



FACULTAD DE DERECHO

**LA PROBLEMÁTICA DE LA
CONTINUIDAD DELICTIVA EN EL
DELITO FISCAL**

Análisis dogmático y jurisprudencial

Ana Pérez de Lema Campos

5º E-3 C

Tutor: Sergio Berenguer Pascual

Madrid

Marzo, 2025

RESUMEN

A lo largo del presente trabajo se analiza la posibilidad de aplicar la figura del delito continuado al delito de defraudación fiscal en el ordenamiento jurídico español. Partiendo de la evolución histórica y conceptual del delito continuado, se examinan sus elementos esenciales, tanto objetivos como subjetivos, y su regulación en el Código Penal. Posteriormente, se estudia la naturaleza del delito fiscal, abordando su estructura, bien jurídico protegido y tipificación penal. A través de un análisis jurisprudencial, se expone la postura restrictiva del Tribunal Supremo, que niega la continuidad delictiva en el fraude fiscal basándose en la autonomía de cada periodo impositivo y se contrastan estos argumentos con diversas posturas doctrinales que defienden la viabilidad de aplicar la continuidad delictiva en ciertos supuestos. Finalmente, se examinan las implicaciones político-criminales de esta cuestión, valorando sus efectos en la proporcionalidad de las penas y la seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: Delito continuado, Delito Fiscal, Jurisprudencia

ABSTRACT

This paper analyzes the possibility of applying the concept of continuing offense to the crime of tax fraud in the Spanish legal system. Starting with the historical and conceptual evolution of the continuing offense, its essential elements, both objective and subjective, and its regulation in the Criminal Code are examined. Subsequently, the nature of the tax offense is studied, addressing its structure, protected legal interest and criminal classification. Through a jurisprudential analysis, the restrictive position of the Supreme Court is presented, which denies the criminal continuity in tax fraud based on the autonomy of each tax period, contrasting this argumentation with various doctrinal positions that defend the viability of applying criminal continuity in certain cases. Finally, the political-criminal implications of this issue are examined, assessing its effects on the proportionality of penalties and legal certainty.

KEY WORDS: Continuous crime, Tax crime, Jurisprudence
--

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, por su apoyo constante; a Ana Campos, por ser mi ejemplo como abogada; y a mi tutor Sergio, por su paciencia, dedicación y atención durante todo este proceso.

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
AGRADECIMIENTOS	2
II. EL DELITO CONTINUADO Y EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL	6
2.1. Evolución histórica de la noción del delito continuado	6
2.2. Regulación del delito continuado en el Código Penal de 1995	8
2.3. El delito fiscal: Origen y regulación normativa	20
2.4. La pluralidad de delitos fiscales	26
III. PROBLEMÁTICA EN TORNO A LA CONTINUIDAD DELICTIVA Y DELITO FISCAL	28
3.1. Fundamentos dogmáticos del delito continuado en el ámbito fiscal	28
3.2. Disidencias en la interpretación judicial: Casos contrarios y análisis crítico.....	40
3.3. Implicaciones penológicas y político-criminales de calificar el fraude fiscal como delito continuado	44
IV. CONCLUSIONES.....	47
V. BIBLIOGRAFÍA	50

I. INTRODUCCIÓN

El 25 de junio de 1983, el legislador, mediante una reforma urgente y parcial del Código Penal incorporó la figura del delito continuado, codificando así la unidad de acción por continuación. Hasta ese momento, la posibilidad de considerar diversas acciones típicas como una única infracción había sido una construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo. Con esta reforma, el legislador reconsideró la gravedad penológica en aquellos casos en los que hubiera una conexión objetiva y subjetiva entre los hechos típicos, permitiendo así una valoración unitaria de acciones que, de lo contrario, se considerarían como delitos independientes.

Sin embargo, la indefinición en la delimitación legal de esta figura, sumada a sus consecuencias en el ámbito político-criminal a la hora de aplicarla o no aplicarla, ha convertido el concepto de continuidad delictiva en una cuestión problemática tanto desde el punto de vista jurisprudencial como doctrinal en determinados tipos delictivos. En efecto, esta dificultad en su aplicación ha sido especialmente controvertida en el contexto del delito de defraudación fiscal, donde surge una contradicción entre la teoría del delito continuado y la naturaleza fragmentada del delito tributario.

El principal desafío radica en determinar si se puede considerar que un sujeto que actúa con la misma voluntad defraudatoria en distintos períodos impositivos es constitutivo de delito continuado, o si, por el contrario, cada infracción fiscal constituye una unidad delictiva independiente. La relevancia de esta cuestión radica en su efecto directo en la tipificación de este tipo de conductas, y su sanción y prescripción.

La relevancia de este estudio se encuentra en la necesidad de aportar claridad a la aplicación de la figura de la continuidad delictiva en el ámbito tributario, atendiendo al fin de esta figura, la evolución jurisprudencial y su relación con la teoría general del delito. Aunque el Código Penal incluye la figura del delito continuado y sus requisitos, su aplicación al delito fiscal ha sido lejos de ser pacífica, lo que justifica que se realice un estudio detenido en sus fundamentos y límites.

Para lograr este objetivo, se tomará como referencia la jurisprudencia del Tribunal Supremo y los posicionamientos doctrinales más relevantes. En primer lugar, se abordará

la evolución del concepto de delito continuado en el ordenamiento jurídico español, analizando los elementos objetivos y subjetivos que lo caracterizan. En segundo lugar, se estudiará cómo se configura el delito fiscal, con el fin de determinar si sus características permiten su consideración como un delito continuado o si, por el contrario, debe ser tratado como una serie de delitos autónomos correspondientes a cada ejercicio fiscal. En tercer lugar, se llevará a cabo un análisis de los principales argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo hasta la fecha respecto a esta problemática, así como de las diferentes posturas doctrinales al respecto. Finalmente, se tratará de llegar a una visión más clara acerca de la posibilidad de considerar la continuidad delictiva fiscal como una figura válida desde un punto de vista Penal.

Desde un punto de vista metodológico, el análisis será de carácter eminentemente dogmático, a través del estudio de la doctrina y jurisprudencia relativa a la problemática anunciada. Se profundizará, en particular, en la postura restrictiva del Alto Tribunal respecto a la continuidad delictiva en el ámbito tributario, confrontándola con las críticas sostenidas por la doctrina penalista. De este modo, se pretende evaluar si la negativa a aplicar el delito continuado al delito de defraudación fiscal responde a una necesidad coherente con los principios generales del derecho penal, o si, por el contrario, se puede considerar una interpretación excesivamente rígida o de difícil justificación que podría generar inconsistencias en la aplicación de la norma penal.

En última instancia, el propósito de este trabajo es contribuir al debate sobre la coherencia del sistema penal con los delitos de carácter fiscal. Se trata de determinar si la estructura actual del delito continuado permite incluir a los fraudes fiscales reiterados sin vulnerar los principios de legalidad y proporcionalidad, garantizando al mismo tiempo un tratamiento justo y equitativo para este tipo de infracciones del deber. La cuestión no es meramente teórica, sino que tiene importantes consecuencias prácticas en términos de sanción penal, prescripción y prevención del fraude tributario, lo que acentúa la importancia de que se haga un análisis detallado sobre la viabilidad de aplicar la continuidad delictiva en este ámbito.

II. EL DELITO CONTINUADO Y EL DELITO FISCAL EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL

2.1. Evolución histórica de la noción del delito continuado

La institución de la 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 figura¹.

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 afirmar un consenso en cuanto a su justificación. Nos centraremos en tres de las principales teorías que han abordado esta cuestión².

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. Su fundamento radica en la idea de que existe una verdadera unidad en la acción delictiva, con la presencia de un dolo conjunto y una lesión homogénea en los actos cometidos. A través de la conexión directa entre las acciones, se justifica el trato como una sola³.

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

¹ Cfr. Carceller Garrido, J. C., “La continuidad delictiva en el delito fiscal (I)”, *Tribuna Fiscal*, n.º 261/262, 2012, p. 5.

² Cfr. Méndez Gallo, D., “El delito continuado de defraudación tributaria: ¿es dogmáticamente posible su exclusión?”, *Diario La Ley*, n.º 10041, 2022, p. 4.

³ Cfr. García Albero, J., “El delito continuado en el Código Penal”, en *Comentarios al Código Penal Español. Tomo I*, 7.ª ed., abril 2016, Thomson Reuters, p. 8.

que una formulación teórica clara, se atribuye el surgimiento de la institución a una práctica judicial y consuetudinaria⁴.

La teoría más moderna considera 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»⁵.

La sentencia del Tribunal Supremo (STS) 600/2007, de 11 de septiembre, 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 atenerse 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 para 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, de 24 de abril y 488/2005, de 18 de abril)⁶.

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

⁴ *Id.*

⁵ Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. p. 168.

⁶ *Cfr.* Juanes Peces, A., “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*, n.º 152, septiembre-octubre 2021, Wolters Kluwer, p. 3.

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 tribunales⁷. Idea a la que se suma Carceller Garrido, que considera que su aplicación fue con «criterios cambiantes e incluso contradictorios»⁸.

No fue hasta la reforma urgente y parcial del Código Penal de 25 de junio de 1983⁹ para que este concepto adquiriese carta de naturaleza legal en el artículo 69 bis. Hoy en día se encuentra regulado en el artículo 74 del Código Penal de 1995¹⁰, estableciendo un marco normativo que facilita una aplicación coherente en la práctica¹¹.

2.2 Regulación del delito continuado en el Código Penal de 1995

Como ha sido mencionado, 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 artículo 69 bis del Código Penal 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.

El 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 artículo 74 del Código Penal, que establece:

«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

⁷ Cfr. Méndez Gallo, D., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (I)*”. p. 3.

⁸ Cfr. Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (I)*”. p. 2.

⁹ Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, por la que se modifica el Código Penal. BOE núm. 152, de 29 de junio de 1983.

¹⁰ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995.

¹¹ Cfr. Méndez Gallo, D., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (I)*”. p. 3.

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.

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 aplicable¹². 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, que posteriormente se reiteraron en la STS 319/2020, de 16 de junio (ECLI: ES:TS:2020:1782):

«...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".

¹² Cfr. García Albero, J., op. cit. p. 8.

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»¹³. 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 prioriza cada uno a la hora de definir los componentes estructurales de esta figura.

¹³ Cfr. Juanes Peces, A., op. cit., p. 2.

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. Esto 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»¹⁴. Garantizando que su aplicación siga siendo coherente con los principios fundamentales de interpretación jurídica y proporcionalidad.

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

a) Requisitos objetivos

i. Pluralidad de hechos delictivos

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

¹⁴ Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*, p. 185.

jurídicamente bajo una misma calificación penal¹⁵. 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»¹⁶. 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 26 de diciembre de 1988 (ECLI:ES:TS:1988:15228) y la de 8 de febrero de 1989 (ECLI:ES:TS:1989:793) 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 objetiva¹⁷.

