



FACULTAD DE DERECHO

**TÍTULO**  
**SUBTÍTULO**

Ana Pérez de Lema  
5º E-3 C  
Penal  
Tutor: Sergio Berenguer Pascual

Madrid  
Mes, 2025

**RESUMEN**

El objeto de este trabajo es ...

**PALABRAS CLAVE**

**ABSTRACT**

**KEY WORDS**

## ÍNDICE

RESUMEN .....	1
AGRADECIMIENTOS.....	4
LISTADO DE ABREVIATURAS .....	5
<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>6</b>
1.1. Justificación del tema .....	6
1.2. Objetivos del trabajo.....	6
1.3. Metodología.....	6
<b>II. MARCO TEÓRICO: EL DELITO CONTINUADO Y EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL .....</b>	<b>6</b>
2.1. Evolución histórica del delito continuado .....	6
2.2. Regulación actual del delito continuado: Concepto y características.....	8
2.3. Requisitos del delito continuado.....	9
2.4. El delito fiscal: Origen y regulación normativa .....	17
2.5. Conexión entre el delito fiscal y el delito continuado: Problemas conceptuales .....	17
<b>III. ANÁLISIS DOCTRINAL: CONTINUIDAD DELICTIVA Y DELITO FISCAL .....</b>	<b>17</b>
3.1. Fundamentos dogmáticos del delito continuado en el ámbito fiscal.....	18
3.2. Posturas doctrinales: ¿Concurso real o delito continuado en el fraude fiscal? 18	
3.3. Implicaciones político-criminales de calificar el fraude fiscal como delito continuado .....	18
3.4. Proporcionalidad de las penas y relevancia del principio de estanqueidad tributaria .....	18
<b>IV. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL .....</b>	<b>18</b>
4.1. Evolución de la doctrina jurisprudencial sobre el delito fiscal continuado 18	
4.2. Postura dominante del Tribunal Supremo.....	18
4.3. Jurisprudencia minoritaria: Casos contrarios y análisis crítico.....	18
4.4. Análisis de casos emblemáticos en el tratamiento del fraude fiscal continuado .....	18
<b>V. PERSPECTIVA COMPARADA: DERECHO INTERNACIONAL Y COMPARADO.....</b>	<b>18</b>
5.1. Aplicación del delito fiscal continuado en sistemas jurídicos internacionales .....	18

5.2.	Comparación con otros delitos económicos de naturaleza continuada ...	18
5.3.	Acumulación de delitos fiscales: Perspectivas internacionales .....	18
VI.	DISCUSIÓN Y PROPUESTAS .....	18
6.1.	Reflexión crítica sobre la problemática concursal en el fraude fiscal.....	18
6.2.	Propuestas de reforma legislativa y mejora en la calificación del delito fiscal	18
6.3.	Perspectivas futuras para la continuidad delictiva en el ámbito fiscal....	18
VII.	CONCLUSIONES .....	18
7.1.	Recapitulación de los puntos clave.....	18
7.2.	Respuesta a la pregunta central del trabajo .....	18
	BIBLIOGRAFÍA .....	19

## **AGRADECIMIENTOS**

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

## I. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Justificación del tema

### 1.2. Objetivos del trabajo

### 1.3. Metodología

## II. MARCO TEÓRICO: EL DELITO CONTINUADO Y EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL

### 2.1. Evolución histórica del delito continuado

La evolución histórica de la institución continuidad delictiva tiene sus raíces en el pensamiento pietista de la Edad Media. El pietismo, que ponía el énfasis en la idea de clemencia, buscaba mitigar la severidad de las penas, tales como la aplicación de la pena capital en el tercer hurto (conocido como *trifurato*). Se trataba de agrupar las ofensas en una sola, basándose en las ideas de continuidad y reiteración, evitando así una pena excesiva o desmesurada. De hecho, algunos estudiosos creen que la expresión “*a la tercera va la vencida*” puede surgir de esta figura (Carceller Garrido (2012, p. 4))

Desde un punto de vista dogmático, son varias las teorías que han tratado de explicar el fundamento jurídico del delito continuado. Sin embargo, hasta el día de hoy, no podemos hablar de un consenso en cuanto a su justificación. Nos centraremos en tres de las principales teorías que han abordado esta cuestión (Méndez Gallo (2022, p. 4))

La primera de ellas es la ya mencionada **teoría pietista o teoría de la ficción**, de origen italiano entre los siglos XVI y XVII. Basada en evitar la pena del *trifurato*, trataba el delito continuado como un concurso real de delitos en el que se hacía una excepción a la **alberodelictiva** estaba basada en la verdadera existencia de una unidad real de la acción, por la existencia de un dolo conjunto y lesión homogénea en los actos cometidos. A través de la conexión directa entre las acciones, se justificaba el trato como una sola (Castiñeira Palou, 1982).

