



Facultad de Derecho

**EL DELITO FISCAL Y SUS PENAS
EN EL DERECHO PENAL ESPAÑOL:
ANÁLISIS DE EFICACIA Y
PROPORCIONALIDAD**

Autor: María Parra Galí

Tutor: Alberto Rodríguez – Mourullo Otero

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA	4
3. ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 305 Y 305 BIS.....	8
3.1. Naturaleza Jurídica del delito	8
3.2. Bien Jurídico Protegido	10
3.3. Tipo básico	13
3.3.1. Elementos del delito.....	13
3.3.2. Penalidad.....	16
3.3.3. La exención por regularización y previsiones del artículo 305.5	17
3.3.4. Responsabilidad civil	20
3.4. Tipo agravado	21
3.5. Tipo atenuado.....	22
4. ANÁLISIS DE LA EFICACIA PREVENTIVA Y DISUASORIA DE LA PENA	22
5. CUESTIONES DEBATIDAS ACTUALMENTE	28
5.1. La Regularización y la atenuación extraordinaria de la pena por reparación del daño. 28	
5.2. El umbral de 120.000 €: problema de falta de actualización	35
5.3. Delito continuado	38
5.4. La atenuante de dilaciones indebidas en el delito fiscal	41
5.5. La posición procesal del acusado: Doble acusación pública y el derecho a no auto incriminarse.....	45
5.6. La prescripción en el delito fiscal	48
6. LA PENA DE PRISIÓN EN EL DELITO FISCAL.....	53
7. PROPUESTAS Y CONCLUSIONES.....	58
8. BIBLIOGRAFÍA	59

1. INTRODUCCIÓN

El delito contra la Hacienda Pública constituye uno de los ejes centrales del denominado Derecho penal económico y, al mismo tiempo, uno de los ámbitos en los que con mayor intensidad se proyectan las tensiones entre política criminal, justicia material y eficacia recaudatoria. La creciente preocupación por el fraude fiscal, especialmente tras las sucesivas crisis económicas y el aumento de la presión sobre los recursos públicos, ha motivado una progresiva intensificación de la respuesta penal frente a las conductas defraudatorias. Sin embargo, dicha expansión punitiva plantea una cuestión fundamental: ¿resulta proporcionado y eficaz el actual régimen sancionador del delito fiscal?

El presente trabajo tiene por objeto analizar críticamente la regulación vigente de los delitos contra la Hacienda Pública, en particular los previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal, desde una doble perspectiva: la proporcionalidad de las penas establecidas y su eficacia preventiva. No se trata únicamente de examinar la estructura típica del delito fiscal, sino de valorar si la respuesta penal prevista por el legislador guarda una adecuada correspondencia con la gravedad del injusto y si cumple realmente las funciones preventivas que se le atribuyen.

Para alcanzar este objetivo, el estudio comenzará con un recorrido por la evolución legislativa reciente del delito fiscal, identificando las principales reformas que han incidido en su régimen punitivo. A continuación, se abordará un análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal, examinando el bien jurídico protegido, la naturaleza jurídica del delito, sus elementos objetivos y subjetivos, las modalidades agravadas y atenuadas, la figura de la regularización y el régimen de responsabilidad civil.

Sobre esta base teórica, el núcleo del trabajo se centrará en el examen de la proporcionalidad de las penas previstas para el delito fiscal, tanto en su modalidad básica como en la agravada. Se analizará la adecuación de la horquilla punitiva a los principios de intervención mínima, culpabilidad y proporcionalidad, así como su coherencia en comparación con otros delitos de especial gravedad dentro del Código Penal. Este análisis permitirá valorar si el endurecimiento legislativo responde a criterios racionales de

política criminal o si, por el contrario, obedece a una función predominantemente simbólica.

El estudio se completará con un análisis jurisprudencial detallado de resoluciones relevantes del Tribunal Supremo y de la práctica judicial reciente, así como con el examen de casos paradigmáticos que han tenido especial impacto mediático y doctrinal. Este enfoque permitirá contrastar la regulación normativa con su aplicación real, evaluando aspectos como la interpretación del ánimo defraudatorio, la aplicación del tipo agravado, la apreciación de atenuantes específicas y la duración efectiva de los procedimientos.

En definitiva, el trabajo pretende determinar si el delito fiscal, en su configuración vigente, constituye un instrumento penal proporcionado y eficaz en la lucha contra el fraude, o si se ha convertido en una herramienta de política fiscal cuya severidad no siempre se corresponde con los principios rectores del Derecho penal.

2. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

El antecedente del actual delito contra la Hacienda Pública se encuentra en el Código Penal de 1870, que tipificaba la denominada “ocultación fraudulenta de bienes o industria”. El precepto castigaba a quien, requerido por funcionario competente, ocultara bienes o actividades con el propósito de eludir el pago de impuestos. La exigencia de requerimiento previo configuraba el tipo como un ilícito formal dependiente de la actuación administrativa. Esta técnica legislativa, unida a la deficiente adaptación del precepto a la evolución del sistema tributario, determinó su escasísima aplicación práctica durante más de un siglo.¹ La represión penal del fraude fiscal carecía entonces de verdadera funcionalidad y se concebía como una prolongación de la potestad administrativa, no como un instrumento autónomo de protección del orden socioeconómico.

La ruptura se produce en el contexto de la transición democrática. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, reformó el antiguo artículo 319 del Código Penal e introdujo por primera vez un delito fiscal en sentido moderno. La nueva redacción castigaba a quien defraudara a la Hacienda estatal o local mediante la

¹ Noreña Salto, J., *El delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1983.

elusión del pago de impuestos o el disfrute indebido de beneficios fiscales cuando la cuantía superara un determinado umbral económico. Se incorporaba así un criterio cuantitativo objetivo como elemento delimitador entre infracción administrativa y delito, técnica que ha permanecido hasta la actualidad. Esta reforma respondía a la necesidad política de consolidar una conciencia fiscal en el nuevo Estado democrático y dotar de eficacia al principio de solidaridad tributaria.² No obstante, la práctica reveló importantes dificultades aplicativas derivadas de la complejidad técnica del Derecho tributario y de la tensión entre procedimiento administrativo y proceso penal.

La Constitución de 1978 otorgó un nuevo fundamento dogmático a la incriminación del fraude fiscal. El artículo 31.1 CE consagra el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. A partir de este momento, la criminalización del fraude fiscal deja de percibirse como mera protección patrimonial del Estado y pasa a entenderse como garantía del propio modelo de Estado social. Esta transformación conceptual sería decisiva en la evolución posterior del tipo.³

La Ley Orgánica 2/1985 supuso un paso adicional en la consolidación técnica del delito fiscal, reforzando su coherencia sistemática y adecuándolo a las exigencias constitucionales. En paralelo, la doctrina comenzó a integrar el análisis del fraude tributario dentro del marco más amplio del Derecho penal económico, subrayando su dimensión estructural. La expansión del Derecho penal económico responde a la necesidad de proteger instituciones esenciales para el funcionamiento del sistema socioeconómico⁴, entre las que la Hacienda Pública ocupa una posición central.

La aprobación del Código Penal de 1995 (LO 10/1995) supuso la sistematización definitiva de los delitos fiscales, integrándolos en el Título XIV bajo la rúbrica “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. La nueva regulación incorporó importantes novedades: se reconoció expresamente la modalidad omisiva, se redefinieron los elementos típicos, se ajustó el umbral cuantitativo y, sobre todo, se introdujo la denominada excusa absolutoria por regularización voluntaria (art. 305.4 CP). Esta última

² García Martín, L., “El delito fiscal tras la reforma de 1977”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1997.

³ Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978.

⁴ De la Mata Barranco, N. J., Dopico Gómez-Aller, J., Lascaraín Sánchez, J. A., & Nieto Martín, A., *Derecho penal económico y de la empresa*, Dykinson, Madrid, última edición.

previsión constituye uno de los rasgos más característicos del modelo español, pues permite eximir de responsabilidad penal al contribuyente que regularice su situación antes de determinadas actuaciones formales de la Administración o del órgano judicial. Desde el punto de vista político-criminal, esta técnica revela una orientación pragmática: el legislador prioriza la recuperación de la deuda tributaria frente a la imposición de la pena.⁵

Un cambio estructural se produce con la Ley Orgánica 5/2010, que introduce la responsabilidad penal de las personas jurídicas mediante el artículo 31 bis CP. A partir de este momento, las sociedades pueden ser penalmente responsables por delitos contra la Hacienda Pública cometidos en su beneficio por administradores o representantes. Esta reforma transforma profundamente el alcance práctico del delito fiscal, al integrarlo plenamente en el ámbito del Derecho penal de la empresa y del compliance corporativo⁶ El fraude fiscal deja de ser exclusivamente una conducta individual para proyectarse sobre estructuras empresariales complejas.

