentencia ratifica asimismo la tipificación como como delito de falsedad en documento oficial cometido por particular, a través de autoría mediata de funcionario, de las altas y bajas ficticias realizadas a través del sistema RED de la Seguridad Social.

Por último, debe reseñarse la STS 878/2025, de 23 de febrero, sobre el delito de frustración de la ejecución del art. 258 CP consistente en la no presentación o presentación mendaz de relación de bienes o patrimonio en procedimiento de ejecución por parte del deudor. La sentencia reviste especial relevancia porque hasta el momento no se habían producido pronunciamientos jurisprudenciales al respecto. El Tribunal Supremo sienta la siguiente doctrina: (i) los tipos del art. 258.1 y 2 CP son dolosos, pero no exigen la concurrencia adicional de ninguna intención o ánimo específico en el autor; y (ii) el tipo penal del art. 258 CP persigue la tutela penal de los procedimientos de ejecución y reforzar el derecho de crédito al exigir al deudor una contribución activa, de tal forma que la conducta obstruccionista con relevancia penal se produce tanto con la presentación de una relación bienes mendaz o irregular como con la omisión de su presentación, *tenga o deje de tener bienes el deudor*.