La doctrina germana, en cambio, decidió basarse en la **teoría de la realidad jurídica**, fundando la continuidad delictiva como una creación del derecho consuetudinario. Mas

que una formulación teórica clara, cree que su surgimiento se debe a una práctica judicial y consuetudinaria (Castiñeira Palou, 1982)

Con el tiempo, surge una teoría más moderna que justifica la figura del delito continuado como un **mecanismo de simplificación procesal**. Según esta perspectiva, se trata de una forma de aliviar la carga de los tribunales en casos donde un solo autor ha cometido múltiples actos delictivos, especialmente cuando resulta difícil probar algunos de ellos. No obstante, esta visión ha sido fuertemente criticada por la doctrina, ya que se aparta de los principios probatorios fundamentales. Como señala Choclán Montalvo, “*es incompatible con nuestro sistema de valoración de la prueba y fijación de los hechos en el proceso penal, o lo que es lo mismo, es contrario a la Constitución por vulnerar el artículo 24. 2º*” (Choclán Montalvo (1995, p. 168)).

La **Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 600/2007** destaca la relevancia de estas tres teorías, indicando que la teoría de la ficción sería adecuada para los ordenamientos jurídicos en los cuales el delito continuado no estuviese recogido expresamente en la ley. Por otro lado, considera más ajustada la teoría de la realidad jurídica para aquellos sistemas, como el español, en los que la continuidad delictiva está incorporada al Código Penal. Además, aclara que la aplicación de un delito continuado no debe basarse en dificultades probatorias ni justificarse únicamente por motivos de clemencia. Por el contrario, debe atenderse al Código Penal, que establece un marco claro para su tratamiento, destinado a evitar la acumulación desproporcionada de penas.

Con el transcurso del tiempo, el delito continuado ha dejado de ser una simple ficción jurídica destinada a beneficiar al reo. Hoy, se concibe como una **realidad jurídica** que permite unificar en un solo proceso una pluralidad de acciones con una unidad objetiva y subjetiva (SSTS 523/2004 y 488/2005).

En el Derecho Español, la figura comienza como una construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo a finales del siglo XIX, influenciado por las mencionadas doctrinas italiana y alemana. Según Méndez Gallo, a pesar de ser una materia íntimamente vinculada con los principios de culpabilidad y proporcionalidad, una falta de previsión legal inicial, unida a la ausencia de un fundamento dogmático, llevaron a una aplicación errática por parte de los tribunales (Méndez Gallo (2022, p. 3)). Idea a la que se suma

**Comentado [AP1]:** Esto tengo que ver de dónde lo he sacado

Carceller Garrido, que considera que su aplicación fue *con criterios cambiantes e incluso contradictorios* (Carceller Garrido (2012, p. 2)).

No fue hasta la reforma urgente y parcial del Código Penal, de 25 de junio de 1983, para que este concepto adquiriese carta de naturaleza legal en el artículo 69 bis de este código. Hoy en día se encuentra regulado en el artículo 74 del Código Penal, estableciendo un marco normativo que facilita una aplicación coherente en la práctica (Méndez Gallo (2022, p. 3)).

## **2.2. Regulación actual del delito continuado: Concepto y características**

Como ha sido mencionado anteriormente, el delito continuado fue, en sus inicios, una construcción jurisprudencial desarrollada por los Tribunales a falta de una regulación expresa del Código Penal. Sin embargo, esto cambió con la reforma urgente y parcial de 1983, que introdujo el concepto en el art. 69 bis del CP de 1973. Esta incorporación solventó los problemas relacionados con el principio de legalidad que surgían por la falta de previsión legal, lo que había derivado en una aplicación errática e inconsistente por parte de los jueces.