La Ley Orgánica 7/2012 marca un nuevo giro hacia el endurecimiento punitivo. Novedades introducidas en la configuración del delito de defraudación a la Hacienda Pública:

- La modificación del artículo 305.1 introduce un cambio en el plazo de prescripción penal. En adelante, el delito de defraudación tributaria sólo se habrá de considerar cometido cuando la autoridad tributaria dé inicio a sus actuaciones de comprobación o averiguación, ya que, a partir de ese momento, no se puede regularizar la situación tributaria. De este modo, el momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción penal se puede llegar a prolongar cuatro años más respecto de lo hoy vigente y, por tanto, el delito prescribir, no a los cinco años, sino a los nueve.⁷
- Novedad del párrafo segundo del artículo 305.1: "la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos". Con este párrafo se criminaliza la presentación sistemática de autoliquidaciones sin ingreso que, conforme a criterios doctrinales

⁵ De la Mata Barranco, N. J., "El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015...", *Revista General de Derecho Penal*, n.º 26, 2016.

⁶ Muñoz Conde, F., & García Arán, M., *Derecho Penal. Parte Especial*, 23.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

⁷ Caínzos Fernández, A., et al., "Novedades introducidas por la LO 7/2012 en el delito fiscal", 2012.

y jurisprudenciales ampliamente mayoritarios, no tiene encaje en el tipo actual del art. 305.

- El art. 305.4, contiene una nueva definición de lo que se ha de entender por regularización tributaria que termina con el debate doctrinal sobre el alcance de la regularización. Así, el artículo establece que solo se consideraría regularizada la situación cuando el obligado tributario hubiera procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se iniciasen actuaciones de comprobación o investigación o comparecencias fiscales o judiciales.
- El art 305. 6 crea nuevas circunstancias de atenuación, permitiendo a los jueces imponer penas reducidas si el obligado tributario satisfacía la deuda y reconocía los hechos dentro de un plazo acotado desde la citación como imputado, así como una ampliación. Asimismo, el artículo 305 bis amplía el subtipo agravado, con penas de prisión aumentadas de dos a seis años y multas más severas, junto con la pérdida de incentivos y ayudas públicas, en supuestos de defraudación de cuantías que superen los 600.000 euros, estructuras organizadas o instrumentos fiduciarios complejos.

La Ley Orgánica 1/2015, de reforma integral del Código Penal, aunque no alteró sustancialmente la estructura básica del artículo 305, sí tuvo incidencia indirecta en la materia. Reforzó el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas, perfeccionó la regulación del decomiso, introdujo ajustes en materia de prescripción y consolidó la importancia de los programas de cumplimiento normativo como instrumentos de prevención.

La evolución más reciente está marcada por la creciente europeización del Derecho penal. La Directiva (UE) 2017/1371 relativa a la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión (Directiva PIF) obligó a los Estados miembros a garantizar una protección penal eficaz frente a fraudes que afecten al presupuesto europeo.⁸ España adaptó su normativa para asegurar la coherencia del delito fiscal en estos supuestos y, además, la creación de la Fiscalía Europea mediante el Reglamento (UE) 2017/1939 ha introducido un nuevo nivel de persecución penal supranacional en determinados casos de fraude tributario con dimensión europea. Este proceso confirma que el delito fiscal ya no

⁸ Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017.

puede entenderse exclusivamente en clave interna, sino que forma parte del espacio penal europeo.

En perspectiva histórica, la evolución legislativa del delito fiscal muestra una clara intensificación progresiva de la respuesta penal. Se ha pasado de un delito prácticamente inaplicable en el siglo XIX a un tipo complejo, agravado, con responsabilidad de personas jurídicas, mecanismos reforzados de decomiso y coordinación europea. Esta expansión normativa plantea, sin embargo, interrogantes relevantes en términos de proporcionalidad, coherencia sistemática y eficacia real, cuestiones que deberán ser analizadas críticamente en relación con el sistema de penas y la función preventiva del Derecho penal tributario.

3. ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 305 Y 305 BIS

Los artículos 305 y 305 bis del Código Penal constituyen el núcleo de la tipificación penal del fraude fiscal en el ordenamiento español. El primero regula el tipo básico del delito contra la Hacienda Pública, mientras que el segundo incorpora el subtipo agravado introducido por la Ley Orgánica 7/2012. Su análisis resulta imprescindible para valorar posteriormente la proporcionalidad del sistema de penas previsto para estas conductas.

3.1. Naturaleza Jurídica del delito

La naturaleza jurídica del delito contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 305 del Código Penal ha sido perfilada de manera constante tanto por la doctrina como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Nos encontramos ante un delito especial propio, de resultado, con estructura normativa compleja y caracterizado además por su condición de tipo penal en blanco.

En primer lugar, el Tribunal Supremo ha reiterado que el delito fiscal es un delito especial propio, en la medida en que únicamente puede ser cometido por quien ostente la condición de obligado tributario. Así lo afirma expresamente la STS 267/2014, de 3 de abril, al señalar que “los delitos contra la Hacienda Pública se califican como tipos especiales propios en tanto su autor debe tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto”⁹. Esta línea jurisprudencial ha sido reafirmada posteriormente en la STS 499/2016, de 9 de junio, donde se precisa que el delito fiscal constituye un delito especial de infracción de

⁹ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 267/2014, de 3 de abril

deber, en cuanto recae sobre quien incumple una obligación tributaria que le es jurídicamente exigible¹⁰. En el mismo sentido, la STS 374/2017, de 24 de mayo, insiste en que el delito fiscal sólo puede ser cometido por quien tenga la condición de deudor tributario¹¹. En este sentido, en los delitos de infracción de deber el injusto radica en la vulneración de una obligación especial que incumbe al autor en virtud de su posición jurídica específica¹².

En segundo lugar, el delito fiscal presenta la característica de ser un tipo penal en blanco. Ello significa que la determinación completa de sus elementos exige acudir necesariamente a normas extrapenales, en este caso al Derecho tributario. El artículo 305 CP contiene múltiples conceptos normativos cuyo contenido sólo puede precisarse mediante remisión a la Ley General Tributaria y a la normativa específica de cada figura impositiva.

La configuración del delito fiscal exige una constante interacción entre el Derecho penal y el Derecho tributario, pues son las normas tributarias las que determinan la existencia de la obligación, su cuantía y su exigibilidad¹³. No sólo debe acudir a la Ley 58/2003, General Tributaria, sino también a la normativa reguladora del tributo concreto, ya sea estatal, autonómica o foral. Ello no implica, sin embargo, una subordinación del juez penal a la Administración tributaria, ya que corresponde a los órganos jurisdiccionales fijar los hechos probados y determinar la cuota defraudada, en virtud del principio de independencia judicial.

En tercer lugar, el delito fiscal es un delito de resultado. El tipo exige la producción de un perjuicio efectivo para la Hacienda Pública, cuantificado en una cuota defraudada superior a 120.000 euros por período impositivo. La STS 182/2014, de 11 de marzo, subraya que el delito no se consuma con la mera ocultación o irregularidad formal, sino cuando se produce un menoscabo económico real y cuantificable¹⁴. Esta exigencia refuerza su carácter material y lo diferencia de los delitos de mera actividad.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 499/2016, de 9 de junio.

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 374/2017, de 24 de mayo.

¹² Silva Sánchez, J. M., *La expansión del Derecho penal*, Civitas, 2001.

¹³ De la Mata Barranco, N. J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas...”, *Revista General de Derecho Penal*, nº 26, 2016.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 182/2014, de 11 de marzo.

La cuantía mínima actúa como elemento delimitador entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, respondiendo al principio de intervención mínima. Como apunta Queralt Jiménez, el legislador reserva la respuesta penal para aquellos supuestos en los que la defraudación alcanza una entidad económica suficiente para justificar la gravedad de la sanción penal¹⁵. De este modo, el injusto penal no se identifica con cualquier incumplimiento tributario, sino con un incumplimiento cualificado tanto por su entidad cuantitativa como por la concurrencia de dolo defraudatorio.

En definitiva, el delito previsto en el artículo 305 CP se configura jurídicamente como un delito especial propio de infracción de deber, estructurado como tipo penal en blanco y de resultado, cuya aplicación depende de la existencia de una obligación tributaria previa, de su incumplimiento doloso y de la producción de un perjuicio económico superior al umbral legalmente establecido.

3.2. Bien Jurídico Protegido

La determinación del bien jurídico protegido ha sido uno de los debates centrales en la doctrina penal económica española, especialmente por la gran relevancia de este en los delitos fiscales, pues permite justificar la intervención penal al mismo tiempo que contribuye a delimitar su contenido y alcance¹⁶. Tradicionalmente se discutió si el delito fiscal debía entenderse como un delito patrimonial o como un delito contra el orden socioeconómico.