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 ocasión¹⁸. Según la STS 17732/1992 (ECLI:ES:TS:1992:17732), de 19 de octubre, esta vinculación espacio-temporal debe analizarse con parámetros de lógica y

¹⁵ Cfr. Posada Maya, R., *El delito continuado*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2010, p. 487.

¹⁶ Carrara, F., *Programma del corso di Diritto Criminale* (Firenze, Italia: Barbera, 1907), traducción al español como *Programa del curso de Derecho Criminal*, vol. I, 1944, p. 463.

¹⁷ Cfr. Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. p. 188.

¹⁸ *Ibid.* pp. 192-193.

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 (ECLI:ES:TS:2021:75), 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 deslindar 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 espacio temporal 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 acudir 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 tiempo¹⁹. La STS 654/2020, de 2 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020:3983), 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 cohesiona bajo un mismo marco jurídico.

ii. Homogeneidad de la ley violada

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 establece que todas las acciones deben violar las mismas o similares disposiciones penales, que los preceptos infringidos deben compartir una norma común que los sustente. Esto implica la necesidad tanto de una identidad del interés jurídico protegido como de una identidad del tipo penal.

¹⁹ Cfr. Juanes Peces, A., op. cit., p. 4.

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 comisión²⁰.

En este sentido, la expresión de «mismo o semejante precepto» al que alude el artículo 74 Código Penal 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.

iii. 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 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 15075/1990, de 29 de enero (ECLI:ES:TS:1990:15075) ²¹.

Asimismo, la jurisprudencia (entre otras, SSTs 15075/1990, de 29 de enero de 1990) 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 participación²². 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 acciones²³.

²⁰ Cfr: Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. pp. 224 y 225.

²¹ *Ibid.* p. 246.

²² *Ibid.* pp. 246 y 247.

²³ Cfr: Castiñeira Palou, M. T., "El delito masa en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español", en *Estudios penales. Libro-homenaje al profesor J. Antón Oneca* (Salamanca, España, 1982), p. 154.

iv. 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, la interpretación de esta previsión 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; y, 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 ley²⁴.

Una vez analizados los requisitos objetivos, procederemos a analizar los subjetivos.

b) Requisitos subjetivos

i. Dolo total o global

El dolo global o total en el delito continuado se refiere a lo que nuestro legislador llama “plan preconcebido”, concepto que ha sido perfilado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La STS del 8 de marzo de 1989 (ECLI:ES:TS:1989:1706) revela que el dolo unitario puede manifestarse de dos formas «bien en ejecución de un plan preconcebido o bien en el aprovechamiento de idéntica ocasión».

²⁴ Cfr. Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. pp. 249-252.

La teoría del dolo global, de origen alemán y basada en la concepción finalista de la acción, sostiene que el sujeto activo debe haber previsto y querido la ejecución de todos los actos delictivos como un conjunto, al menos antes de haber finalizado el primer acto delictivo. Se trata de una voluntad no renovable, es decir, el autor no decide en cada acto si sigue delinquiendo, si no que sigue un propósito inicial adoptado anteriormente²⁵.

Así la STS de 17 de octubre de 1988 (ECLI:ES:TS:1988:14297) declara que la ejecución de un plan preconcebido equivale a un dolo global o designio único, siendo esencial para configurar este dolo unitario. Según la STS de 4 de junio de 1990 (ECLI:ES:TS:1990:4233) este dolo global «presupone una definición de objetivos más o menos precisos y de los medios para alcanzarlos, que no se da cuando el autor solo tiene un proyecto más o menos indeterminado de cometer delitos desconectados entre sí».

Por ende, excluyendo aquellos casos en los que al autor tenga una intención genérica e indeterminada de cometer delitos.

No obstante, esta idea es matizada por la STS del 3 de mayo de 1991 (ECLI:ES:TS:1991:11168) que indica que «basta con que tal realización sea genéricamente planeada, pues muchos de los detalles concretos de cada acto solo se podrán precisar a medida que se va presentando la oportunidad de realizarlos»²⁶.

Desde la perspectiva de la doctrina alemana, se considera necesario que el dolo abarque desde el comienzo la totalidad de los actos individuales que constituyen el delito continuado, es decir, que el autor posea una vista del resultado global. No obstante, se acepta que el autor no tenga predefinidos todos los actos delictivos desde el inicio, si no que puede extender este dolo conjunto original a nuevos hechos (lo que la doctrina alemana llama el dolo global ampliado)²⁷.

En este contexto, se ha intentado conciliar la necesidad de un dolo unitario que unifique subjetivamente todas las acciones delictivas, con el reconocimiento de que cada una de ellas también posee su propio dolo individual. En este sentido, Castiñeira defiende que, si cada una de las acciones tiene su propio elemento subjetivo, dolo o culpa, debe

²⁵ Cfr. Juanes Peces, A., op.cit. p. 5.

²⁶ Cfr. Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. p. 257.

²⁷ *Id.*

admitirse para la continuidad delictiva la presencia de dos dolos: el propio de cada acción y otro más general que abarque todas.

Según esta postura, mientras es admisible que el autor pueda proyectar la realización de una serie de acciones delictivas, resulta inadmisibles pensar que, a partir de esa decisión inicial, actúe de forma automática, sin reafirmar su voluntad en cada una de ellas. Por ello, Castiñeira niega la posibilidad de un dolo único absoluto para la pluralidad de acciones, ya que el sujeto mantiene una voluntad individualizada respecto a cada una de ellas²⁸.

En conclusión, según Choclán Montalvo, el requisito del plan preconcebido no puede equipararse «a la concurrencia de un dolo unitario, entendido en sentido estricto, o de un dolo genérico propio del delito continuado y compatible con la voluntad propia de cada acción. Este requisito debe entenderse tan solo como plan o programación, no genérica sino concreta, de la realización de una serie de acciones sucesivas, con cierta determinación de los fines y de los medios para conseguirlos, concretándose suficientemente en las representaciones del autor el lugar, tiempo y medios de comisión, sin que sea suficiente la resolución general de cometer hechos punibles en cada oportunidad que se presente»²⁹.

ii. Dolo de continuación

Durante mucho tiempo prevaleció en la doctrina la teoría del dolo global, heredada del pensamiento jurídico italiano y alemán. Según esta teoría, como ya hemos comentado, el elemento unificador de la continuidad delictiva es la existencia de una única intención global, es decir, una “unidad de designio” que da coherencia a la conducta delictiva continuada bajo el concepto final de la acción³⁰. Sin embargo, esta perspectiva ha sido objeto de críticas. En este sentido, Welzel señala que «el fundamento dominante de la

²⁸ Cfr. Castiñeira Palou, M. T., op. cit. pp. 20, 106 y 107.

²⁹ Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. p. 260.

³⁰ Cfr. Juanes Peces, Ángel, op. cit. p. 6.

unidad de delito en este caso no es el dolo común, si no el aprovechamiento de la misma oportunidad, utilizando unos mismos o semejantes métodos»³¹.

Conforme a esta línea de pensamiento, la doctrina española, y en particular Antón Oneca, introduce el concepto de “homogeneidad de culpabilidad”. Este consiste en argumentar que las acciones sucesivas se unifican subjetivamente por la existencia de una “voluntad renovada”, favorecida por la repetición de una idéntica circunstancia motivacional. Este aprovechamiento de una idéntica ocasión, tal y como explica Bacigalupo Zapater, en la STS de 15 de abril de 1989 (ECLI:ES:TS:1989:7990), emerge como un elemento esencial del nexo de continuidad, dado que es el único elemento que verdaderamente traza la línea real entre el concurso real y del delito continuado³².

El hecho de que cada una de las acciones se manifieste con caracteres ejecutivos similares y una cierta vinculación espacio-temporal que permita apreciar unidad de hecho es un elemento necesario, pero no suficiente³³. Como bien expone Bacigalupo Zapater en su STS de 4 de junio 1990 (ECLI:ES:TS: 1990:4233) es imprescindible que se trate de una «ocasión que por sí misma permita una realización repetida de acciones análogas, de tal manera que el dolo de cada una de estas repetidas realizaciones aparezca como una continuación de la decisión anterior».

En consecuencia, el aspecto temporal cobra especial relevancia. Sin una proximidad cronológica entre las acciones resultaría imposible considerar que existe una continuación respecto a la conducta previamente realizada³⁴. Asimismo, la existencia de una efectiva proximidad cronológica refuerza la idea de que el autor no adopta nuevas decisiones autónomas en cada acción, si no que mantiene una misma inercia delictiva favorecida por circunstancias recurrentes.

³¹ De acuerdo con la cita literal efectuada por Juanes Peces, Ángel, op. cit., p. 6, con cita de la obra del mentado autor alemán en Welzel, H., *Derecho Penal Alemán*, Parte General, 12.^a ed. Alemana, versión castellana, trad. J. Bustos Ramírez y S. Yáñez Pérez, 1987.

³² Cfr: Choclán Montalvo, J. A., *El delito continuado*. p. 264.

³³ *Ibid.* p. 265.

³⁴ *Id.*

2.3 El delito fiscal: Origen y regulación normativa

La Constitución Española, en su artículo 31.1, establece que «[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esto es, la Carta Magna recoge dentro de los derechos y deberes de los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto. Asimismo, el artículo 2³⁵, de la Ley General Tributaria indica que los ingresos públicos tendrán como fin primordial obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos³⁶.

El delito fiscal, o de defraudación tributaria actualmente se incardina en los artículos 305 y 305 bis (tipo básico y agravado del Código Penal). En cuanto a su ubicación sistemática, se ubica dentro del Título XIV “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” dentro del ámbito de los delitos económicos en sentido estricto por afectar a la intervención del Estado en la regulación de la economía y no, simplemente, a la distribución de bienes y servicios³⁷.

Para que haya una conducta de infracción del deber en relación con los artículos 305 y 305 bis, es imprescindible que exista previamente una obligación tributaria, lo cual nos remite a la normativa tributaria extrapenal aplicable a cada impuesto en concreto. Sin esta obligación tributaria, no puede haber infracción y, en consecuencia, tampoco puede configurarse un delito fiscal. Son las normas tributarias las que determinan el marco que condiciona la existencia de dicho delito³⁸. El legislador establece dos mecanismos sancionadores para evitar el incumplimiento de contribuir a los gastos públicos. El

³⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 2. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003 « 1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. (...)»

³⁶ Cfr. Rodríguez Almirón, F. J., *Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (ADPCP*, vol. LXXIII, 2020), p. 644.

³⁷ Cfr. De la Mata Barranco, N.J. “*El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas*”, *Revista General de Derecho Penal*, n.º 26, 2016, p. 2.

³⁸ Cfr. *Ibid.* p. 3.

primero, establecido en la legislación tributaria y el segundo, en el Código Penal³⁹. Como indica Rodríguez Almirón «Ambos sistemas, tributario y penal, conviven, y son independientes»⁴⁰.