Con la promulgación del Código Penal de 1995 trajo consigo una reforma integral de todo nuestro sistema penológico. En lo que respecta al delito continuado, este fue trasladado y regulado en el art. 74 CP, que establece:

### *Artículo 74 del Código Penal*

*1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior; pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.*

*2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas.*

3. *Quedan exceptuadas de lo establecido en los apartados anteriores las ofensas a bienes eminentemente personales, salvo las constitutivas de infracciones contra el honor y la libertad e indemnidad sexuales que afecten al mismo sujeto pasivo. En estos casos, se atenderá a la naturaleza del hecho y del precepto infringido para aplicar o no la continuidad delictiva.*

Sin llevar a cabo un cambio radical en comparación con la versión anterior del artículo, la nueva regulación del delito continuado permitió una mayor precisión y claridad en su aplicación.

**Comentado [AP2]:** No sé si incluir qué cambios se dieron al hacer la reforma penal. No creo que sea especialmente relevante.

### 2.3. Requisitos del delito continuado

El Código Penal de 1995 no introdujo grandes cambios en la regulación del delito continuado, por lo que la jurisprudencia desarrollada a partir del antiguo artículo 69 bis del Código Penal de 1973 sigue siendo aplicable (García Albero 2016, p. 8). En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1987 nos aclara cuáles son los **elementos necesarios** para configurar el delito continuado:

«...a) **existencia de una pluralidad de hechos**, ontológicamente diferenciables, que, imputados al procesado, no hayan sido objeto antecedentemente de sanción y se hallen concurrentemente sub iudice en el mismo proceso; b) **unidad de designio**, de resolución o de propósito, comúnmente traducida como existencia de un dolo unitario que funde las varias acciones en un solo haz estimatorio, hablándose también de una culpabilidad homogénea capaz de ligar las diversas infracciones, y en la que cabe incardinar tanto el dolo planificado, diferenciable del renovado, como el aprovechamiento de idéntica ocasión; c) existencia de **unidad de precepto penal violado**, entendida en el sentido de que las múltiples acciones queden subsumidas en idéntico tipo penal o en semejantes y emparentadas figuras criminosas; d) **homogeneidad de técnica operativa**, al resultar afines las dinámicas comisivas desplegadas; e) **identidad de sujeto activo**, aunque pueden haber concurrido otros sujetos en conjunción con aquél, limitando éstos su intervención a hechos aislados, y quedando, por ende, fuera del juego de la continuidad, cual resalta la Sentencia de 12 de julio de 1985; no se precisa identidad de sujetos pasivos, aunque, naturalmente, la unidad en este orden constituiría dato propiciador de la continuidad delictiva; g) que los **bienes jurídicos atacados no sean eminentemente personales**; salvo las ofensas constitutivas de infracciones contra el honor y la honestidad, en cuyo caso se atenderá a la naturaleza del hecho y del precepto infringido

para aplicar o no la continuidad; h) las diversas acciones deben haberse desenvuelto en el mismo o aproximado **entorno espacial** y dentro de un **razonable marco temporal unificador**, que evidencien el ligamen conexivo que las aglutina...»

También están los mismos requisitos en la STS 319/2020, de 16 de junio

**Comentado [AP3]:** Entiendo que uso la sentencia más nueva, antes que la más antigua.

«...El delito continuado viene contemplado en el artículo 74.1 del Código Penal, definiéndose como aquellos supuestos en los que " en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, se realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza".

Jurisprudencia estable de esta Sala viene insistiendo en que el delito continuado precisa de la concurrencia de una serie de requisitos que, en lo que aquí interesa y de un modo simplificado son: a) Una pluralidad de hechos ontológicamente diferenciables; b) Un dolo unitario, con un planteamiento único que implica la unidad de resolución y de propósito criminal. Se trata de un dolo global o de conjunto como consecuencia de la unidad de designio. c) Una unidad de precepto penal violado, o al menos, de preceptos semejantes y análogos, es decir, una especie de " semejanza del tipo" se ha dicho; d) La homogeneidad en el modus operandi, lo que significa la uniformidad entre las técnicas operativas desplegadas o las modalidades delictivas puestas a contribución del fin ilícito; y e) Una identidad de sujeto activo en tanto que el dolo unitario requiere un mismo agente, lo que no es óbice para la posible implicación de terceros colaboradores cuyas cooperaciones limitadas y singulares quedarían naturalmente fuera del juego de la continuidad.