La doctrina se ha dividido en dos corrientes: las mayoritarias tesis patrimonialistas y las minoritarias tesis funcionales, vinculadas a la función del tributo

a) Tesis patrimonialista

Desde esta perspectiva lo protegido sería el interés patrimonial de la Hacienda Pública¹⁷, es decir, una serie de bienes identificables y tangibles de titularidad estatal, de las Comunidades Autónomas o Entes Locales. Al defenderse estos intereses patrimoniales

¹⁵ Queralt Jiménez, J. J., *Derecho penal español. Parte especial*, 7ª ed., Atelier, 2020.

¹⁶ Ferré Olivé, J. C. (2014). *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*. *Revista Penal*, (33), 91–107

¹⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 6.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019

supraindividuales se hace referencia al patrimonio del Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales, compuesto de dinero, valores, créditos, derechos y obligaciones. En esencia estaríamos ante peculiares delitos patrimoniales, diferenciados únicamente por el titular del bien jurídico, esto es, por la titularidad pública de los bienes jurídicos supraindividuales tutelados. Esta corriente mayoritaria tiende a concretar el interés patrimonial protegido en la recaudación tributaria.

En consecuencia, el núcleo del injusto radicaría en la disminución o puesta en peligro del patrimonio público, configurándose el delito fiscal como un delito de resultado patrimonial cuantificado. La exigencia típica de superar una determinada cuantía defraudada reforzaría esta concepción, pues el legislador condiciona la relevancia penal a la producción de un perjuicio económico significativo.

No obstante, dentro de esta orientación patrimonialista pueden apreciarse matices. Algunos autores identifican el bien jurídico con el Erario público en sentido global,¹⁸ mientras que otros lo vinculan específicamente al derecho de crédito tributario nacido de la obligación tributaria. En este segundo caso, lo protegido no sería tanto el patrimonio ya integrado en la Hacienda Pública como la efectividad del crédito derivado del tributo, es decir, la expectativa jurídicamente garantizada de ingreso.

Por otra parte, la exigencia de una cuantía mínima para la tipicidad penal ha sido utilizada como argumento a favor del patrimonialismo, al reforzar la idea de que el legislador sólo reacciona penalmente ante un perjuicio económico relevante. Sin embargo, la propia configuración del delito como delito especial propio, limitado al obligado tributario, introduce un elemento de infracción de deber difícilmente explicable desde una concepción puramente patrimonial.¹⁹

En definitiva, aunque la tesis patrimonialista ha sido históricamente dominante y ofrece una explicación coherente con la exigencia de un perjuicio económico cuantificado, su fundamentación presenta dificultades dogmáticas cuando se analiza la naturaleza del tributo, la estructura del tipo y su conexión constitucional con el art. 31 CE. Estas

¹⁸ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, 2009, p. 76

¹⁹ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo, “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16-04, 2014

tensiones han favorecido el desarrollo de las denominadas tesis funcionales, que desplazan el centro de gravedad desde el patrimonio público hacia la función tributaria del Estado.

b) Tesis funcionales

Frente a las posiciones patrimonialistas, las tesis funcionales sostienen que el bien jurídico protegido no es el patrimonio en sentido estricto, sino la función tributaria del Estado o el correcto funcionamiento del sistema tributario conforme a los principios constitucionales.

Estas posiciones encuentran apoyo directo en el art. 31.1 CE, que establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Como señala Ferré Olivé, dicha disposición “eleva considerablemente el valor de la actividad financiera del Estado como un interés que se puede y debe tutelar recurriendo a la pena”²⁰.

En este sentido, el bien jurídico se vincula a la dimensión constitucional de la Hacienda Pública. Arroyo Zapatero ha destacado que el tránsito del ámbito administrativo al penal en materia económica se justifica por la relevancia constitucional de los intereses protegidos⁸. La tutela penal del delito fiscal se fundamentaría así en la protección de la función recaudatoria como instrumento esencial para la realización del Estado social y democrático de Derecho.²¹

Según Bustos Ramírez, el patrimonio que sostienen las tesis patrimonialistas no puede abarcar el carácter masivo e universal que la Hacienda Pública posee pues las defraudaciones en esta materia afectan de gran manera a los aspectos sociales de la política económica, lo que es particularmente grave en un Estado de Derecho.²²

²⁰ FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, *Revista Justiça e Sistema Criminal*, v. 6, n.º 11, 2014, pp. 10-11.

²¹ ARROYO ZAPATERO, Luis. “Derecho penal económico y constitución”, *Revista Penal*, n.º 1, 1998.

²² Cfr. BUSTOS RAMÍREZ, Juan. Los bienes jurídicos colectivos. *Revista Facultad de Derecho Universidad Complutense*, Madrid, n. 11, p. 147-164, 1986.

Desde esta perspectiva, la defraudación tributaria no sólo lesiona el patrimonio público, sino que altera la correcta determinación y aplicación del tributo, afectando a la justicia del sistema fiscal en su conjunto. El incumplimiento de las obligaciones tributarias quiebra el principio de igualdad tributaria y compromete la financiación de los servicios públicos.

3.3. Tipo básico

El tipo básico se encuentra regulado en el artículo 305 del Código Penal: “El tipo básico contra la Hacienda Pública se regula en el art. 305 del CP25: “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...”.

3.3.1. Elementos del delito

(a) Elementos objetivos

La conducta típica la conforman una serie de acciones:

Eludir el pago de tributos, esto es el evitar, eludir la obligación de pago que exige la realización del hecho imponible de que se trate.

Eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. Aquí el obligado tributario no lo es el deudor, sino el retenedor. Pero no se sanciona el hecho de no practicar la retención, sino el hecho de ocultar que se tiene que retener: por ejemplo, en supuestos

de economía sumergida o, simplemente, cuando se engaña acerca de la base sobre la que se practica la retención. Dando igual que se retenga y no se ingrese o que ni siquiera se retenga.

Elusión de ingresos a cuenta en supuestos de retribuciones en especie en todos aquellos casos en que no existe un rendimiento dinerario, pero sí la obtención de regalos por imposiciones a plazo, etc., en que la retención también ha de versar sobre el valor del bien que se recibe.

Obtener indebidamente devoluciones. En casos, por ejemplo, de presentación de facturas falsas, ocultación de ingresos, etc., que no sólo impiden la tributación correspondiente, sino que incluso generan un derecho (indebido) a una devolución de la Administración de cantidades ya ingresadas.

Disfrutar de beneficios fiscales de manera indebida (en relación con las reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones, desgravaciones, etc.), siempre que se genere el error que da lugar a la obtención del beneficio o se aproveche aquel en que incurre la Administración, a la que no se saca del mismo

Es esencial destacar que el precepto requiere una defraudación, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma. Eso es, un impago o beneficio fraudulento.

El mero impago de lo que se debe a las Haciendas Públicas no es delito.²³ Ni lo es impagar quebrando el deber jurídico de pago, como dirán algunos. Ni lo es incumplir las obligaciones tributarias. Lo es impagar o incumplir de modo fraudulento, esto es a través de una maniobra defraudatoria, por acción (falseando la declaración tributaria) u omisión (dejar de presentar datos tributariamente relevantes), que impida conocer a las Haciendas la situación concreta que obliga a tributar.

Sujeto: El sujeto activo de la conducta típica es el deudor tributario. Estamos ante un delito especial propio, que sólo puede cometer quien ostente la condición de obligado tributario. El contribuyente, su sustituto, el retenedor o el responsable del pago de la deuda tributaria, el beneficiario de la devolución o beneficio fiscal indebidos son quienes reúnen la condición subjetiva que permite la aplicación de estos preceptos. Es esta la doctrina

²³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1505/2005, de 25 de noviembre.

absolutamente dominante, refrendada judicialmente, a pesar de minoritarias opiniones a favor de entender que estamos ante delitos comunes.

Los arts. 305 y 305 bis exigen como presupuesto de aplicación la existencia de una relación tributaria previa y el sujeto pasivo de esta (contribuyente, retenedor, etc.) será el posible sujeto activo de la conducta típica descrita en ellos.²⁴

Resultado: El impago ha de concretarse en un perjuicio patrimonial a la Hacienda correspondiente (en cuanto déficit de ingreso, mayor o menor), que es el resultado del delito y que se identifica en el delito fiscal con la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado o las devoluciones o beneficios indebidamente obtenidos, superior a ciento veinte mil euros. Este umbral responde al principio de intervención mínima, reservando la pena para los supuestos de mayor gravedad económica (Muñoz Conde & García Arán, 2022).

Elementos subjetivos

Como ya se ha comentado previamente, el dolo en la acción u omisión de datos tributarios con objeto de defraudar es un elemento que esencialmente ha de concurrir para que se trate de un delito.