Desde su introducción en nuestro ordenamiento en 1977 (Ley 50/1977), el delito fiscal ha sido objeto de múltiples reformas, siendo las más recientes las introducidas por la Leyes Orgánicas 15/2003, 5/2010, 7/2012 y 1/2019. No obstante, para comprender su configuración actual, es fundamental analizar su origen y evolución legislativa.

El delito de defraudación tributaria se introdujo en la Ley 50/1977 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal⁴¹, en plena Transición Democrática, aunque su aplicación fue limitada por la exigencia de una resolución administrativa que calificase los hechos como fraude fiscal. La Ley 2/1985 superó esta limitación con el objetivo de que los tribunales pudieran tener una actuación más efectiva ante este delito⁴².

Posteriormente, la Ley Orgánica 6/1995⁴³ dio lugar a una mayor conexión entre la legislación penal y tributaria, regulando aspectos clave como las excusas absolutorias y la omisión de datos relevantes. Con la Ley Orgánica 15/2003⁴⁴, se incrementaron las penas y plazos de prescripción. Las reformas de 2010 y 2012 introdujeron la regularización tributaria como mecanismo de exoneración o atenuación de la responsabilidad penal, además de prever la responsabilidad de las personas jurídicas. La reforma más reciente, efectuada por la Ley Orgánica 1/2019⁴⁵, ha supuesto la modificación de la cuota defraudada para establecer la infracción penal contra la

³⁹ *Crf.* Rodríguez Almirón, F. J., op. cit., p. 644.

⁴⁰ *Ibid.* p. 644.

⁴¹ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 1977.

⁴² Rado Bestard, P. *El delito fiscal: Especial referencia al artículo 305 del Código Penal tras la reforma operada por la LO 7/2012*, Trabajo de Fin de Grado, Universitat de les Illes Balears, 2022, p. 5.

⁴³ Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. BOE núm. 155, de 30 de junio de 1995.

⁴⁴ Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 283, de 26 de noviembre de 2003.

⁴⁵ Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional. BOE núm. 45, de 21 de febrero de 2019.

Hacienda de la Unión Europea⁴⁶. Todas estas modificaciones legislativas tienen un mismo objetivo; una mayor armonización entre el sistema legislativo penal y tributario, aunque es innegable que aún persisten debates doctrinales sobre su interpretación y aplicación.

Así, el artículo 305 del Código Penal vigente en la actualidad, tiene la siguiente redacción:

«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante, lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por

⁴⁶ KPMG Abogados, "Ley Orgánica 1/2019: Consecuencias para la responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus modelos de Compliance", Legal Alert, marzo de 2019. p. 3.

personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. (...) »

Es necesario analizar brevemente los elementos del tipo penal para facilitar la comprensión de la cuestión a resolver en este trabajo: determinar si es posible aplicar la continuidad delictiva al delito fiscal.

i. Sujetos activos

La conducta típica en sí reclama una relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la Hacienda Pública. Al tratarse de un delito especial propio, para atribuir la imputación objetiva, es necesaria la violación de un deber específico⁴⁷. El sujeto activo es, por tanto, el obligado tributario, o, lo que es lo mismo, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Encontramos dentro de esta condición al obligado tributario a pagar los tributos de los que sea contribuyente o sujeto pasivo, así como al obligado a ingresar las cantidades retenidas o ingresos a cuenta. Además, también serán sujetos activos quienes, siendo contribuyentes o sujetos pasivos del tributo, obtengan devoluciones indebidas o disfruten indebidamente de beneficios fiscales⁴⁸.

En palabras de Morales Prats; «el delito de defraudación tributaria reclama un incumplimiento por parte del autor de un deber jurídico extrapenal, cualificado y acotado por el ordenamiento jurídico, de carácter propio, personal e intransferible»⁴⁹. Por tanto, podemos decir que cada contribuyente es autor potencial del tipo penal en función de su obligación tributaria específica con el Estado.

⁴⁷ Cfr. Faraldo Cabana, P., op. cit. p. 331.

⁴⁸ Cfr. Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. p. 19.

⁴⁹ Morales Prats, F., *Comentario al artículo 305. Fraude a la Hacienda Pública (Comentarios al Código Penal Español, Tomo I, 7.ª ed., Thomson Reuters, abril 2016)*, p. 13.

ii. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo, al tenor del artículo 305.1 del Código Penal es en principio el conjunto de las distintas administraciones públicas que sean titulares de sus respectivas haciendas, es decir, la estatal, autonómica, local o foral⁵⁰. Si bien, Carceller Garrido hace una matización atendiendo a que el sujeto pasivo del delito es el titular del bien jurídico protegido. De esta forma, si el bien jurídico protegido en el delito fiscal es la mera recaudación monetaria, el sujeto pasivo serían las administraciones públicas; pero si se entiende que trasciende lo dinerario y protege principios constitucionales como la solidaridad y el sostenimiento del gasto público, el sujeto pasivo serían todos los ciudadanos beneficiarios de los bienes y servicios financiados con los tributos⁵¹. O lo que es igual, en otras palabras, el conjunto de la sociedad.

iii. El objeto material

Entendemos por objeto material la persona o cosa sobre la que recae la acción, sin necesidad de coincidir con el sujeto pasivo. En el delito fiscal, este es la recaudación de cada impuesto específico. Es decir, el dinero que debe ingresarse conforme a la norma de cada tributo en cada periodo. En definitiva, la cuantía que el obligado tributario ha dejado de ingresar en cada uno de los tributos susceptibles de ser defraudados por él, cuando ésta supere la cuantía del tipo objetivo⁵².

iv. Bien jurídico protegido

La doctrina mayoritaria considera que el bien jurídico protegido para el delito fiscal es la protección de la Hacienda Pública⁵³. Como se ha mencionado anteriormente, el delito fiscal tiene una doble dimensión; por un lado, el patrimonio de las Administraciones Públicas, derivado del derecho a recaudar tributos dentro de un plazo determinado, y, por

⁵⁰ Cfr. *Ibid.* p. 14.

⁵¹ Cfr. Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. p. 5.

⁵² *Id.*

⁵³ Cfr. Morales Prats, F., op. cit. p. 13.

otro, protege el derecho de los ciudadanos al acceso a bienes públicos financiados con dichos tributos. Esta segunda visión, más amplia, se basa en principios constitucionales como la solidaridad, la justicia o a igualdad, pero no pierde su carácter patrimonial. La jurisprudencia ha reforzado esta concepción, destacando la conexión entre la función recaudatoria y el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 31.1 de la Constitución Española)⁵⁴. Por lo tanto, el artículo 305 del Código Penal estaría protegiendo «intereses *supra* individuales, de carácter colectivo, que se cobijan bajo la idea de patrimonio de la Hacienda Pública»⁵⁵.

v. *La acción*

La acción típica en el delito fiscal requiere tres elementos esenciales; (i) un elemento objetivo: la defraudación a la Hacienda Pública; (ii) un elemento subjetivo, que es la comisión dolosa y; (iii) un elemento cuantitativo, que sea por un importe superior a los 120.000 € por impuesto y año⁵⁶.

La defraudación, según Morales Prats, exige «una ocultación de bases o datos esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo⁵⁷». Esta ocultación puede realizarse por acción u omisión, con la finalidad de eludir el pago del impuesto debido total o parcialmente⁵⁸. Esta conducta, según el tipo, abarca diversas modalidades: elusión del pago de tributos, retenciones o ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones o disfrute fraudulento beneficios fiscales, siempre que la cuantía supere los 120.000 € en un ejercicio fiscal.

En segundo lugar, el tipo legal exige dolo, excluyendo la comisión culposa. No basta con el incumplimiento tributario; debe demostrarse la intención de defraudar a la Hacienda Pública⁵⁹. Este dolo del autor no requiere un conocimiento preciso y absoluto

⁵⁴ Cfr. Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. pp. 5 y 6.

⁵⁵ Morales Prats, F., op. cit. p. 12.

⁵⁶ Cámara Barroso, M. del C., “Cuestiones a debate: El ‘delito fiscal’”, Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria, UDIMA, abril de 2016, p. 5.

⁵⁷ Morales Prats, F., op. cit. p. 19.

⁵⁸ *Id.* p. 19.

⁵⁹ Cfr. *Ibid.* p. 21.

de la cantidad defraudada; basta con que tenga certeza de que su conducta defraudatoria generará, de manera segura, un perjuicio patrimonial significativo para la Hacienda Pública⁶⁰.

Por último, la conducta activa u omisiva defraudatoria debe producir perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública por un *quantum* superior a 120.000 €. Por tanto, el resultado típico además de constituir un requisito básico de la conducta delictiva actúa como límite objetivo para la intervención penal, ya que las defraudaciones inferiores a esa cantidad serán consideradas infracción administrativa tributaria⁶¹.

2.4 La pluralidad de delitos fiscales

En la configuración actual del delito fiscal, cuando un mismo obligado tributario comete varias defraudaciones fiscales la jurisprudencia mayoritaria rechaza la posibilidad de aplicar la continuidad delictiva⁶², optando por establecer un concurso real de delitos⁶³. Para llegar a esta conclusión se aduce la autonomía de cada periodo impositivo, el cual genera obligaciones tributarias diferenciadas y, en consecuencia, delitos independientes. Es decir, si un contribuyente defrauda en varios ejercicios fiscales, se considerará que ha cometido tantos delitos fiscales como periodos impositivos afectados, sin posibilidad de agruparlos en una sola unidad delictiva (STS 1629/2001, de 10 de octubre (ECLI:ES:TS:2001:7775)).

El concurso de delitos se da cuando en aquellos casos en los que un sujeto ha cometido varios delitos por los que no ha sido condenado con anterioridad. Entre estos supuestos, el concurso real de delitos, regulado en el artículo 73 del Código Penal, se da cuando se han cometido tantos hechos como delitos. En concreto, el precepto establece que «[a]l responsable de dos o más delitos o faltas se les impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas».

⁶⁰ Cfr: Morales Prats, F., op. cit. p. 26.

⁶¹ *Ibid.* p. 24.

⁶² En este sentido la STS 611/2009 de 29 de mayo, la STS 737/2006 de 20 de junio de 2006, la STS de 3 de enero de 2003, entre otras.

⁶³ Cfr: Morales Prats, F., op. cit. p. 26.

Es decir, cada uno de los hechos cometidos es constitutivo de delito por sí mismo, pero se le da un tratamiento penológico autónomo.

En el ámbito del delito fiscal se considera que cada ejercicio defraudado constituye uno de los mencionados hechos independientes constitutivos de delito, siempre que la cuota defraudada supere los 120.000 €.

Desde un punto de vista penológico, la aplicación del concurso real supone que se cumplirán, simultáneamente a ser posible, cada una de las penas que le hayan sido impuestas. El artículo 75 del Código Penal soluciona las incompatibilidades para el cumplimiento simultáneo indicando que «se seguirá el orden de su respectiva gravedad para su cumplimiento sucesivo, en cuanto sea posible».