Desde una consideración negativa hemos expresado: a) Que no es necesaria la identidad de sujetos pasivos; b) Que los bienes jurídicos atacados no han de ser acentuadamente personales, pues la incidencia en bienes tan enraizados o inherentes al ser humano, primariamente insertados en la persona, dificultaría el propósito unificador y aglutinador de las distintas acciones, y c) Que no es precisa tampoco la unidad espacial y temporal, aunque sin un distanciamiento temporal disgregador que las haga aparecer ajenas y desentendidas las unas de las otras, cuestión que habrá de ser examinado en el caso concreto. El delito continuado precisa a este respecto que por encima del tiempo haya una ligazón o causa común aunque se diluya la unidad temporal...»

Según Quintano Ripollés, en torno a la figura del delito continuado se puede decir que *todo es discutido y discutible*. (Juanes Peces 2021, p. 2). En cuanto a los requisitos o elementos necesarios para apreciar el delito continuado, conocemos de la existencia de tres teorías -objetiva, subjetiva y mixta objetivo-subjetiva-, estos marcos se diferencian en función de los elementos que priorizan a la hora de definir los componentes estructurales de esta figura.

**Comentado [AP4]:** No sé si explicar brevemente las tres teorías. Están explicadas tanto en Choclán Montalvo como en Juanes Peces.

En España, la mayoría de la doctrina se inclina por una posición intermedia, que combina elementos tanto de la perspectiva objetiva como de la subjetiva para delimitar este concepto jurídico.

Este enfoque se basa en la combinación de elementos objetivos de carácter más rígido, como la conexión temporal y material entre hechos delictivos, con la flexibilidad que ofrecen elementos subjetivos, como la intencionalidad del autor o el plan criminal global. Entendemos que esto nos ofrece una comprensión más global y matizada de la continuidad delictiva, pero también puede introducir ciertos retos, sobre todo en lo que se refiere a su aplicación coherente y a su justificación teórica.

A continuación, analizaremos en detalle cada uno de estos elementos para evaluar si el concepto de continuidad delictiva puede aplicarse razonablemente al delito de fraude fiscal. Al tiempo que se explora lo anterior, debemos partir de la premisa de que, tanto la justificación político-criminal como la fundamentación dogmática, de la figura, son dudosas. Lo cual presenta dificultades a la hora de su aplicación.

Estas debilidades, combinadas con los retos prácticos de su aplicación, subrayan la importancia de una interpretación estricta y precisa de los elementos del concepto. La adopción de un enfoque riguroso ayuda a reducir el riesgo de *un uso “generoso” y excesivamente amplio de la convertida institución*. (Choclán Montalvo (1995, p. 185) – Pie de página 19 Maurach, G., Gossel, K., & Zipf, W. (Año). *Derecho Penal*. (p. 540, núm. 74). Vogler, L. K. (Año). (núms. 45 y 46)). Garantizando que su aplicación siga siendo coherente con los principios fundamentales de interpretación jurídica y proporcionalidad.

**Comentado [AP5]:** ¿Cómo cito cuando un autor indica que hay otros dos que están de acuerdo con él?

Comenzaremos por el análisis de los considerados **requisitos objetivos**, según Choclán Montalvo, combinando su análisis de los mismos con otros autores.

#### a) Pluralidad de acciones y realizaciones típicas

La continuidad delictiva se basa en la concurrencia de una pluralidad de acciones u omisiones que, aunque independientes desde un punto de vista naturalístico, se unifican jurídicamente bajo una misma calificación penal (Posada Maya, 2010). Este presupuesto fáctico implica que el autor lleva a cabo una pluralidad de hechos que, en principio, podrían tratarse como delitos independientes pero que, debido a su conexión, se entienden como una unidad jurídica.

En este sentido, Carrara entiende que *la noción del delito continuado presupone la realización de varias acciones, cada una de las cuales representa una perfecta violación de la Ley*. La esencia del concepto radica en que cada hecho individual cumple plenamente con los elementos del tipo penal, pero en su conjunto, se consideran parte de una única acción jurídica debido a su conexión intrínseca.