El ánimo defraudatorio consiste en la voluntad consciente de eludir el pago de los impuestos debidos, con conocimiento de la obligación tributaria y de la ilegalidad de la conducta. Se trata de un delito eminentemente doloso, no cabiendo su comisión por imprudencia. La jurisprudencia habla de “dolo específico de defraudar”, en cuanto el sujeto activo actúa con el propósito de enriquecerse o beneficiar indebidamente a costa del erario.²⁵

Así, es necesario que el autor sepa que está defraudando al Fisco y quiera lograr ese resultado. La presencia de mecanismos de ocultación suele evidenciar dicho dolo: por ejemplo, crear empresas pantalla, simular la residencia fiscal en otro país, llevar doble contabilidad, etc., son comportamientos que revelan un designio claro de engañar a la Hacienda Pública. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1505/2005, de 25 de noviembre, subraya que el delito fiscal no se conforma con el mero impago de

²⁴ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1/1997, de 28 de octubre.

²⁵ Muñoz Conde, F., & García Arán, M., *Derecho Penal. Parte Especial*, 23.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

tributos, sino que exige una conducta defraudatoria consciente, esto es, una actuación orientada a ocultar o eludir la obligación tributaria.²⁶

En cuanto a la posible concurrencia de dolo eventual, Cisneros González analiza el debate doctrinal y concluye que, aunque en abstracto no puede descartarse su admisibilidad, en la práctica el delito fiscal se construye sobre una exigencia intensa de conocimiento y voluntad respecto de los elementos normativos del tipo.²⁷ La especial complejidad técnica del Derecho Tributario obliga a que el dolo abarque no sólo los hechos materiales, sino también el conocimiento suficiente de la obligación fiscal infringida. Por ello, la delimitación entre dolo eventual e imprudencia resulta especialmente delicada en este ámbito, debiendo valorarse cuidadosamente si el sujeto asumió conscientemente la probabilidad del resultado o actuó bajo error relevante.

Por tanto, cualquier error significativo sobre la existencia de la obligación tributaria o sobre la propia condición de deudor puede excluir el dolo y, con ello, la tipicidad penal. En todo caso, la apreciación del elemento subjetivo deberá inferirse de las circunstancias del caso concreto: la planificación del fraude, su reiteración en el tiempo, la complejidad de las operaciones realizadas o el asesoramiento recibido constituyen indicios relevantes para acreditar la intención defraudatoria.

3.3.2. Penalidad

El artículo 305.1 del Código Penal español tipifica el delito contra la Hacienda Pública, sancionando al que defraude al Fisco eludiendo el pago de tributos por importe superior a 120.000 € en un año²⁸. La pena básica prevista es de prisión de 1 a 5 años junto con multa equivalente al tanto hasta el séxtuplo de la cuota defraudada, además de la pérdida del derecho a obtener subvenciones y beneficios fiscales de 3 a 6 años. Esta cuantía de 120.000 € actúa como umbral cuantitativo que delimita la frontera entre ilícito penal y mero ilícito administrativo (delito versus infracción tributaria)²⁹ De hecho, defraudar por debajo de dicho importe se considera, en su caso, infracción administrativa tributaria y no delito. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reiterado que este límite cuantitativo posee naturaleza de condición objetiva de punibilidad, un elemento objetivo de

²⁶ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1505/2005, de 25 de noviembre

²⁷ Cisneros González, J. M., *El delito fiscal. Análisis del tipo y estudio teórico-práctico de las modalidades más relevantes*, Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2021, pp. 303-330

²⁸ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

²⁹ Granados Pérez, C. (2019). *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* (Tema 39). Tirant lo Blanch, pp. 39/1-39/2.

configuración legal del delito que no requiere dolo específico sobre la cifra exacta³⁰. En palabras del alto tribunal, los 120.000 € “no son el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal”. Por tanto, basta que el perjuicio económico efectivo o intentado supere el umbral para que concurra este elemento típico, sin exigir que el sujeto conociera con precisión haber superado la suma, y permitiendo así afirmar la existencia de delito cuando se excede dicha cuantía.

La pena prevista para el tipo básico ha sido objeto de reformas orientadas tanto a incrementar la severidad en supuestos de gran fraude como a favorecer la regularización voluntaria. Por ejemplo, la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012 endureció el régimen al crear un subtipo agravado para fraudes superiores a 600.000 € (art. 305 bis CP, con pena de 2 a 6 años de prisión) y ampliar el plazo de prescripción del delito (de 5 a 10 años para casos agravados). Al mismo tiempo, esa reforma reforzó los mecanismos de exoneración por pago e introdujo un subtipo atenuado, buscando incentivar el resarcimiento del daño tributario más que el castigo en sí. Como ha señalado la doctrina, el legislador demuestra en esta materia un afán marcadamente recaudatorio, instrumentalizando el Derecho penal como “arma de políticas activas” para lograr el cobro de las cuotas defraudadas antes que la imposición de penas severas⁸. En línea con esta orientación, el propio Preámbulo de la LO 7/2012 subrayó que la regularización del delito fiscal se concibe como el “*verdadero reverso del delito*”, de manera que mediante la declaración veraz y el pago íntegro se neutraliza tanto el desvalor de la acción como el del resultado³¹

3.3.3. La exención por regularización y previsiones del artículo 305.5

El art. 305.4 CP consagra una causa de exención de pena (a modo de “*excusa absolutoria*”) para quien regulariza voluntariamente su deuda tributaria defraudada antes de determinadas actuaciones oficiales. En esencia, “*quedará exento de responsabilidad penal*” por delito fiscal el contribuyente que, tras haber cometido la defraudación, proceda al reconocimiento completo y pago íntegro de la deuda tributaria *antes* de que

³⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, recurso 513/2017, de 19 de febrero.

³¹ Exposición de Motivos de la LO 7/2012 (apartado V).

intervengan los hitos de persecución que la ley denomina “causas de bloqueo”. Estos plazos preclusivos se resumen así³²:

- Inicio de inspección tributaria: la regularización debe efectuarse *antes* de que la Administración Tributaria notifique al obligado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación fiscal relativas a la deuda objeto de fraude.
- Querrela o denuncia penal: si no ha mediado notificación de Hacienda, la regularización debe realizarse *antes* de que el Ministerio Fiscal, la Abogacía del Estado (o equivalente autonómico) interponga querrela o denuncia por el delito.
- Diligencias penales iniciales: en ausencia de los supuestos anteriores, la regularización aún es válida si se realiza *antes* de que el Fiscal o el Juez de Instrucción lleven a cabo actos que supongan la comunicación formal al investigado de la apertura de diligencias penales.

Cumpliendo estas condiciones, la regularización produce el efecto de extinguir la responsabilidad penal del defraudador. La ley exige, eso sí, que la regularización sea completa: implica tanto declarar correctamente los hechos imposables omitidos (autodenuncia) como pagar la totalidad de la deuda resultante, incluyendo cuotas defraudadas más intereses de demora y recargos aplicables³³. Solo la satisfacción íntegra del perjuicio económico logra el “retorno pleno a la legalidad” que justifica la renuncia estatal a la pena. En este sentido, el Tribunal Supremo venía ya sosteniendo, aun antes de la reforma de 2012, que *regularizar equivale a pagar*, no siendo suficiente con presentar declaraciones complementarias sin ingreso efectivo. La STS 30/05/2003 enfatizó que “*el fundamento de la excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación; por tanto, no es de aplicar cuando el obligado tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado*”³⁴. Este criterio, reiterado en numerosas sentencias posteriores, zanjó una antigua discusión doctrinal: si bien una minoría de autores sostenía que bastaría con revelar la deuda para impedir la consumación del delito (apelando al principio de que *no hay prisión por deudas*), la postura mayoritaria exige la eliminación efectiva del perjuicio económico mediante el pago total, como única forma de neutralizar el desvalor del resultado.

³² Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

³³ Exposición de Motivos de la LO 7/2012 (apartado V).

³⁴ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 3692/2001, de 30 de mayo (Rec. 3692/2001).

La figura de la regularización tributaria operaba inicialmente como una condición de perseguibilidad introducida en 1995 (LO 6/1995), y hoy se conceptualiza doctrinalmente como una excusa absolutoria post-delictiva. Esto significa que la conducta delictiva llega a consumarse plenamente, pero el posterior comportamiento positivo del infractor extingue la punibilidad por razones de política criminal (fomento del cumplimiento espontáneo). A diferencia de una causa de justificación o de inculpabilidad, la excusa absolutoria de regularización no anula el ilícito ni la culpabilidad del agente, sino que “*exime de la pena*” a un culpable por motivos extrajurídicos (en atención al resultado reparador)³⁵. En definitiva, si el infractor devuelve lo defraudado al Fisco antes de ser descubierto formalmente, la ley premia ese retorno al orden jurídico cancelando la sanción penal, en coherencia con el objetivo último de recuperar el crédito tributario.

Cabe señalar que, si la regularización ocurre fuera de los plazos legales, sus efectos son limitados. El pago espontáneo extemporáneo de la deuda no extingue el delito, pero como puede atenuar la pena (bien mediante el art. 305.6 CP si aún dentro de los dos meses tras la imputación, o bien como atenuante genérica de reparación si posterior)³⁶. Asimismo, la regularización tardía no impide que el contribuyente sea perseguido por eventuales delitos conexos que hubiera cometido para ocultar el fraude (p. ej. falsedad documental, blanqueo), aunque lógicamente podrá valorarse en esos casos la menor lesividad final.