Asimismo, en el artículo 76 del Código Penal indica los tiempos máximos de cumplimiento. Estos serán el triplo de la pena más grave y, en el caso de ser menores a este triplo se deberá atender a los máximos absolutos indicados en el precepto penal.

Teniendo en cuenta el resultado de la pena, la aplicación del concurso real a la pluralidad de delitos fiscales endurece considerablemente la pena, ya que las penas se suman hasta el máximo legal permitido por el artículo 75 del Código Penal, en este caso entre quince y dieciocho años en función de si concurre agravante o no. Esto ha generado dudas en cuanto a la proporcionalidad, pues, cuando la defraudación fiscal se repite en varios ejercicios, el cumulo de las penas puede dar lugar a sanciones que superen el tratamiento penal de otros delitos de mayor gravedad.

Ciertos sectores doctrinales y una minoría jurisprudencial han criticado este efecto, que consideran la acumulación estricta de las penas una medida excesivamente punitiva, especialmente cuando se compara con otros delitos económicos o patrimoniales para los que sí se admite el delito continuado.

A continuación, se examinarán los motivos del Tribunal Supremo para descartar la continuidad delictiva en el delito fiscal y las posturas doctrinales al respecto, con el fin de valorar sus implicaciones y posibles alternativas.

III. PROBLEMÁTICA EN TORNO A LA CONTINUIDAD DELICTIVA Y DELITO FISCAL

3.1. Fundamentos dogmáticos del delito continuado en el ámbito fiscal

Una vez comprendido el concepto de delito continuado y los requisitos necesarios para su aplicación⁶⁴, es pertinente analizar si este puede aplicarse al delito fiscal contemplado en el artículo 305 del Código Penal.

No basta, sin embargo, con verificar si concurren los presupuestos previamente analizados; resulta imprescindible examinar también la jurisprudencia relevante en torno a este tipo delictivo y a los elementos de la continuidad delictiva. Es especialmente necesario comprender la argumentación de esta jurisprudencia, ya que aporta una base interpretativa fundamental para evaluar la compatibilidad de la continuidad delictiva en el ámbito del delito fiscal.

La jurisprudencia mayoritaria mantiene una postura restrictiva respecto a la posibilidad de aplicar el concepto de continuidad delictiva en el ámbito del delito fiscal, posición respaldada por diversas sentencias del Tribunal Supremo (entre otras SSTS 2476/2001, 2115/2002, 325/2004, 611/2009, 374/2017...).

En la STS 2476/2001, de 26 de diciembre (ECLI:ES:TS:2001:10342) se declara que «Aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponible diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 y 20/2001, ha castigado por separado los múltiples

⁶⁴ (i) Pluralidad de hechos delictivos, (ii) Homogeneidad de la ley violada, (iii) Unidad de sujeto activo, (iv) Unidad de sujeto pasivo, (v) Dolo total o global y (vi) Dolo de continuación

delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado»⁶⁵.

Los argumentos desarrollados por la Sala del Tribunal Supremo para posicionarse en contra de un delito fiscal continuado son principalmente tres: el principio de estanqueidad impositiva, la vulneración independiente de cada defraudación y la ruptura del dolo unitario por la relación temporal.

El primero se fundamenta principalmente en el principio de estanqueidad impositiva, que, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, es un «principio aplicado por la jurisprudencia, en determinados casos, en virtud del cual la administración tributaria puede formular diferentes valoraciones sobre un mismo bien según el impuesto de que se trate, atendidas las características del tributo y la finalidad de la valoración»⁶⁶.

Este principio según la STS 2096/2019, de 13 de junio (ECLI:ES:TS:2019:2096), «conlleva la defensa y el mantenimiento de un tratamiento diferente para cada tributo por la propia naturaleza singular de cada impuesto. Por consiguiente, dicho principio conlleva que cada impuesto deba ser objeto de comprobación, valoración y determinación del hecho imponible, conforme a sus propias normas, y con abstracción de las valoraciones y apreciaciones efectuadas por la misma u otra Administración tributaria en el ámbito de otros impuestos».

En otras palabras, este principio implica que cada periodo impositivo, y específicamente cada tributo, se configuren como conjuntos estancos, independientes entre sí, lo que impide una valoración conjunta de otros ejercicios fiscales o de otras obligaciones tributarias del contribuyente⁶⁷.

Desde esta premisa, el Tribunal Supremo entiende que la independencia de cada tributo y de cada ejercicio fiscal excluye la posibilidad considerar como un solo hecho delictivo unitaria las defraudaciones realizadas en diferentes periodos o impuestos. La naturaleza propia y singular de cada tributo conlleva que cada incumplimiento de la

⁶⁵ A la que se remitieron otras posteriores, como la STS 325/2004, de 11 de marzo, o la STS 611/2009, de 29 de mayo

⁶⁶ Real Academia Española, “Principio de estanqueidad”, *Diccionario Panhispánico del Español Jurídico*, (disponible en <http://dpej.rae.es/lema/principio-de-estanqueidad>; última consulta 10/03/2025).

⁶⁷ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 5.

obligación fiscal deba ser evaluado de manera autónoma, sin posibilidad de integrarse en un único delito continuado, dado que el principio de estanqueidad impide que estos incumplimientos fiscales se consideren manifestación continuada en el tiempo. Según el Alto Tribunal, esta interpretación es necesaria para respetar las particularidades de cada tributo, evitando generalizaciones que podrían desvirtuar el tratamiento legal y fiscal que corresponde a cada tipo de impuesto y a cada periodo fiscal específico.

Esta idea se resume de forma clara y precisa en la STS 2476/2001, de 26 de diciembre (ECLI:ES:TS:2001:10342). Sentencia que, unida a la STS 2115/2002 de 3 de enero (ECLI:ES:TS:2003:15), supusieron que el Tribunal Supremo expusiese con mayor fundamentación su doctrina en contra de la continuidad penal tributaria⁶⁸, «[r]esulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos periodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos periodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado».

La STS 374/2017, de 24 de mayo (ECLI: ES:TS:2017:1885), reiterada en la STS 723/2021, de 29 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3727), refuerza este argumento al señalar que: «La exclusión se produce porque el art. 305 Código Penal exige como condición objetiva una cuantía defraudada, los 120.000 euros en un periodo impositivo concreto, para cuya determinación el art. 305 Código Penal, prevé unas reglas especiales de determinación, ajenas a la mera causalidad de la acción realizada. Y hacen que cada hecho típico sea estanco conformado por un periodo impositivo, el año, y una cuota, 120.000 €. (...) Esa conformación supone que cada periodo impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que cada periodo impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del De resultado defraudatorio por el importe previsto en la norma penal, los 120.000 euros».

⁶⁸ Cfr. Carceller Garrido, J. C., “La continuidad delictiva en el delito fiscal... (y II)”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 262, septiembre-octubre 2012, p. 23.

De este modo, el Tribunal Supremo establece que, así como no es posible acumular cuantías defraudadas de distintos periodos para que alcancen el umbral necesario para ser considerados delito, tampoco es posible sumar los delitos fiscales cometidos en diferentes periodos para configurarlos como un único delito continuado. La razón principal de esta exclusión es que cada periodo tributario representa un cierre y liquidación independientes, de tal forma que cualquier intento de integrarlos bajo la figura del delito continuado contradiría el principio de autonomía de cada ejercicio fiscal.

No obstante, esta interpretación ha suscitado críticas en el ámbito doctrinal. Entre otros autores, como Méndez Gallo, Carceller Garrido, Choclán Montalvo y Faraldo Cabana⁶⁹, se aduce como primer argumento que el Tribunal Supremo parte de una base dogmática errónea, ya que equipara el concepto de “unidad típica de acción” con el de “unidad de dolo o de designio”.

Esta distinción es abordada por el Tribunal en su STS 277/2015, de 3 de junio (ECLI:ES:TS:2015:2563), en la cual indica que existe “unidad típica de acción” cuando «la norma penal engarza o ensambla varios actos o varias unidades naturales de acción en un único tipo penal (tráfico de drogas, delitos contra el medio ambiente y de intrusismo, entre otros). Pues la unidad típica de acción se da cuando varios actos son unificados como objeto único de valoración jurídica por el tipo penal».

En contraste, el “delito continuado” o “unidad de dolo o de designio” se configura, continúa señalando la misma sentencia, cuando «aparece integrado por varias unidades típicas de acción que, al darse ciertos supuestos objetivos y subjetivos previstos en el art. 74 del C. Penal, se integran en una unidad jurídica de acción. Aparece constituido por tanto el delito continuado por varias realizaciones típicas individuales que acaban siendo abrazadas en una unidad jurídica a la que, por su intensificación del injusto, se aplica una pena agravada con respecto al delito único propio de la unidad típica de acción. Para ello tiene en cuenta el legislador que las acciones obedezcan a un plan preconcebido

⁶⁹ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 7.; Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. p. 25; Choclán Montalvo, J.A., *Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal*. p. 4. y Faraldo Cabana, P. (2003). *Delito continuado de defraudación: Comentario a la SAP de Barcelona*. Revista de Derecho Penal y Criminología, 2.ª Época, (12), 311-355. UNED. p. 335

o al aprovechamiento de idéntica ocasión, así como a la homogeneidad de la infracción de la misma norma penal o a preceptos de igual o semejante naturaleza».

Desde esta perspectiva, queda en evidencia que el Tribunal Supremo estaría equiparando y al mismo tiempo confundiendo ambos conceptos para justificar la aplicación del principio de estanqueidad impositiva. Así, el artículo 305.2 del Código Penal, delimita la “unidad típica de acción” al fijar un umbral de 120.000 € de cuota defraudada por ejercicio fiscal. Sin embargo, el artículo 74.1 del Código Penal regula la posibilidad de agrupar una pluralidad de “unidades típicas” como un solo delito continuado, basado en la “unidad de dolo o designio”. Esto implica que el artículo 74.1 permite tratar como un único delito aquellas acciones previas que, por sí solas e individualmente, ya cumplirían con la regla del artículo 305.2 del Código Penal⁷⁰.

Como indican Faraldo Cabana y Méndez Gallo, el cálculo de la cuota defraudada y la apreciación de una continuidad delictiva pertenecen a ámbitos distintos del Derecho. La determinación de la cuota defraudada es una operación tributaria que permite pasar de la ilicitud administrativa a una de carácter penal, mientras que la calificación de varios delitos fiscales como una unidad o pluralidad de delitos es una cuestión de carácter exclusivamente penal, que no debe ser interferido por las reglas tributarias⁷¹.

Por tanto, podemos decir que la postura adoptada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo para negar la aplicación del delito continuado en las ya mencionadas STS 2476/2001, de 26 de diciembre, y STS 2115/2002, de 3 de enero⁷², pierde su lógica. La razón por la que no se permite acumular diversas acciones administrativas ocurridas en distintos periodos para constituir un único delito no deriva del artículo 305.2 del Código Penal, como sostiene el Alto Tribunal, sino del artículo 74.1 del mismo cuerpo legal. Esto se debe a que, para que varias acciones puedan considerarse dentro de un delito

⁷⁰ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 5.