Esta “unidad de acción por continuación” permite interpretar una pluralidad de hechos conexos como un único hecho jurídico, centrándose en la percepción de una unidad global más que en la realización típica individual de cada acción. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencias como la de 8 de febrero de 1989 y la de 26 de diciembre de 1988, establece que, bajo la “*concepción natural de la vida social*”, se aprecia una única acción cuando las distintas actuaciones tienen igual significación jurídica penal y están conectadas por una estrecha proximidad espacial y temporal. Estas conexiones deben ser lo suficientemente estrechas como para que un observador imparcial perciba los hechos como una unidad objetiva (Choclán Montalvo, 1995).

Para que se configure el delito continuado, la conexión entre las acciones se fundamenta en dos notas esenciales: **la identidad específica del comportamiento** delictivo y **la vinculación espacio-temporal**. La primera exige que las acciones sean homogéneas en cuanto a su naturaleza y el bien jurídico protegido. La segunda, de carácter instrumental, actúa como un elemento objetivo que permite vislumbrar la concurrencia de un elemento subjetivo, como puede ser un plan preconcebido o el aprovechamiento de una misma ocasión (Choclán Montalvo, 1995). Según la STS de 19 de octubre de 1992, esta vinculación espacio-temporal debe analizarse con parámetros de lógica y racionalidad, evaluándose caso por caso. No es posible establecer límites espaciales o temporales precisos, ya que lo realmente importante es comprobar que las nuevas voliciones son una

continuación de las anteriores, persistiendo así una misma motivación, incluso si entre las acciones transcurre un lapso temporal considerable.

Según la STS 48/2021, de 21 de enero, de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, la conexión temporal plantea una cuestión dogmática fundamental: distinguir si los hechos constituyen una unidad típica de acción o una pluralidad de acciones:

*“Es evidente que la conexión por continuidad introduce una delicada cuestión de alcance dogmático, como es la necesidad de delimitar su espacio operativo. Para lo que resulta necesario distinguir, primero, **si los hechos integran una sola unidad típica de acción o una pluralidad de acciones**. Y, segundo, si dada, en su caso, dicha pluralidad de acciones naturales cabe, **no obstante, identificar una unidad jurídica de acción o acciones jurídicamente independientes** -vid. sobre la distinción entre supuestos de unidad natural de acción y unidad jurídica de acción, STS 486/2012, de 4 de junio.” Lo que sucede es que en el primer caso los hechos albergan una **unidad espacial y una estrechez o inmediatez temporal** que, desde una perspectiva normativa, permiten apreciar un único supuesto fáctico subsumible en un solo tipo penal. En cambio, en los casos en que no se da esa estrecha vinculación espaciotemporal propia de las conductas que se ejecutan en un solo momento u ocasión, sino que se aprecia cierto distanciamiento espacial y temporal, no puede hablarse de una unidad natural de acción sino de distintos episodios fácticos insertables en la figura del delito continuado”. De modo que **cuando los diferentes actos naturales no presentan la inmediatez y proximidad propias de la unidad natural de acción subsumible en un solo tipo penal, pero tampoco alcanzan la autonomía fáctica propia del concurso de delitos, ha de acudirse a la figura intermedia del delito continuado**”*

La sentencia aclara la cuestión, subrayando que, en los casos de unidad natural de la acción los hechos deben albergar una proximidad espacial y temporal que permitan subsumirlos en un solo tipo penal. En cambio, se debe recurrir a la figura intermedia del delito continuado cuando, sin una estrecha vinculación en espacio y tiempo, tampoco se alcance la autonomía fáctica propia del concurso de delitos.

La continuidad temporal adquiere especial relevancia en el análisis. Según Juanes Peces, su trascendencia radica en la capacidad de identificar la persistencia de una misma situación motivacional a lo largo del tiempo. La STS 654/2020 refuerza esta idea al

afirmar que la continuidad puede ser compatible con un intervalo temporal considerable, siempre que exista una conexión suficiente entre las acciones. Aunque esta conexión temporal no se define mediante estándares rígidos, excluye los casos en los que el lapso entre las acciones es tan amplio que rompe la perspectiva unitaria del hecho. En definitiva, la continuidad delictiva se configura como una figura jurídica que permite tratar como una unidad hechos que, aunque plurales en su realización natural, comparten una conexión espacio-temporal y motivacional que los cohesionan bajo un mismo marco jurídico.