Con todo, la principal causa de exención penal sigue siendo la regularización *tempestiva* del art. 305.4 CP, la cual refleja una clara orientación de la ley: priorizar la eficacia recaudatoria y la restitución del daño económico causado al Estado, incluso a costa de sacrificar parcialmente la pretensión punitiva. Como resume la doctrina, nos encontramos ante un delito especial en el que “*el afán es cobrar más que penalizar*”, poniendo de relieve la finalidad reparadora y de prevención general (promover el pago voluntario) que subyace a la regulación penal del fraude tributario en España.

Por otro lado, el apartado 5 del art. 305 CP contiene una previsión procedimental relacionada con la persecución del delito fiscal y la protección del erario. Este precepto autoriza a la Administración Tributaria, cuando aprecie indicios de delito fiscal en una parte de la deuda, a practicar liquidaciones tributarias separadas: por un lado, los

³⁵ Fernández Teruelo, J. & Díaz y García Conlledo, M. (Dirs.) (2021). *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Vol. II, Tirant lo Blanch.

³⁶ Circular 2/2019 de la Fiscalía General del Estado (apartado V).

conceptos y cuantías no vinculados al posible delito, y por otro, la parte correspondiente a la posible defraudación delictiva¹⁷. De este modo, Hacienda puede seguir tramitando y cobrando *inmediatamente* la porción de deuda no delictiva mediante el procedimiento administrativo ordinario (incluyendo sanciones administrativas si proceden por esa parte), sin esperar al desenlace del proceso penal¹⁷. En cambio, la liquidación relativa a la cuota sospechosa de delito queda supeditada al resultado del proceso penal, ajustándose finalmente a lo que se decida en la sentencia¹⁷. La existencia de un proceso penal no paraliza la acción de cobro de la Administración sobre la deuda tributaria en sí³⁷. La Agencia Tributaria puede iniciar o continuar las actuaciones de cobro (vía de apremio, embargos, etc.) incluso durante la instrucción penal, salvo que el juez disponga expresamente la suspensión de ese cobro (con garantías suficientes) para evitar conflictos. En esencia, esta norma garantiza que el Estado pueda recuperar cuanto antes las cantidades defraudadas, al menos en la parte no litigiosa, y no ve comprometida la recaudación por la duración del procedimiento penal.

3.3.4. Responsabilidad civil

El artículo 305.7 CP establece expresamente que la Administración tributaria podrá ejercitar la acción para exigir la responsabilidad civil en el propio proceso penal, sin necesidad de acudir a la jurisdicción civil ni formular reserva de acciones. Esta previsión refuerza la integración del resarcimiento en el proceso penal y pone de manifiesto la dimensión patrimonial del bien jurídico protegido.

La Disposición Adicional Décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre concreta el contenido de esta responsabilidad civil, señalando que comprenderá la cuota defraudada y los intereses de demora legalmente procedentes.³⁸ Con ello se garantiza la reparación íntegra del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, configurando la responsabilidad civil como mecanismo de restitución total del daño patrimonial derivado del delito.

Desde la perspectiva subjetiva, resulta necesario distinguir entre autores, cooperadores necesarios, inductores y cómplices. Conforme a las reglas generales del Código Penal,

³⁷ De la Mata Barranco, N. J. (2016). *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, (26).

³⁸ Disposición Adicional Décima, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

los responsables lo serán solidariamente dentro de su respectiva categoría y subsidiariamente respecto de los demás intervinientes.³⁹La responsabilidad subsidiaria se exigirá, en primer lugar, frente a los autores, cooperadores necesarios e inductores, y posteriormente frente a los cómplices. Esta estructura responde al principio de proporcionalidad en la atribución de consecuencias civiles derivadas del ilícito penal.⁴⁰

En cuanto a la ejecución de la responsabilidad civil, el régimen presenta una importante particularidad. Según la Disposición Adicional Décima, apartado segundo, de la LGT, una vez firme la sentencia condenatoria el órgano judicial remitirá testimonio a la Administración tributaria para que proceda a su exacción mediante el correspondiente procedimiento administrativo de apremio. La Administración actúa, en este caso, como órgano ejecutor por delegación judicial, si bien empleando los mecanismos propios del Derecho tributario.

Una cuestión especialmente controvertida es la relativa a la subsistencia de la responsabilidad civil cuando ha transcurrido el plazo de prescripción de la deuda tributaria previsto en el artículo 66 LGT. El Tribunal Supremo ha sostenido reiteradamente que la responsabilidad civil derivada del delito no se identifica con la deuda tributaria preexistente, sino que nace del propio ilícito penal y encuentra su fundamento inmediato en la sentencia condenatoria. En consecuencia, dicha sentencia constituye un título judicial autónomo que legitima su exigibilidad con independencia de la eventual prescripción administrativa de la deuda tributaria.⁴¹

3.4. Tipo agravado

El tipo agravado del delito se encuentra regulado en el artículo 305 bis del Código Penal. El artículo tipifica conductas que se consideran de mayor gravedad, ya sea por ser más cuantiosa la defraudación (más de seiscientos mil euros), por cometerse en el seno de una organización criminal o por ser de mayor complejidad en su descubrimiento (por utilizarse personas físicas o jurídicas o entes interpuestos). Estas conductas están castigadas con una pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la

³⁹ Artículos 116 y 120 del Código Penal.

⁴⁰ Muñoz Conde, F., & García Arán, M., *Derecho Penal. Parte Especial*, 23.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

⁴¹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1505/2005, de 25 de noviembre (Fundamento de Derecho Segundo).

cuota defraudada. Como efecto colateral del aumento de la pena de prisión a seis años, según el art. 131 del CP, también aumenta el plazo de prescripción de este subtipo

3.5. Tipo atenuado

El artículo 305.6 del Código Penal regula la modalidad atenuada del delito contra la Hacienda Pública, al prever la posibilidad de que los Jueces y Tribunales impongan la pena inferior en uno o dos grados tanto en prisión como en multa. Para ello contempla dos supuestos diferenciados.

En primer lugar, respecto del obligado tributario —esto es, el autor del delito— la atenuación procede cuando éste abona la deuda tributaria y reconoce judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde su citación judicial en calidad de investigado (antiguamente imputado).

En segundo lugar, en relación con otros partícipes en el delito, la reducción de pena se condiciona a que colaboren activamente con las autoridades en la obtención de pruebas que permitan identificar a los responsables, esclarecer los hechos o determinar el patrimonio del obligado tributario.

Conviene subrayar que, en este subtipo atenuado, el Código Penal emplea expresamente el concepto de “deuda tributaria”. Conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dicha deuda no se limita a la cuota resultante de la obligación tributaria principal, sino que comprende también los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y cualesquiera otros recargos legalmente exigibles.

4. ANÁLISIS DE LA EFICACIA PREVENTIVA Y DISUASORIA DE LA PENA

La eficacia preventiva de la pena se refiere a su capacidad para evitar la comisión futura de delitos mediante la influencia que la amenaza de sanción ejerce sobre el comportamiento de los potenciales infractores. En su dimensión de prevención general, la pena no solo reafirma la vigencia de la norma, sino que pretende disuadir a quienes podrían valorar la posibilidad de infringirla. Esta función, común a todo el Derecho penal, adquiere una relevancia particular en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública.

La razón radica en el propio perfil del autor de este tipo de infracciones. A diferencia de la delincuencia común, asociada con frecuencia a contextos de marginalidad o a comportamientos impulsivos, el delito fiscal suele ser cometido por sujetos plenamente integrados social y profesionalmente. La categoría clásica de delincuencia de “cuello blanco”, formulada por Edwin H. Sutherland, describe precisamente a quienes delinquen en el marco de su actividad económica o empresarial, sin violencia directa y desde posiciones de respetabilidad social.

En este contexto, el autor del delito fiscal no suele percibirse a sí mismo como un delincuente en sentido estricto. La conducta puede presentarse como una estrategia financiera agresiva, una forma de “optimización” o incluso como una práctica habitual en determinados entornos profesionales. Las técnicas de neutralización estudiadas por Gresham M. Sykes y David Matza⁴² explican cómo el sujeto minimiza el reproche moral: se diluye el daño, al no existir una víctima concreta, se desplaza la responsabilidad hacia el sistema tributario o se invoca la normalización de la práctica en el sector. Cuando la conducta es percibida como frecuente o estructural dentro del propio entorno económico, el freno interno que representa la conciencia de estar cometiendo un delito se debilita considerablemente.