⁷¹ Cfr. Faraldo Cabana, P., op. cit. p. 335 y Méndez Gallo, D., op. cit. p. 7 ambos con cita a Gómez Papí, J.M, «La continuidad y la masificación delictivas», *Cuadernos De Derecho Judicial*, XXV, Madrid, CGPJ, 1993, pp. 89-90.

⁷² STS núm. 2115/2002, de 3 de enero [versión electrónica - base de datos CENDOJ. ECLI:ES:TS:2003:15]. Fecha de la última consulta: 14 de febrero de 2025: «Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado.»

continuado, cada una de ellas debe ser, por sí misma, constitutiva de delito⁷³. La verdadera cuestión radica en si los hechos plurales que individualmente alcanzan la condición de delito fiscal pueden considerarse un delito continuado. Quedando excluidos de esta relación de continuidad aquellos hechos que en su singularidad no son típicos, como las infracciones que no alcanzan la cuantía del artículo 305.2 Código Penal⁷⁴.

El verdadero problema radica en determinar si múltiples hechos que individualmente cumplen con los requisitos del delito fiscal y violan obligaciones fiscales específicas pueden ser sancionados como un único delito continuado, excluyendo aquellos actos que, de forma aislada, no alcancen la cuantía típica requerida para ser considerados delictivos.

El Tribunal Supremo justifica su rechazo a la continuidad delictiva fiscal apoyándose en la autonomía de cada obligación tributaria, indicando que estas responden a «hechos imponderables diferentes, por ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios fiscales diversos».

Sin embargo, como señala Carceller Garrido, esta interpretación es errónea ya que la autonomía de cada infracción, lejos de impedir la continuidad delictiva, es precisamente el requisito esencial para que esta pueda configurarse. En sus propias palabras, «la necesaria independencia de cada acto que en sí mismo debe ser delito fiscal, para que cuando queden abrazados o integrados por la unidad común de designio (plan preconcebido o aprovechamiento idéntica ocasión) se manifieste el delito continuado»⁷⁵.

La diferencia entre los ámbitos de aplicación es evidente, como indica Méndez Gallo, «tal es la diferencia de ámbitos de acción, que el artículo 74.1 del Código Penal tiene como presupuesto fáctico el que se cumpla la regla del artículo 305.2 del Código Penal, es decir, que exista una pluralidad de delitos independientes»⁷⁶.

⁷³ Cfr. Méndez Gallo, D., ob. cit. p.7.

⁷⁴ Cfr. Choclán Montalvo, J. A. Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal», En Gómez Jara, Carlos (Coord.), Persuadir Y Razonar: Estudios Jurídicos En Homenaje A José Manuel Maza Martín, Navarra, Aranzadi, 2018, Tomo II, Parte IV, Págs. 918-919. p. 2.

⁷⁵ Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. p. 25

⁷⁶ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 7.

El segundo argumento del Tribunal Supremo para negar la aplicación de la continuidad delictiva al delito fiscal parte de que la Sala sostiene que cada defraudación constituye en sí misma una vulneración separada del deber fiscal, es decir, cada delito fiscal supone una infracción independiente del deber tributario del contribuyente en el contexto de un ejercicio fiscal concreto. En este sentido la STS 1629/2001, de 10 de octubre (ECLI:ES:TS:2001:7775), se indica que «la elusión del "pago de tributos" se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo (...) se tratará por regla de varios hechos independientes (...)»

Es decir, el Tribunal considera que cada vez que se comete una defraudación en un periodo fiscal, se genera un incumplimiento único y autónomo de la obligación tributaria, lo que impide que se integren estos incumplimientos en un único delito continuado, dado que el vínculo jurídico entre estos no es acumulable de manera continua o ininterrumpida.

Esta argumentación basada en la diversidad de los deberes fiscales infringidos⁷⁷ es reiterado y desarrollado más a fondo en la STS 2115/2002, de 3 de enero (ECLI:ES:TS:2003:15), «de suerte que, si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del artículo 305 Código Penal lo es también... para que el pago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período»

Este razonamiento implica que, al renovarse periódicamente la obligación tributaria y afectando a ejercicios fiscales distintos, es la estructura del delito fiscal lo que no permite su consideración como delito continuado.

Sin embargo, desde el punto de vista doctrinal, esta postura presenta ciertas inconsistencias. Corresponde ahora preguntarse si, cuando existen varias defraudaciones,

⁷⁷ Cfr. Faraldo Cabana, P., op. cit. p. 323.

estamos ante diferentes deberes infringidos y, en caso afirmativo, si esto impide considerar la continuidad delictiva.

Hay que tener en cuenta que nos hallamos ante un delito especial propio, en el cual, la violación de un deber específico es el criterio principal para atribuir la responsabilidad al autor (imputación objetiva). En consecuencia, es un delito que solo puede ser cometido por aquellas personas que, atendiendo a la normativa tributaria, se hallan obligadas al pago⁷⁸.

El hecho de que el delito pueda ser cometido por acción u omisión refuerza la idea de que su base es la infracción de un deber extrapenal específico. Sin embargo, no basta con esa infracción: también se requiere causar un perjuicio patrimonial efectivo y cuantificable.

La pregunta es, por el hecho de que se infrinjan distintos deberes, ¿se excluye la posibilidad de aplicar el delito continuado? No hay razón para que esto ocurra. De hecho, en otros delitos especiales que también se basan en la infracción de un deber se ha admitido la continuidad delictiva. Por ejemplo, esto se da en los delitos de prevaricación, cohecho o malversación de fondos, en los que siempre se ha reconocido la posibilidad de aplicar el delito continuado⁷⁹.

Esta pluralidad de infracciones de deberes fiscales sólo constata una diversidad de hechos o de acciones, no que sean autónomos o independientes, por lo que no se puede excluir la posibilidad de ser objeto de valoración jurídica unitaria. En este sentido, el presupuesto factico del concurso real y el concurso de delitos es el mismo; la realización de una pluralidad de hechos o acciones que constituyen por sí mismos un delito⁸⁰.

La doctrina ha respaldado esta perspectiva, y así lo señala Méndez Gallo al afirmar que la continuidad delictiva debería aplicarse al delito fiscal «mientras se dé una vinculación objetiva y subjetiva entre las defraudaciones tributarias». Bajo esta premisa, no hay diferencias significativas entre el delito de defraudación fiscal y otros delitos de infracción del deber en los que sí se admite la aplicación de una continuidad delictiva.

⁷⁸ *Ibid.* p. 331.

⁷⁹ *Id.*

⁸⁰ Cfr: Choclán Montalvo, J.A., *Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal*. p. 3.

Entra la duda de porqué se niega la continuidad delictiva en el delito de defraudación tributaria y se admite en el delito contra la Seguridad Social, en los delitos de fraude de subvenciones o en el delito contable, ya que no existe explicación alguna de esta desigualdad de trato atendiendo al bien jurídico protegido ni a la naturaleza de la infracción en sí⁸¹.

Desde un plano conceptual, cierto sector doctrinal afirma que cabe apreciar continuidad delictiva en los casos en los que se traten de defraudaciones a distintos conceptos impositivos, incluso si se producen dentro del mismo año natural (por ejemplo, si en un mismo ejercicio fiscal se comete una defraudación en el Impuesto de Sociedades y otra en el IVA). Esto se da siempre y cuando cada una de ellas cumplan con los requisitos del tipo penal, es decir, sean constitutivas por sí mismas de delito y, a su vez, respondan a un mismo plan preconcebido o dolo de continuidad⁸².

Por otro lado, cuando se trata de un mismo tributo de declaración periódica el artículo 305.2 del Código Penal establece que la defraudación de un año natural constituye una única acción típica, sin importar que haya existido una pluralidad de decisiones de acción dentro de ese mismo periodo. Así, solo se considerará delito si la suma total de las defraudaciones en el año supera la cuantía mínima punible, sin importar si los actos parciales no alcanzan dicho umbral o si, por el contrario, uno de ellos por sí solo lo supera⁸³.

El delito continuado, en cambio, exige la existencia de una pluralidad de hechos típicos independientes, lo que ocurre cuando la defraudación se extiende a varios ejercicios fiscales. En estos casos, cada año fiscal puede haber sido considerado como una única acción típica en virtud del artículo 305.2 Código Penal, pero en conjunto constituyen delitos diferenciados. Por ello, no es posible sumar actos parciales atípicos para alcanzar la tipicidad penal, sino únicamente delitos consumados. En consecuencia, como se ha mencionado en el argumento anterior, los artículos 74 y 305.2 del Código

⁸¹ *Cfr.* Faraldo Cabana, P., op. cit. pp. 336-338.

⁸² *Cfr.* Choclán Montalvo, J.A., *Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal*. p. 3. La jurisprudencia ha avalado esta interpretación en diversas resoluciones del Tribunal Supremo (STS 606/2010 de 25 de junio, STS 874/2006 de 18 de septiembre, STS 423/2010 de 21 de abril y STS 1211/2002 de 29 de junio), así como en sentencias de Audiencias Provinciales, como la SAP Córdoba (Sección Segunda), núm. 20/2000, de 16 de octubre; SAP Valencia (Sección Cuarta) núm. 166/2011, de 11 de marzo.

⁸³ *Id.*

Penal responden a reglas distintas, sin que el segundo constituya una regulación especial del delito continuado⁸⁴. Por ello Méndez Gallo cree «que no existen razones dogmáticas ni referidas al tipo penal que justifiquen conceptualmente la exclusión para el delito fiscal del instituto de la continuidad delictiva»⁸⁵.

Finalmente, como tercer argumento, el Tribunal Supremo subraya el requisito de unidad temporal como elemento fundamental para considerar la continuidad delictiva. Entiende que, al cometer infracciones fiscales en periodos o ejercicios fiscales diferentes, la unidad temporal se quiebra⁸⁶, y, por tanto, no se cumplen los requisitos necesarios para que el delito fiscal pueda interpretarse como un delito continuado.

La STS 290/2018, de 14 de junio (ECLI: ES:TS:2018:2286) desarrolla a fondo este argumento, señalando que «[d]ifícilmente puede asumirse que una conducta con ese distanciamiento en el tiempo y con una secuenciación de una decisión delictiva anual pueda encuadrarse desde una perspectiva subjetiva en el concepto de delito continuado. Pues, de entenderlo así, estaríamos acogiendo como delito continuado un supuesto en que la planificación delictiva para un periodo de varios años vendría a actuar como una especie de licencia para defraudar a largo plazo, reconvirtiendo varios delitos realizados por periodos anuales en un solo delito, aunque la pena imponible se fije en su mitad superior. Se generaría así de facto un ámbito temporal de impunidad para conductas proyectables a largo plazo que resultarían legitimadas por la existencia de un plan delictivo genérico inicial. (...) Como se dijo supra, el dolo global, genérico o de conjunto propio del delito continuado tiene que ponerse en relación con una base naturalística u ontológica de acciones delictivas que se engargen con una mínima vinculación temporal. Y ello no puede decirse de un proyecto delictivo que ha de perpetrarse durante varios años, ensamblado mediante una decisión voluntaria anual de cometer una grave conducta fraudulenta contra la Hacienda Pública».