#### **b) Homogeneidad de la ley violada**

**Comentado [AP6]:** Citar a partir de aquí

La doctrina y la jurisprudencia coinciden, de forma casi unánime, en que para que pueda apreciarse la continuidad delictiva, es imprescindible que las múltiples acciones u omisiones afecten al mismo bien jurídico. Este requisito se enmarca en el principio de homogeneidad objetiva, que establece que la continuidad delictiva exige una conexión entre las acciones basada en la naturaleza del bien jurídico protegido. Sin embargo, es importante señalar que, aunque la lesión al mismo bien jurídico es una condición necesaria para la continuidad delictiva, no resulta suficiente por sí sola. Además, el artículo 74 del Código Penal español exige que cada una de las diversas acciones infrinja las mismas o similares disposiciones penales, que una norma común subyazca a los preceptos infringidos. Esto implica la necesidad tanto de una identidad del interés jurídico protegido como de una identidad del tipo penal. En otras palabras, es esencial considerar no sólo el objeto de la acción, sino también la forma en que se lleva a cabo, garantizando la homogeneidad en los métodos de comisión.

En este sentido, la expresión de “mismo o semejante precepto” al que alude el art. 74 CP debe entenderse como unidad de tipo básico o fundamental, el mismo delito “básico”. Ello exige, o bien, que concurra el mismo tipo de la Parte Especial, o bien, tipos diferentes pero semejantes, lo que implícitamente deriva en la idea de que sean fruto de un mismo tipo fundamental.

#### **c) Unidad de sujeto activo**

Atendiendo a la necesidad de un dolo unitario o de continuación, como veremos más adelante en los requisitos subjetivos, es razonable pensar que, por ende, será necesaria una identidad de sujeto o sujetos activos. La aplicación de la continuidad presupone que

las distintas acciones conectadas pertenezcan al mismo autor, como bien indica la STS 29-1-1990.

Asimismo, la jurisprudencia (sin ánimo exhaustivo: STS 29-1-1990 o STS 14-7-1992), indica que no sólo se requiere que las diversas infracciones sean cometidas por la misma persona, si no que, además, estas deben ser realizadas en el mismo grado de participación. Según Castiñeira, participar en todas las acciones con el mismo grado de imputación es necesario a la hora de establecer el elemento de identidad objetiva de las diversas acciones.

#### d) Unidad de sujeto pasivo

Este requisito, tradicionalmente exigido por la jurisprudencia, fue finalmente abandonado por el Tribunal Supremo. En 1983, el legislador clarificó esta cuestión al establecer explícitamente la posibilidad de que las acciones u omisiones "ofendan a uno o varios sujetos". Sin embargo, esta interpretación varía dependiendo de los bienes jurídicos afectados.

La doctrina dominante distingue entre dos categorías de bienes jurídicos: En el caso de los bienes jurídicos de carácter impersonal, es suficiente con que se ataque al mismo bien jurídico, sin que sea necesaria la identidad del sujeto pasivo. Por otro lado, en los bienes altamente personales, sí se requiere la identidad del sujeto pasivo. La justificación de esta distinción radica, según la doctrina, en que *"la necesaria valoración separada de los actos parciales por presentar un tan diverso contenido de lo injusto y de culpabilidad que no es posible su unificación"*.

En definitiva, la unidad o pluralidad del sujeto pasivo puede ser valorada por el tribunal como un criterio para comprender la naturaleza del hecho y, en su caso, negar la continuidad delictiva en virtud de la facultad que le atribuye la ley. Sin embargo, en los bienes altamente personales, la unidad del sujeto pasivo no es un requisito que surja directamente de la legislación.

En nuestro caso, dado que el delito de defraudación fiscal no tiene la consideración de bien altamente personal, sino que se trata de un bien de carácter patrimonial, debe entenderse que no es necesario que exista identidad entre los sujetos pasivos ofendidos en las diversas acciones

**Comentado [AP7]:** No sé hasta que punto es necesaria la mención de todo esto, pues no nos atañe.

**Comentado [AP8]:** Revisar. Está en alguno de los documentos impresos.



**2.4. El delito fiscal: Origen y regulación normativa**

**2.5. Conexión entre el delito fiscal y el delito continuado: Problemas conceptuales**

**III. ANÁLISIS DOCTRINAL: CONTINUIDAD DELICTIVA Y DELITO FISCAL**

- 3.1. **Fundamentos dogmáticos del delito continuado en el ámbito fiscal**
- 3.2. **Posturas doctrinales: ¿Concurso real o delito continuado en el fraude fiscal?**
- 3.3. **Implicaciones político-criminales de calificar el fraude fiscal como delito continuado**
- 3.4. **Proporcionalidad de las penas y relevancia del principio de estanqueidad tributaria**