Precisamente por ello, la eficacia preventiva de la pena resulta aquí más determinante que en otros ámbitos. Si el sujeto no experimenta un fuerte reproche moral interno y no se concibe como delincuente, el único elemento capaz de alterar su decisión puede ser la percepción de un riesgo real y significativo de sanción. En los delitos fiscales, la amenaza penal trata de compensar esa ausencia de estigmatización interna y esa normalización contextual. La disuasión no actúa sobre la impulsividad, sino sobre el cálculo: riesgo de detección, gravedad de la consecuencia y posibilidad de que el procedimiento concluya efectivamente en condena.

Desde esta lógica preventiva puede entenderse la evolución legislativa descrita en el apartado anterior. El legislador no se ha limitado a incrementar la pena, sino que ha ido

⁴² SYKES, G.M. / MATZA, D., "Técnicas de neutralización: una teoría de la delincuencia", *Caderno CRH*, vol. 21, núm. 52, enero-abril 2008, pp. 163-170. Traducción de María Florencia Vaquero. Texto original publicado en *American Sociological Review*, vol. 22, núm. 4, agosto 1957

incorporando sucesivamente mecanismos orientados a reforzar la capacidad disuasoria del sistema.

En primer lugar, se ha ampliado el ámbito temporal de persecución. La reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 no solo elevó la pena máxima del subtipo agravado a seis años, con la consiguiente ampliación del plazo de prescripción a diez años conforme al art. 131 CP, sino que modificó el momento relevante para la regularización y, en la práctica, para el inicio del cómputo del plazo prescriptivo. Como ya se ha expuesto, el delito puede llegar a prescribir no a los cinco años, sino hasta en nueve en determinados supuestos, lo que incrementa significativamente la ventana temporal de riesgo penal.

En segundo lugar, se ha reforzado la intensidad de la respuesta punitiva. La Ley Orgánica 15/2003 ajustó la pena básica, consolidó el umbral cuantitativo y endureció las consecuencias accesorias. Posteriormente, la LO 7/2012 introdujo el art. 305 bis con penas de dos a seis años en supuestos cualificados por cuantía, organización o complejidad, además de agravar la multa y la pérdida de beneficios públicos. Este aumento de la pena no solo tiene efectos simbólicos, sino procesales, al incidir en la prescripción y en el régimen de medidas cautelares.

En tercer lugar, se amplió el círculo de sujetos responsables con la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por la LO 5/2010. Esta reforma transformó el delito fiscal en un auténtico delito de empresa, trasladando el riesgo penal a estructuras societarias y reforzando la dimensión preventiva mediante programas de cumplimiento normativo.

Finalmente, la reforma de 2015 consolidó el régimen de decomiso y reforzó los instrumentos de ejecución, garantizando que la responsabilidad civil pueda exigirse con independencia de la eventual prescripción administrativa de la deuda tributaria, lo que incrementa la efectividad económica de la respuesta penal.

Nos encontramos, por tanto, ante una intensificación progresiva del sistema penal tributario: más severidad, más sujetos responsables, más tiempo para perseguir, más instrumentos de decomiso y mayor integración con el Derecho penal económico europeo.

Con el fin de analizar la incidencia real del delito fiscal en los últimos años, se presenta a continuación un gráfico construido a partir de los datos oficiales de la *Estadística de*

Condenados del Instituto Nacional de Estadística (INE)⁴³, en el que se refleja la evolución anual de las condenas por delitos contra la Hacienda Pública en la última década.



Elaboración propia utilizando datos del INE

Si el endurecimiento legislativo operado en las últimas reformas, especialmente las introducidas por la Ley Orgánica 5/2010 y, de forma más intensa, por la Ley Orgánica 7/2012, hubiera tenido un efecto disuasorio significativo, cabría esperar una reducción progresiva y sostenida del número de infracciones registradas en los años posteriores. Sin embargo, los datos muestran lo contrario.

Entre 2013 y 2018 se produce un incremento notable de las condenas, alcanzando en 2018 el punto más alto de la serie. Posteriormente, aunque se observan oscilaciones, no puede apreciarse una tendencia descendente estructural que permita afirmar que el fenómeno delictivo haya disminuido como consecuencia del endurecimiento punitivo. Incluso tras más de una década de reformas orientadas a intensificar la respuesta penal, ampliación de plazos de prescripción, aumento de penas, introducción del tipo agravado, extensión de la responsabilidad a personas jurídicas y refuerzo del decomiso, las cifras no reflejan una reducción clara y consolidada.

⁴³ Instituto Nacional de Estadística (INE), *INEbase. Estadística de Condenados*, series 2013-2024, disponible en https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176795&menu=resutados&idp=1254735573206 [consulta: fecha].

No obstante, el incremento inicial debe analizarse también a la luz de la ampliación del plazo de prescripción introducida por la Ley Orgánica 7/2012. Al elevar la pena máxima del subtipo agravado a seis años, el plazo de prescripción pasó a ser de diez años conforme al artículo 131 CP. Además, la modificación del momento relevante para la regularización y el inicio de actuaciones de comprobación permitió prolongar en la práctica el horizonte temporal de persecución. Esto significa que conductas que anteriormente podían quedar impunes por el transcurso del tiempo pasaron a ser perseguibles durante un periodo más amplio.

Sin embargo, incluso teniendo en cuenta este efecto técnico, lo relevante desde la óptica de la eficacia preventiva es que no se aprecia una tendencia descendente sostenida una vez estabilizado el impacto de la reforma. Si la intensificación punitiva hubiera generado un efecto disuasorio fuerte, cabría esperar que, transcurridos varios años desde su entrada en vigor, las cifras mostraran una reducción clara. El mantenimiento de niveles relativamente elevados sugiere que el aumento de la severidad y la ampliación del riesgo temporal no han alterado de manera decisiva el comportamiento del potencial infractor.

Esta conclusión adquiere una dimensión todavía más contundente cuando se confrontan los datos de condenas con el volumen real del fraude fiscal estimado en España. La denominada brecha fiscal, esto es, la diferencia entre lo que el Estado debería recaudar si todos los contribuyentes cumplieran íntegramente sus obligaciones tributarias y lo que efectivamente ingresa, no cuenta en nuestro país con una estimación oficial única, lo que ya es en sí mismo un dato revelador: la propia Agencia Tributaria reconoce que no elabora cifras globales de fraude por no existir una metodología comúnmente aceptada en el ámbito internacional.⁴⁴ Las estimaciones académicas y profesionales disponibles, sin embargo, coinciden en apuntar a cifras de enorme magnitud. El estudio más conservador, elaborado por el Registro de Economistas Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas (REAF-CGE), cifra la pérdida de recaudación derivada del fraude fiscal en aproximadamente 25.648 millones de euros anuales, equivalentes al 2,5% del PIB nacional.⁴⁵ Los Técnicos del Ministerio de Hacienda, con una metodología más amplia

⁴⁴ Así lo reconoce expresamente el director de la Agencia Tributaria, Jesús Gascón, en el texto *Una nueva Administración para la lucha contra el fraude*, recogido en la obra colectiva *El fraude fiscal en España*, editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

⁴⁵ Consejo General de Economistas, REAF-REGAF, *Reflexiones sobre el fraude fiscal y el problema de las estimaciones*, Madrid, junio de 2017. Recogido en Agencia EFE, "El fraude fiscal ronda los 26.000 millones de euros en España, según REAF", *El Economista*, 15 de junio de 2017.

que incorpora la economía sumergida en sentido estricto, elevan esa estimación hasta los 91.600 millones de euros anuales.⁴⁶

Los propios datos oficiales de la Agencia Tributaria permiten aproximarse indirectamente a la magnitud real del problema. Según sus memorias anuales, los resultados recaudatorios derivados de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude oscilaron entre los 15.000 millones de euros en 2018 y los 18.928 millones en 2024, con cifras intermedias de 15.700 millones en 2019, 17.274 millones en 2020, 16.896 millones en 2021, 16.675 millones en 2022 y 16.708 millones en 2023.⁴⁷ La propia AEAT reconoce expresamente que este indicador “*solo refleja una parte de los efectos de la actividad de la Agencia Tributaria, con una visión temporal reducida a un año concreto*”, y que no permite cuantificar el fraude no detectado.⁴⁸ El razonamiento es simple pero demoledor: si el organismo encargado de perseguir el fraude solo detecta y recupera entre 15.000 y 18.000 millones anuales, y la estimación más conservadora del fraude total supera los 25.000 millones, se deduce que una parte sustancial del fraude fiscal escapa cada año a cualquier tipo de control sin que ello genere consecuencia penal alguna.