En este sentido, la ruptura de esta unidad temporal está basada en la idea de que cada ejercicio fiscal constituye un conjunto estanco o periodo autónomo, en el cual se

⁸⁴ *Ibid.* p. 4.

⁸⁵ Méndez Gallo, D., op. cit. p.13. En el mismo sentido Choclán Montalvo, J.A., *Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal*. p. 3.

⁸⁶ *Cfr.* Méndez Gallo, D., op. cit. p. 6.

produce tanto la obligación de tributar como su eventual incumplimiento. Así, el Tribunal Supremo considera que cada ejercicio fiscal es una unidad cerrada que define el cumplimiento o incumplimiento de la obligación fiscal de forma independiente, excluyendo la aplicación del artículo 74 Código Penal.

No obstante, parece relevante destacar que la unidad temporal no es un requisito propio del Código Penal, si no una construcción jurisprudencial, analizada previamente en este mismo estudio⁸⁷.

A pesar de esta interpretación, la doctrina ha argumentado lo contrario. El Tribunal Supremo, utiliza como argumento para la imposibilidad de la continuidad delictiva fiscal la unidad temporal, utilizando esta como una barrera infranqueable. Sin embargo, esta concepción ha sido cuestionada al señalar que por encima de la separación o unidad cronológica debe prevalecer la vinculación entre los actos delictivos.

Con todo, la STS 319/2020, de 16 de junio (ECLI: ES:TS:2020:1782), nos indica que este distanciamiento temporal no supone una barrera infranqueable, si no que, por encima del tiempo está la ligazón o causa común. Así lo señala el Tribunal Supremo al afirmar que «[e]l delito continuado precisa a este respecto que por encima del tiempo haya una ligazón o causa común, aunque se diluya la unidad temporal».

Esta interpretación del Tribunal Supremo introduce la idea de que no cabe excluir teóricamente la idea de una conexión funcional entre los actos ilícitos. En este sentido Méndez Gallo nos proporciona dos ejemplos, el primero en el caso de que el contribuyente cree una serie de mecanismos que año a año utiliza para cometer la defraudación o el segundo, a sus ojos más claro, en los casos de operaciones a plazos. En estos, la operación fraudulenta iniciada en un año se extiende a los ejercicios posteriores por la imputación contable de los ingresos. Por lo tanto, el beneficio se obtiene el primer año, pero la tributación de este beneficio se difiere entre el primer año y el segundo. Lo que demuestra que el distanciamiento cronológico no impide necesariamente la continuidad delictiva⁸⁸.

⁸⁷ Apartado 2.2 Regulación del delito continuado en el Código Penal de 1995, subapartado a) Pluralidad de hechos delictivos

⁸⁸ Cfr: Méndez Gallo, D., op. cit. pp.8 y 9.

Además, debemos tener en cuenta la aceptación del aprovechamiento de una idéntica ocasión como el supuesto que debe darse para apreciar dolo por continuación⁸⁹. Es decir que el dolo de cada una de las acciones sucesivas aparezca como una continuación de la decisión anterior, una renovación de la voluntad defraudatoria⁹⁰. Siendo conocedores de que la posibilidad de aplicar la continuidad delictiva no está descartada, será necesario evaluar en cada caso si se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos para considerar las múltiples defraudaciones fiscales como un hecho unitario. Esto implica, desde una perspectiva objetiva, que las acciones deben compartir la misma naturaleza delictiva, utilizar medios similares y mantener una cierta conexión espacial y temporal suficiente para inferir una voluntad delictiva unitaria⁹¹.

Aunque, según Choclán Montalvo, «la apreciación de la acción continuada no está condicionada a que junto a aquella conexión concorra, adicionalmente, una estrecha conexión temporal del hecho en su conjunto»⁹²; por lo que el hecho de que las defraudaciones abarquen varios ejercicios fiscales no impide la continuidad, siempre que exista una vinculación cronológica coherente entre los distintos actos.

Por último, Faraldo Cabana sostiene que, en lo que nos concierne en cuanto al marco temporal en este estudio, no se está ante defraudaciones separadas por un largo intervalo de tiempo, si no periodos impositivos consecutivos o coincidentes, lo que permite afirmar que se cumple con el requisito de la unidad temporal. La autora argumenta que el distanciamiento temporal entre los hechos delictivos no es lo suficientemente significativo como para apreciar una debilitación o desaparición del elemento subjetivo del delito continuado⁹³.

⁸⁹ *Ibid.* p. 9.

⁹⁰ Como dice Méndez Gallo, D., op. cit. p. 8 «(...) podría perfectamente darse el caso de que en tributos de declaración periódica el sujeto en cada declaración parcial vaya renovando su voluntad defraudatoria para consumir el delito en la declaración anual (...)»

⁹¹ *Cfr.* Méndez Gallo, D., *ob. cit.* p. 13. En el mismo sentido *Cfr.* Choclán Montalvo J.A., *Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal*. p. 6.

⁹² *Id.* En el mismo sentido *Cfr.* Choclán Montalvo, J.A., *Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal*. p. 6.

⁹³ *Cfr.* Faraldo Cabana, P., op. cit. p. 344.

3.2 Disidencias en la interpretación judicial: Casos contrarios y análisis crítico

Como se ha observado a lo largo de este trabajo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la figura del delito continuado fiscal es extensa y, en términos generales, homogénea. Sin embargo, ni siquiera el Alto Tribunal ha logrado dar una solución completamente pacífica a esta problemática. La prueba más evidente de ello se encuentra en los votos particulares emitidos por los magistrados ponentes Excmos. Sres. Varela Castro y Palomo del Arco, quienes han manifestado sus discrepancias respecto a la aplicación de la jurisprudencia mayoritaria en esta materia.

La primera sentencia es la STS 374/2017, de 24 de mayo (ECLI: ES:TS:2017:1885) que trata sobre una defraudación de IRPF de los años 2007, 2008 y 2009, en el conocido como caso Messi. La estrategia empleada por el obligado tributario consistía en aparentar la cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades establecidas en jurisdicciones que permiten la opacidad financiera. Estas sociedades, a su vez propiedad de un familiar del acusado, cedían los derechos de imagen a un precio mínimo a otra sociedad controlada por el propio jugador. De esta forma, los ingresos retornaban libres de impuestos, evitando que tributaran en la Hacienda española las ganancias derivadas de los derechos de imagen⁹⁴.

Ante la postura mayoritaria de la Sala Segunda se alza el voto particular de los magistrados antes mencionados, quien exponen que no se aprecia en la estructura del delito fiscal elementos específicos que impidan la apreciación de la continuidad delictiva⁹⁵.

Respecto al argumento del Tribunal Supremo basado en la vulneración independiente de cada defraudación, el voto particular cuestiona que exista una regla especial en el artículo 305.2 del Código Penal que desplace la regla general del artículo 74 del Código Penal⁹⁶. Para aceptar la existencia de esta regla, habría que justificar por qué el artículo 305 tiene prioridad sobre el 74.

⁹⁴ Cfr: Méndez Gallo, D., op. cit. p. 11.

⁹⁵ Cfr: González Uriel, J., "Caso Messi: A vueltas con la aplicación del delito fiscal continuado", *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 4, 2017, p. 949.

⁹⁶ *Id.*

De hecho, como se manifiesta en el voto particular el propio legislador permite sumar lo defraudado en un mismo año natural para calcular si se alcanza la cantidad mínima que convierte el fraude en delito, lo que, sigue una lógica similar a la continuidad delictiva. Sin embargo, se delimita esta posible continuidad a aquellos supuestos en los que las cuotas correspondan al mismo tributo, excluyendo aquellas derivadas de diferentes impuestos o destinadas a distintas Haciendas⁹⁷. Por lo tanto, siempre que se cumplan estos requisitos, concluye que la continuidad delictiva podría ser aplicable.

Para afirmar la posibilidad de la continuidad delictiva en los delitos fiscales, se alude a la distinción entre la “unidad típica de acción” y la “unidad de dolo o designio”, conceptos previamente mencionados en este mismo trabajo⁹⁸. En particular, se señala que «[u]na cosa es que la ley establezca los requisitos para determinar si lo defraudado debe calificarse como constitutivo de un delito (artículo 305.2), y otra muy distinta, una vez que se considere que se han cometido varios delitos, establecer cómo se determina la pena (artículo 74.1 del Código Penal), para todos ellos. (...) Es decir la norma del artículo 305.2 del Código Penal no resulta incompatible con la previsión del artículo 74.1 del mismo Código Penal». De esta forma, se aclara que el precepto que describe la conducta típica en el artículo 305.2 del Código Penal no resulta incompatible con la previsión del artículo 74 del Código Penal para la apreciación de la continuidad delictiva.

Por último, se centra en el caso enjuiciado de tres ejercicios de IRPF enumera y argumenta que concurren todos los requisitos que permiten la apreciación de la continuidad delictiva; i) Existe una pluralidad de hechos, en concreto tres, que superan el umbral del artículo 305 del Código Penal para considerarse delitos; ii) Los hechos se llevaron a cabo aprovechando no sólo idéntica ocasión si no la «misma ocasión», por lo que no se puede apreciar ruptura de la continuidad; iii) Se da la existencia de un plan preconcebido, empleando un mecanismo unitario de defraudación, variando únicamente el periodo impositivo en el que fue realizado; iv) El deber fiscal vulnerado es siempre el mismo, el IRPF, por lo que «el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos »; v) El sujeto pasivo del delito es idéntico, en este caso la Hacienda española; vi) Hay identidad en los sujetos criminalmente responsables y vii) La norma no exige continuidad

⁹⁷ *Id.*

⁹⁸ Apartado 3.1 Fundamentos dogmáticos del delito continuado en el ámbito fiscal.

temporal entre las infracciones, y, aun asumiendo lo contrario, en este caso se daría la continuidad al tratarse de periodos impositivos sucesivos.

La segunda sentencia es la STS 290/2018, de 14 de junio (ECLI:ES:TS:2018:2286) trata de un supuesto en el que se ideó una estrategia para defraudar a la Hacienda española por un periodo de varios años. La estrategia se basó en la simulación de contratos generadores de deudas ficticias, reduciendo los beneficios reales en el IS entre 2005 y 2007.

La Sala estimó que este plan preconcebido no es suficiente para sostener una continuidad delictiva. Su argumento principal radica en que los hechos fraudulentos se llevaron a cabo en declaraciones anuales separadas, rompiendo así la unidad de dolo propia del delito continuado⁹⁹.