#### **IV. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL**

- 4.1. **Evolución de la doctrina jurisprudencial sobre el delito fiscal continuado**
- 4.2. **Postura dominante del Tribunal Supremo**
- 4.3. **Jurisprudencia minoritaria: Casos contrarios y análisis crítico**
- 4.4. **Análisis de casos emblemáticos en el tratamiento del fraude fiscal continuado**

#### **V. PERSPECTIVA COMPARADA: DERECHO INTERNACIONAL Y COMPARADO**

- 5.1. **Aplicación del delito fiscal continuado en sistemas jurídicos internacionales**
- 5.2. **Comparación con otros delitos económicos de naturaleza continuada**
- 5.3. **Acumulación de delitos fiscales: Perspectivas internacionales**

#### **VI. DISCUSIÓN Y PROPUESTAS**

- 6.1. **Reflexión crítica sobre la problemática concursal en el fraude fiscal**
- 6.2. **Propuestas de reforma legislativa y mejora en la calificación del delito fiscal**
- 6.3. **Perspectivas futuras para la continuidad delictiva en el ámbito fiscal**

#### **VII. CONCLUSIONES**

- 7.1. **Recapitulación de los puntos clave**
- 7.2. **Respuesta a la pregunta central del trabajo**

**Comentado [AP9]:** Este apartado entero está por ver. No creo que sea estrictamente necesario, además de que creo que llegaré al límite de palabras con lo demás.

## BIBLIOGRAFÍA

**Buján García, I., & Hidalgo Díaz, D.** (2022). Reflexiones sobre el delito continuado y la defraudación tributaria: Una revisión de la jurisprudencia reciente. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 33(4), 129-145. Disponible en <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/6083/5565>

**Carceller Garrido, J. C.** (2012). La continuidad delictiva en el delito fiscal (I). *Tribuna Fiscal*, 261/262, Sección Galería del mes / Tribuna de los autores, julio-agosto 2012, Editorial CISS.

**Carrara, F.** (1907). *Programma del corso di Diritto Criminale*. Firenze, Italia. (*Programa del curso de Derecho Criminal, vol. I, 1944*).

**Castiñeira Palou, M. T.** (1982). El delito masa en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español. En *Estudios penales. Libro-homenaje al profesor J. Antón Oneca* (pp. 139 y ss.). Salamanca, España.

**Choclán Montalvo, J. A.** (1995). *El delito continuado*. Madrid, España: Marcial Pons.

**García Albero, R.** (2016). Reglas especiales para la aplicación de las penas. En *Quintero Olivares, G. (Dir.) y Morales Prats, F. (Coord.), Comentarios al Código Penal Español* (7.ª ed., Tomos I y II, pp. 7-52). Aranzadi.

**Juanes Peces, A.** (2021). El derecho a no declarar en juicio: El delito continuado: evolución de la doctrina y la jurisprudencia sobre los elementos de dicha figura. Estado actual de la jurisprudencia del Tribunal Supremo: teoría del dolo continuado. *LA LEY Penal*, (152), septiembre-octubre, Editorial Wolters Kluwer.

**López Candela, J. E.** (2013). La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Tributario, RCyT. CEF*, núm. 370 . Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

**Maurach, G., Gossel, K., & Zipf, W.** (1995). *Derecho Penal* (p. 540, núm. 74).

**Méndez Gallo, D.** (2022). El delito continuado de defraudación tributaria: ¿es dogmáticamente posible su exclusión? *Diario La Ley*, 10041, Sección Tribuna, 1 de abril de 2022, Wolters Kluwer.

**Posada Maya, R.** (2010). *El delito continuado* [Tesis doctoral, Universidad de Salamanca]. Departamento de Derecho Público General, Área de Derecho Penal.

**Quintano Ripollés, A.** (1966). *Comentarios al Código Penal*. Madrid, España.

**Vogler, Th.** (1978). *Strafgesetzbuch, Leipziger Kommentar* (núms. 45 y 46).