El sistema penal condena cada año a entre 800 y 1.430 personas por delitos contra la Hacienda Pública, mientras que decenas de miles de millones en fraude permanecen fuera de su alcance. Dicho de otro modo: la inmensa mayoría del fraude fiscal que se comete en España nunca llega a traducirse en una condena penal, no porque no exista, sino porque no se detecta, porque prescribe, porque se regulariza antes de que el proceso prospere, o porque la complejidad de las estructuras defraudatorias modernas hace imposible sostener la acusación en juicio. Esta realidad conduce a una conclusión que la investigación criminológica lleva siglos sosteniendo: lo que verdaderamente disuade al potencial infractor no es la severidad de la pena sino la certeza de ser descubierto y castigado. Ya Beccaria, en su obra *De los delitos y de las penas* (1764), advertía que “no es la crueldad de las penas uno de los más grandes frenos de los delitos, sino la infalibilidad de ellas”.⁽⁶⁾ Esta tesis ha sido plenamente confirmada por la investigación empírica contemporánea:

⁴⁶ Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha), informe sobre investigación de delitos fiscales y economía sumergida en España, 2020.

⁴⁷ Datos extraídos de las Memorias Anuales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ejercicios 2018 a 2024. Para el dato de 2024, vid. nota de prensa del Ministerio de Hacienda de 18 de septiembre de 2025.

⁴⁸ Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Memoria 2023*, apartado 3.3, “Resultados obtenidos en la prevención y control del fraude tributario y aduanero”, disponible en sede.agenciatributaria.gob.es.

como concluye Cardenal Montraveta⁴⁹ en su análisis sobre la eficacia preventiva general intimidatoria de la pena, los modelos empíricos demuestran que la probabilidad de detección y condena importa decisivamente más que la dureza de la sanción amenazada, y que a partir de un umbral mínimo de severidad el incremento de la pena deja de tener efectos disuasorios apreciables. Los datos analizados a lo largo de este epígrafe constituyen, en definitiva, la prueba empírica más directa de que las sucesivas reformas legislativas que han endurecido las penas del delito fiscal en España han actuado sobre la variable equivocada: la severidad de la amenaza penal, en lugar de la probabilidad real de ser perseguido y condenado.

5. CUESTIONES DEBATIDAS ACTUALMENTE

5.1. La Regularización y la atenuación extraordinaria de la pena por reparación del daño.

El artículo 305.4 del Código Penal establece que quedará exento de responsabilidad penal quien regularice su situación tributaria antes de que la Administración tributaria le notifique el inicio de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas objeto de regularización, o, en su defecto, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica o local interponga querrela o denuncia contra él. Asimismo, la exención alcanza a las posibles irregularidades contables o falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el obligado hubiera cometido con carácter previo.

El Tribunal Supremo ha precisado el alcance del término "*regularizar*" en sentido estricto: solo queda regularizada la situación cuando se satisface el impuesto eludido, no bastando el mero reconocimiento por medio de la presentación sin ingreso de la declaración complementaria⁵⁰. En consecuencia, la regularización exige un comportamiento activo que comprenda tanto la autodenuncia, reconocimiento de la

⁴⁹ CARDENAL MONTRAVETA, S., "¿Eficacia preventiva general intimidatoria de la pena? Consecuencias para la decisión sobre la suspensión de su ejecución", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 17-18, 2015, p. 10

⁵⁰ En este sentido, entre otras, STS 693/2016, de 27 de julio (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), que precisa que la presentación de declaración complementaria sin ingreso simultáneo de la cuota no constituye regularización a efectos del artículo 305.4 CP; y STS 408/2015, de 26 de junio, que reitera la exigencia de pago efectivo e íntegro como elemento constitutivo de la regularización.

defraudación, como la reparación efectiva, es decir, el pago íntegro de la deuda tributaria. Así lo ha sistematizado la Circular 2/2009 de la fiscalía general del Estado⁵¹: “*la conducta post delictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción, la defraudación, sino también el desvalor de resultado, el perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública.*”

La naturaleza jurídica de la regularización tributaria ha generado uno de los debates más intensos y persistentes de la doctrina penalista española, debate que lejos de haberse cerrado con la reforma de la LO 7/2012⁵², se ha intensificado tras ella.

Antes de 2012, la posición mayoritaria tanto en la doctrina como en la jurisprudencia consideraba la regularización una excusa absolutoria: el delito existe en todos sus elementos, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, pero el Estado renuncia a la pena por razones de política criminal, fundamentalmente para favorecer la recaudación. Esta interpretación fue avalada expresamente por la fiscalía general del Estado en su Consulta 4/1997⁵³ y reiterada en la Circular 2/2009, y respaldada por una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo que abarca, entre otras, las SSTs de 29 de septiembre de 2000, 15 de julio de 2002, 30 de mayo de 2003 y 2 de junio de 2005⁵⁴.

La LO 7/2012 intentó modificar esta naturaleza jurídica. Su Exposición de Motivos declaró expresamente que la regularización pasaba a concebirse como “*el reverso del delito*”⁵⁵, es decir, como un modo de neutralizar el desvalor de acción y de resultado capaz de hacer desaparecer el injusto penal y, con ello, el reproche penal, suprimiendo las menciones que la conceptuaban como excusa absolutoria. Sin embargo, pese a la declaración de intenciones del legislador, han sido varios los autores que han afirmado que las modificaciones introducidas por la reforma en el artículo 305 CP no se

⁵¹ Fiscalía General del Estado, Circular 2/2009, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término *regularización* en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, apartado III.

⁵² Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

⁵³ Fiscalía General del Estado, Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria del artículo 305.4 CP, que la calificó expresamente como excusa absolutoria de naturaleza personal, con efectos limitados al obligado tributario que regulariza.

⁵⁴ STS de 29 de septiembre de 2000 (Sala de lo Penal); STS de 15 de julio de 2002; STS de 30 de mayo de 2003; STS de 2 de junio de 2005.

⁵⁵ Exposición de Motivos de la LO 7/2012, apartado V: “*La regularización de la situación tributaria [...] hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y, en consecuencia, determina la exención de responsabilidad penal, al neutralizarse el desvalor de la conducta mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.*”

compadecen con la interpretación auténtica de la Exposición de Motivos⁵⁶, por lo que una parte importante de la doctrina sigue defendiendo su carácter de excusa absolutoria.

En la actualidad pueden identificarse tres grandes posiciones doctrinales:

La tesis de la excusa absolutoria (*Morales Prats*⁵⁷, *Bacigalupo Zapater*⁵⁸) sostiene que el delito existe en todos sus elementos, pero la pena se levanta por razones de oportunidad recaudatoria. Según esta vertiente, la regularización no forma parte del tipo penal ni altera las reglas en materia de consumación del delito fiscal. Sus defensores argumentan que la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 es confusa por no identificar de forma clara cuál sería la nueva naturaleza jurídica de la regularización tributaria, y que hasta tanto no se asiente doctrina legal sobre este aspecto procede seguir considerándola como una excusa absolutoria.

La tesis del reverso del delito, causa de atipicidad sobrevenida, o causa de justificación (*Alonso Gallo*⁵⁹): esta es la que parece acoger formalmente la LO 7/2012, entiende que la regularización neutraliza retroactivamente tanto el desvalor de acción como el de resultado, haciendo desaparecer el injusto⁶⁰. Según Alonso Gallo, esta es la única categoría dogmática que da respuesta a lo que ha pretendido el legislador. Siguiendo esta teoría, *“una conducta típica no es, pese a ello, ilícita porque resulta autorizada por una norma que excepcionalmente permite la realización del hecho típico, que de esa forma no es antijurídico o, dicho de otra forma, es lícito, acorde con el ordenamiento jurídico”*. Cuando después de realizarse la conducta típica (la defraudación), se produce la

⁵⁶ En este sentido crítico, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., op. cit., pp. 568-571, quien señala que las modificaciones introducidas en el articulado del CP por la LO 7/2012 no son coherentes con la declaración de intenciones de su Exposición de Motivos, ya que la estructura típica del artículo 305 CP no permite sostener que la regularización opere como causa de atipicidad sin forzar los límites del tenor literal del precepto.

⁵⁷ MORALES PRATS, F., op. cit., pp. 1095-1097, quien mantiene que la LO 7/2012 no ha alterado la naturaleza de excusa absolutoria de la regularización y que la confusión terminológica de su Exposición de Motivos no puede prevalecer sobre la interpretación sistemática del artículo 305 CP.

⁵⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., *Compliance y Derecho Penal*, Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 187 y ss., donde analiza los efectos de la regularización voluntaria en el marco de la responsabilidad penal tributaria y defiende su naturaleza de excusa absolutoria con fundamento en la estructura del tipo del artículo 305 CP.

⁵⁹ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad jurídica* Uría Menéndez, n. 34, 2013, p. 19

⁶⁰ Esta posición ha sido defendida por SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 143 y ss., quien argumenta que la regularización opera como una condición resolutoria del injusto penal ya perfeccionado, con efectos que se extienden a todos los partícipes en la medida en que el injusto desaparece objetivamente. En la jurisprudencia, el Tribunal Supremo ha llegado a afirmar en algún pronunciamiento que la regularización se ha convertido en una *“causa sobrevenida de atipicidad”*: véase STS 974/2012, de 5 de diciembre.

regularización en todos los términos exigidos, el hecho típico resulta justificado, al encontrarse amparado por una norma (la del art 305.4 CP). Por ello, la regularización hace desaparecer el injusto, la antijuricidad o la ilicitud del hecho. Esta posición tiene consecuencias prácticas relevantes: si no hay delito, tampoco puede haber partícipes penalmente responsables, lo que amplía notablemente el radio de la exención.