En esta sentencia también consta un voto particular del Excmo. Sr. Don Luciano Varela, quien discrepa de esta interpretación. Primero, insiste en la compatibilidad entre el artículo 305.2 y 74 del Código Penal, tal y como argumentó en la STS 374/2017, de 24 de mayo (ECLI: ES:TS:2017:1885). Asimismo, indica que en este caso sí concurren los requisitos para apreciar la continuidad delictiva.

Tras ello, se refiere al argumento del distanciamiento temporal. Indica que tradicionalmente la distinción entre el delito continuado, el delito único y el concurso de real de delitos se ha basado en criterios objetivos, tales como la similitud en la forma de ejecución o el vínculo temporal entre los hechos. Sin embargo, en la actualidad, el Código Penal establece dos modalidades para apreciar la continuidad delictiva: a) la existencia de un plan preconcebido; b) el aprovechamiento de una idéntica ocasión

Si nos encontramos ante el primer supuesto, el factor temporal toma un papel secundario, primando la existencia de un plan único. Según el magistrado: «Apenas puede desempeñar otra función que la de servir de base para inferir la existencia o inexistencia del plan»

⁹⁹ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 14.

Por el contrario, cuando el criterio se basa en el aprovechamiento de una idéntica ocasión, el factor temporal es determinante. Esto se debe a que, si el intervalo entre los fraudes es demasiado prolongado, difícilmente se puede apreciar la compatibilidad entre una ocasión con otra.

Además, recuerda que el legislador no ha fijado un límite temporal en el artículo 74, y:

«Por ello aquél no debe cronometrar tal duración con una finalidad que no sea la meramente instrumental, en el trance de valoración probatoria, de: a) justificar la certeza de que no ha mediado un plan que aglutine esas plurales voluntarias decisiones como vinculadas a la adopción del previo único propósito, b) justificar si el distanciamiento ha inferido a los diversos momentos una diversidad de características que impida considerar las ocasiones como idénticas»

Finalmente, el magistrado rechaza la conclusión de la Sala, afirmando que nos encontramos ante un supuesto evidente de plan preconcebido, por lo que el factor temporal no es argumento suficiente para rechazar la continuidad delictiva.

Finalmente, cabe mencionar la STS 336/2023, de 10 de mayo (ECLI:ES:TS:2023:1922), al ser la sentencia más reciente sobre la posibilidad de la continuidad delictiva fiscal y deja abierta la puerta entreabierta a un futuro replanteamiento¹⁰⁰.

La sentencia evidencia que, aunque el Tribunal Supremo sigue rechazando la consideración del delito de defraudación fiscal como continuado, esta postura ya no es pacífica, y se ha generado debate no solo en la doctrina como dentro de la propia Sala Segunda. Como se indica en esta sentencia: «Por fin, no deja de pesar también que se ha de condenar por tres delitos y no uno solo continuado, en virtud de una doctrina controvertida de esta Sala en la que ya asoman ciertas grietas cara a un eventual replanteamiento. La suma de tres penas (cifra que evoca inmediatamente el artículo. 76 Código Penal) de tres o cuatro años, empuja a un escenario punitivo (no menos de nueve

¹⁰⁰ Abati, R., “Apreciación del delito fiscal como delito continuado”, *Abati, Penal Económico*, 31 de julio de 2023 (disponible en <https://www.abati.es/delito-fiscal-y-delito-continuado/>; última consulta 26/02/2025).

años de cumplimiento; y eventualmente, hasta doce años) que, desde luego, se nos antoja absolutamente desproporcionado».

3.3 Implicaciones penológicas y político-criminales de calificar el fraude fiscal como delito continuado

La figura de la continuidad delictiva surge como un mecanismo destinado a mitigar la severidad de las penas en aquellos casos en los que un mismo autor comete varias infracciones similares dentro de un mismo designio delictivo¹⁰¹. A pesar de su función original, la aplicación de la continuidad delictiva al ámbito de la defraudación fiscal supondría una serie de consecuencias en lo relativo a sus efectos en la determinación de la pena, la prescripción o cuestiones procesales.

La configuración actual del delito fiscal en España, en el supuesto de pluralidad de defraudaciones fiscales es la aplicación de un concurso real de delitos del artículo 73 del Código Penal. Este criterio considera cada periodo impositivo como autónomo, el cual genera obligaciones tributarias diferenciadas, y, en consecuencia, infracciones independientes por defraudación. Por ende, cada infracción será un delito independiente y, en aplicación del concurso real, las penas correspondientes a cada infracción se sumarán.

El reconocimiento de la posibilidad de aplicar la continuidad delictiva al fraude fiscal conllevaría una transformación sustancial en la determinación de la pena, ya que permitiría sancionar todas las defraudaciones bajo una única infracción penal, imponiendo la pena del delito más grave en su mitad superior, conforme al artículo 74.1 del Código Penal¹⁰². Asimismo, la aplicación de la continuidad delictiva no impide la su consideración como delito masa cuando se superen los 600.000 euros de defraudación. Dado que el delito de defraudación fiscal es un delito contra el orden socioeconómico¹⁰³, no es de aplicación el artículo 74.2 del Código Penal, si no el 74.1, eliminando así

¹⁰¹ Cfr. Carceller Garrido, J. C., “La continuidad delictiva en el delito fiscal (I)”, *Tribuna Fiscal*, n.º 261/262, 2012, p. 5.

¹⁰² Cfr. Carceller Garrido, J. C., “La continuidad delictiva en el delito fiscal... (y II)”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 262, septiembre-octubre 2012, p. 32.

¹⁰³ Por todas, la STS 952/2006, de 6 de octubre.

cualquier incompatibilidad con la agravante por la cuantía defraudada del artículo 305 bis del Código Penal¹⁰⁴.

Esto supondría una notable reducción de la pena efectiva en comparación a la configuración actual, en la que las penas se suman hasta el máximo legal permitido. Desde una perspectiva penológica, la pena pasaría de oscilar entre quince y dieciocho años, si se aplica el concurso real de delitos, a situarse entre cinco y seis años en caso de apreciarse la continuidad delictiva.

En lo que respecta a la pena de la multa, el artículo 305.1 del Código Penal establece que será del tanto al séxtuplo de la cuantía de la cuota defraudada. Esto plantea la duda de si, en caso de aplicarse la continuidad delictiva, la base del cálculo será la suma de las cuantías de todas las defraudaciones, o bien, debemos tomar por referencia únicamente la infracción que contiene la cuantía defraudada más alta, al ser esta la más grave y la que determina la individualización de la pena¹⁰⁵. Tanto Méndez Gallo como Faraldo Cabana coinciden en que ha de estarse a lo señalado en el artículo 74.1 del Código Penal, que prevé la imposición de la pena señalada para la infracción más grave, en su mitad superior. Es decir, consideran que cada defraudación pierde su individualidad, y, por tanto, tanto la pena de cárcel como la pena de multa se deben determinar atendiendo al artículo.¹⁰⁶

No obstante, la apreciación del delito continuado también entrañaría consecuencias negativas para el reo. Una de ellas es el efecto de la continuidad en cuanto al inicio del plazo de la prescripción. Atendiendo al artículo 132.1 del Código Penal: «Los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible. En los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta».

Esto supone que cada uno de los delitos pierde su individualidad a efectos de prescripción, por lo que el *dies a quo* de la prescripción se situará en el momento en el

¹⁰⁴ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 10 y Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. p. 32.

¹⁰⁵ Cfr. Faraldo Cabana, P., op. cit. pp. 347 y 348.

¹⁰⁶ Cfr. Méndez Gallo, D., op. cit. p. 9. y Faraldo Cabana, P., op. cit. p. 348.

que «se realiza la última infracción o cesa el estado antijurídico»¹⁰⁷. Se plantea la cuestión es si la prescripción afecta a todo el periodo impositivo o únicamente a las infracciones que forman parte de la continuidad delictiva. La duda surge en el supuesto de que, al apreciarse continuidad delictiva en una serie de defraudaciones, se pretende reactivar hechos inicialmente prescritos dentro de ese periodo fiscal. El debate gira en torno a si lo que se revive es el periodo impositivo, o únicamente el hecho delictivo que forma parte de la continuidad. Para Méndez Gallo, conforme al artículo 132.1 del Código Penal nos debemos atener a «infracción punible», es decir, solo se puede reactivar el hecho que forme parte de la relación de continuidad¹⁰⁸.

En cuanto a sus consecuencias procesales, debemos atender a su competencia judicial. En este sentido, al elevarse la pena máxima *in abstracto* a los 6 años y tres meses de prisión la competencia para enjuiciar correspondería a las Audiencias Provinciales en única instancia (artículos 14.3 y 14.4 LECrim). Lo mismo ocurriría para aquellos que sean considerados delitos agravados o masa, dado que su pena máxima *in abstracto* sería de 9 años y tres meses de prisión. Se añade la consecuencia adicional de que, contrario a la actualidad, ya no sería aplicable al delito fiscal el procedimiento abreviado pues el artículo 757 LECrim sólo lo contempla para delitos castigados con una pena privativa de libertad menor a 9 meses¹⁰⁹.

Asimismo, al ser las Audiencias Provinciales la única instancia se abre la posibilidad de interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, lo que podría dar lugar a mayor uniformidad en la jurisprudencia¹¹⁰.

Por último, la consideración de la continuidad delictiva afectaría a la aplicación de beneficios penológicos. Al imponerse como única pena la correspondiente al delito más grave en su mitad superior es aceptable considerar que en muchos casos se superará el umbral de dos años de prisión. Esto supondría una limitación a la posibilidad de suspensión individual de la pena o a la concesión de indultos individuales¹¹¹.

¹⁰⁷ Méndez Gallo, D., op. cit. p. 9.

¹⁰⁸ *Id.*

¹⁰⁹ *Cfr.* Carceller Garrido, J. C., *La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)*. p. 32.

¹¹⁰ *Id.*

¹¹¹ *Cfr.* Faraldo Cabana, P., op. cit. pp. 346.

IV. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se ha profundizado en la problemática del delito continuado y su aplicación al delito fiscal, lo que ha permitido identificar ciertos aspectos que ponen de manifiesto la necesidad de replantear su actual tratamiento. La figura de la continuidad delictiva fue concebida con un propósito: evitar una acumulación desproporcionada de penas en aquellos casos en los que un mismo infractor, bajo un único propósito, comete varias infracciones similares. Sin embargo, su aplicación ha sido objeto de debate doctrinal desde su origen, debido a la complejidad de sus requisitos y a la finalidad que persigue.

Con el objetivo de garantizar un marco normativo que aporte seguridad jurídica y coherencia en la aplicación de la norma, el artículo 74 del Código Penal establece criterios concretos para la apreciación del delito continuado. A lo largo de este análisis, se ha evidenciado que estos criterios en sí mismos han sido objeto de interpretación jurisprudencial con el fin de delimitar su alcance y determinar en qué supuestos pueden aplicarse. No obstante, en el caso de la defraudación fiscal, la exclusión de la continuidad delictiva parece sistemática, incluso en aquellos casos en los que se cumplen los requisitos establecidos.

No se comprende por qué, si ya se han determinado criterios objetivos para aplicar el delito continuado, en los casos en que un supuesto de defraudación fiscal los cumple, se excluye su aplicación de manera automática. Si el delito continuado se reconoce en otros ámbitos, si se admite que en ciertos delitos económicos la reiteración de conductas bajo un mismo plan puede dar lugar a un único delito, ¿por qué en el ámbito fiscal se cierra esa posibilidad sin una justificación clara?

En este sentido, no acaban de convencer los argumentos del Tribunal Supremo, ya que, lejos de basarse en los requisitos del artículo 74 del Código Penal, parecen exigir requisitos adicionales basados en la propia estructura o conformación del delito fiscal. De esta forma, en lugar de proporcionar coherencia y previsibilidad al sistema penal, se genera incertidumbre y se plantean interrogantes sobre la razonabilidad de la aplicación de la norma.

El argumento del Tribunal Supremo que resulta más relevante en este análisis es la aplicación del principio de estanqueidad impositiva, mediante el cual se considera que la norma del artículo 305 del Código Penal actúa como una regla especial frente al artículo 74. Sin embargo, se estima más acertada la interpretación de ciertos sectores doctrinales, cuya argumentación parece más consistente que la adoptada por el Alto Tribunal. No se profundizará aquí en la evidente confusión entre la "unidad de acción" y la "unidad de dolo o designio", ya que, como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, el artículo 305 establece los criterios para determinar cuándo nos encontramos ante una o varias acciones desde la perspectiva penal. Esta regulación, lejos de ser incompatible con el artículo 74, constituye un requisito fundamental para la apreciación de la continuidad delictiva.

Más allá de la interpretación jurídica, la cuestión no es meramente teórica, sino que tiene implicaciones prácticas significativas. La exclusión de la continuidad delictiva en el delito fiscal conlleva consecuencias penológicas concretas, derivando en la imposición de penas más elevadas de las que corresponderían si se aplicara el régimen del delito continuado. Esta circunstancia afecta directamente al principio de proporcionalidad, desvirtuando la finalidad misma de la continuidad delictiva y generando un impacto en la determinación de la pena que no parece justificarse en términos de retribución ni de prevención del delito: esto es, porque la pena que *prima facie* cabría imponer no encontraría correspondencia con el desvalor del hecho concreto valorado en su conjunto. Además, esta rigidez interpretativa contribuye a una mayor inseguridad jurídica, al no responder a una interpretación clara y previsible del Código Penal, sino más bien a una construcción jurisprudencial que no encuentra un respaldo normativo inequívoco.

No obstante, más allá de la valoración sobre los argumentos utilizados hasta ahora, lo verdaderamente relevante es que el debate sigue abierto. No se trata de una cuestión cerrada ni de una verdad inmutable. La evolución de la jurisprudencia en otros ámbitos demuestra que las interpretaciones pueden cambiar y que el Derecho penal no es un bloque rígido e inamovible. De hecho, la propia jurisprudencia más reciente ha comenzado a dar muestras de que este replanteamiento es posible. En este sentido, pronunciamientos como la STS 336/2023, de 10 de mayo (ECLI:ES:TS:2023:1922), ponen de manifiesto que dentro del propio Tribunal Supremo existen posiciones que abren la puerta a una posible revisión de este criterio.

En definitiva, la cuestión de la continuidad delictiva en el ámbito del delito fiscal debe seguir siendo objeto de reflexión. El Derecho penal debe aplicarse con coherencia, proporcionalidad y seguridad jurídica, y en este caso, la interpretación restrictiva que ha predominado hasta ahora plantea dudas sobre si realmente se está alcanzando ese equilibrio. La evolución del debate y la apertura de nuevas líneas jurisprudenciales podrían suponer un avance hacia una mayor racionalidad en la aplicación del Derecho penal económico, garantizando que las penas se ajusten a la realidad de las conductas sancionadas y a la finalidad última de la norma.

V. BIBLIOGRAFÍA

5.1. Doctrina

- Abati, R., “Apreciación del delito fiscal como delito continuado”, Abati, Penal Económico, 31 de julio de 2023 (disponible en <https://www.abati.es/delito-fiscal-y-delito-continuado/>; última consulta 26/02/2025).
- Cámara Barroso, M. del C., “Cuestiones a debate: El ‘delito fiscal’”, *Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria*, UDIMA, abril de 2016.
- Carceller Garrido, J. C., “La continuidad delictiva en el delito fiscal (I)”, *Tribuna Fiscal*, n.º 261/262, 2012, pp. 1-26.
- “La continuidad delictiva en el delito fiscal (y II)”, *CISS*, Madrid, 2012.
- Carrara, F., *Programma del corso di Diritto Criminale*, trad. al español (1944), Barbera, Firenze, Italia, 1907.
- Castiñeira Palou, M. T., “El delito masa en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español”, en *Estudios penales. Libro-homenaje al profesor J. Antón Oneca* Salamanca, 1982, pp. 139 y ss.
- Choclán Montalvo, J. A., “Continuidad Delictiva En El Delito Fiscal”, *Persuadir Y Razonar: Estudios Jurídicos En Homenaje A José Manuel Maza Martín*, Aranzadi, 2018, Tomo II, Parte IV, 2018, pp. 918-919.
- *El delito continuado*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- De la Mata Barranco, N. J., "El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas", *Revista General de Derecho Penal*, n.º 26, 2016.
- Faraldo Cabana, P., “Delito continuado de defraudación: Comentario a la SAP de Barcelona”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2.ª Época, 12, 2003, pp. 311-355.

- García Albero, J., “El delito continuado en el Código Penal”, , en Quintero Ripollés, G., y Morales Prats, F., (ed. y coord.) *Comentarios al Código Penal Español*, Tomo I, 7.ª ed., Thomson Reuters, 2016
- González Uriel, J., "Caso Messi: A vueltas con la aplicación del delito fiscal continuado", *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 4, 2017, pp. 943-955.
- Juanes Peces, A., “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*, n.º 152, 2021.
- KPMG Abogados, “Ley Orgánica 1/2019: Consecuencias para la responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus modelos de Compliance”, Legal Alert, 2019 (disponible en <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2019/03/legal-alert%20ley-organica-modificacion-codigo-penal.pdf>; última consulta 14/03/2025).
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 1977.
- Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, por la que se modifica el Código Penal. BOE núm. 152, de 29 de junio de 1983.
- Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. BOE núm. 103, de 30 de abril de 1985.
- Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. BOE núm. 155, de 30 de junio de 1995.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995.
- Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 283, de 26 de noviembre de 2003.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional. BOE núm. 45, de 21 de febrero de 2019.

Méndez Gallo, D., “El delito continuado de defraudación tributaria: ¿es dogmáticamente posible su exclusión?”, *Diario La Ley*, n.º 10041, 2022, pp. 1-14.

Morales Prats, F., “Comentario al artículo 305. Fraude a la Hacienda Pública”, en Quintero Ripollés, G., y Morales Prats, F., (ed. y coord.) *Comentarios al Código Penal Español*, Tomo I, 7.ª ed., Thomson Reuters, 2016

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

Rado Bestard, P., “El delito fiscal: Especial referencia al artículo 305 del Código Penal tras la reforma operada por la LO 7/2012”, Trabajo de Fin de Grado, Universitat de les Illes Balears, 2022.

Real Academia Española, “Principio de estanqueidad”, *Diccionario Panhispánico del Español Jurídico*, (disponible en <http://dpej.rae.es/lema/principio-de-estanqueidad>; última consulta 10/03/2025).

Rodríguez Almirón, F. J., “Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *ADPCP*, vol. LXXIII, 2020, pp. 644-665.

5.2. Jurisprudencia

Tribunal Supremo, sentencia del 17 de octubre de 1988 (ECLI:ES:TS:1988:14297)

Tribunal Supremo, sentencia del 26 de diciembre de 1988 (ECLI:ES:TS:1988:15228)

Tribunal Supremo, sentencia del 8 de febrero de 1989 (ECLI:ES:TS:1989:793)

Tribunal Supremo, sentencia del 8 de marzo de 1989 (ECLI:ES:TS:1989:1706)

Tribunal Supremo, sentencia del 15 de abril de 1989 (ECLI:ES:TS:1989:7990)

Tribunal Supremo, sentencia 15075/1990, de 29 de enero (ECLI:ES:TS:1990:15075)

Tribunal Supremo, sentencia del 4 de junio de 1990 (ECLI:ES:TS:1990:4233)

Tribunal Supremo, sentencia del 3 de mayo de 1991 (ECLI:ES:TS:1991:11168)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 17732/1992, de 19 de octubre de 1992
(ECLI:ES:TS:1992:17732)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 1629/2001, de 10 de octubre (ECLI:ES:TS:2001:7775)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 2476/2001, de 26 de diciembre
(ECLI:ES:TS:2001:10342)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 1211/2002, de 29 de junio (ECLI:ES:TS:2002:4830)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 2115/2002, de 3 de enero (ECLI:ES:TS:2003:15)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 325/2004, de 11 de marzo (ECLI:ES:TS:2004:1677)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 523/2004, de 24 de abril (ECLI:ES:TS:2004:2693)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 488/2005, de 18 de abril (ECLI:ES:TS:2005:2372)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 737/2006, de 20 de junio de 2006
(ECLI:ES:TS:2006:4085)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 874/2006, de 18 de septiembre
(ECLI:ES:TS:2006:5563)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 952/2006, de 6 de octubre (ECLI:ES:TS:2006:5739)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 600/2007, de 11 de septiembre
(ECLI:ES:TS:2007:5843)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 611/2009, de 29 de mayo (ECLI:ES:TS:2009:3683)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 423/2010, de 21 de abril (ECLI:ES:TS:2010:2283)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 606/2010, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2010:3873)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 277/2015, de 3 de junio (ECLI:ES:TS:2015:2563)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 374/2017, de 24 de mayo (ECLI: ES:TS:2017:1885)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 290/2018, de 14 de junio (ECLI: ES:TS:2018:2286)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 2096/2019, de 13 de junio (ECLI:ES:TS:2019:2096),

Tribunal Supremo, sentencia n.º 319/2020, de 16 de junio (ECLI: ES:TS:2020:1782)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 654/2020, de 2 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020:3983)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 48/2021, de 21 de enero (ECLI:ES:TS:2021:75)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 723/2021, de 29 de septiembre
(ECLI:ES:TS:2021:3727)

Tribunal Supremo, sentencia n.º 336/2023, de 10 de mayo (ECLI:ES:TS:2023:1922)

Audiencia Provincial de Córdoba (Sección Segunda), sentencia n.º 20/2000, de 16 de
octubre

Audiencia Provincial de Valencia (Sección Cuarta), sentencia n.º 166/2011, de 11 de
marzo