La tesis de la causa de levantamiento de la pena (*García Cavero*⁶¹, *sector doctrinal intermedio*) distingue entre la excusa absolutoria en sentido estricto, que excluye la punibilidad desde el inicio y la causa de levantamiento, que levanta una pena ya devengada. Los argumentos que sustentan esta tesis coinciden de facto con los esgrimidos para sostener que la regularización tributaria es una excusa absolutoria: la inclusión en el art. 305.1 CP del inciso “*salvo que hubiere regularizado*” no queda vinculada al tipo sino a la pena, de lo que se deduce que esta es una causa que anula o levanta la pena.

La discusión no es meramente académica. La naturaleza jurídica elegida determina consecuencias prácticas de primer orden: si es excusa absolutoria de carácter personal, sus efectos no se extienden automáticamente a los coautores y partícipes que no hayan regularizado; si es causa de atipicidad sobrevenida, la exención se proyecta sobre todos los intervinientes. Esta cuestión ha sido especialmente debatida en los casos de asesores fiscales que diseñan estructuras defraudatorias cuyos clientes posteriormente regularizan.⁶² Para estos casos, La Fiscalía General del Estado intentó dar respuesta a esta pregunta por medio de la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado⁶³, en la que se distinguían varias posibilidades dependiendo del grado de cooperación del tercero en la regularización. Una vez modificada la naturaleza jurídica de la regularización, en la actualidad habría que entender que sus efectos se extienden en todo caso a los partícipes. Si la regularización se ha realizado cumpliendo los requisitos que exige el artículo 305.4 CP, el partícipe no incurrirá en responsabilidad penal, al referirse su participación a un hecho que no es ilícito o antijurídico.

⁶¹ GARCÍA CAVERO, P., *Derecho Penal Económico. Parte General*, 3.ª ed., Jurista Editores, Lima, 2019, pp. 634 y ss.; y en la doctrina española, IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 201 y ss.

⁶² La cuestión de los asesores fiscales ha sido abordada por la jurisprudencia en relación con la teoría de la ignorancia deliberada: STS 974/2012, de 5 de diciembre, y STS 154/2016, de 29 de febrero, que analizan la responsabilidad penal del asesor que diseña la estructura defraudatoria sin participar directamente en la posterior regularización del cliente.

⁶³ Consulta n.º 4/1997, de 19 de Febrero, *sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal*.

Asimismo, se ha señalado que la naturaleza post delictiva de la regularización no permite que esta pueda ser considerada una causa de justificación, la cual debe ser contemporánea a la acción típica. Por tanto, el hecho de que el comportamiento que exige el art. 305.4 CP para eximir de pena se produzca una vez consumado el delito es un claro indicio de que esta no es su naturaleza jurídica

La regularización favorece a quien regulariza porque la Hacienda Pública recupera aquellos bienes de los que se la ha privado, alivia a la Administración de Justicia evitando un procedimiento penal completo, y evita al regularizante sufrir una persecución penal. En otras palabras, sirve para que quien varios años después de cometer el fraude reintegra el dinero defraudado borre del pasado el delito tributario como si nunca hubiese existido.

Pero esta ficción jurídica, la de borrar del pasado un delito ya consumado, arrastra consecuencias que van mucho más allá de la mera exención de la pena. Si el delito tributario ha desaparecido como si nunca hubiera existido, entonces tampoco existió el perjuicio que causó, ni el enriquecimiento que generó, ni el patrimonio que se acumuló durante los años en que la defraudación estuvo activa. Y aquí es donde la tesis del “reverso del delito” que intentó instaurar la LO 7/2012 conduce a una conclusión que Dopico Gómez-Aller⁶⁴ expuso con una ironía difícil de superar: *“Y si el delito tributario ha sido borrado del pasado, eso significa que nunca existió, y no hubo producto del delito, por lo que las acciones de ocultación, transformación, etc. del producto del delito ya no pueden ser blanqueo: voilà. Como vemos, el potencial innovador de esta reforma en materia de técnica legislativa es desmesurado; y justifica sobradamente la acertada elección de la fecha para su publicación en el BOE: el día de los Santos Inocentes de 2012”*.⁶⁵

La ironía de Dopico apunta al núcleo del problema con una precisión que ninguna exposición aséptica podría igualar. El legislador de 2012, al intentar diseñar una herramienta de política criminal recaudatoria, introdujo sin aparente conciencia de ello una vía de impunidad en cascada: quien defrauda, oculta el producto de la defraudación

⁶⁴ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., "Regularización tributaria y blanqueo de capitales tras la reforma de 2012", en *Diario La Ley*, núm. 8006, 2013.

⁶⁵ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., "La superatenuación por «regularización tardía» y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación", en DEMETRIO CRESPO, E. y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Atelier, Barcelona, 2019. La referencia a la fecha de publicación de la LO 7/2012 —el 28 de diciembre de 2012, día de los Santos Inocentes— es del propio autor

durante años y después regulariza, quedaría no solo libre de la persecución penal por el delito fiscal, sino también inmune frente a cualquier responsabilidad por las conductas de ocultación o transformación de esos bienes, que son precisamente las que definen el blanqueo de capitales del artículo 301 CP⁶⁶. El sistema estaría, paradójicamente, blanqueando con su propia arquitectura normativa lo que esa misma arquitectura pretende perseguir. Esta es la razón de fondo por la que la doctrina mayoritaria ha resistido con firmeza la tesis de la desaparición del injusto, y ha insistido en mantener la configuración de la regularización como excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena: no solo por rigor dogmático, sino porque aceptar la tesis contraria abriría una brecha de impunidad cuyas consecuencias son sencillamente incompatibles con la coherencia del sistema penal en su conjunto.⁶⁷

Como consecuencia, la regularización tributaria, aplicando la teoría de causa de que excluye la ilicitud del hecho, adquiere especial relevancia en relación con el blanqueo de capitales. Si la regularización hace desaparecer el injusto del delito fiscal, también desaparece la posibilidad de considerar dicho delito como antecedente del blanqueo de capitales. Por tanto, aunque la cuota defraudada pueda constituir objeto material del blanqueo cuando procede de un delito fiscal no regularizado, la regularización válida impide mantener la responsabilidad penal por blanqueo vinculada a esa defraudación.

Por último, si se acepta que la regularización configura una causa de exclusión del injusto, la posición en que queda el defraudador que regulariza es, a todos los efectos legales, idéntica a la del contribuyente que cumplió puntualmente sus obligaciones tributarias desde el primer momento. Ambos habrán pagado lo que debían. Pero el primero lo hizo años después, habiendo disfrutado entretanto de un capital que no le correspondía, habiéndolo invertido o rentabilizado a su favor, y haciéndolo únicamente cuando la amenaza de persecución penal le hizo calcular que el coste de regularizar era menor que el de no hacerlo. Podría objetivarse que artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

⁶⁶ Art. 301 CP, que tipifica el blanqueo de capitales: *"El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito..."*. La conexión entre el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo y los efectos de la regularización sobre dicha conexión ha sido analizada por BLANCO CORDERO, I., *El delito de blanqueo de capitales*, 4.ª ed., Aranzadi, Navarra, 2015, pp. 412 y ss.

⁶⁷ FERRÉ OLIVÉ, J.C., "Fraude, regularización y blanqueo de capitales", *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 372, marzo 2014, pp. 41-82; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

General Tributaria⁶⁸ ya prevé este supuesto mediante la exigencia de intereses de demora, precisamente destinados a compensar el tiempo durante el cual el defraudador dispuso del capital ajeno. Sin embargo, esta objeción no resiste un análisis detenido. El tipo de interés de demora tributario, fijado anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado y que ha oscilado históricamente entre el 3,75% y el 5% anual⁶⁹, es estructuralmente inferior a la rentabilidad real que un capital significativo puede generar en el mercado durante los años que dura la defraudación, ya sea mediante inversión inmobiliaria, financiera o empresarial. Además, el interés de demora es un mecanismo de naturaleza resarcitoria, destinado a compensar a la Hacienda Pública por el retraso en el cobro, no punitiva: no toma en cuenta el enriquecimiento efectivo obtenido por el defraudador, sino únicamente el valor temporal del dinero calculado a un tipo fijo y políticamente moderado⁷⁰. En términos económicos, la LGT le cobra al defraudador lo que le habría costado un préstamo bancario, no lo que realmente ganó con el dinero ajeno.

Como señala Dopico Gómez-Aller, esta equiparación no es solo dogmáticamente cuestionable: es una afrenta a la lógica más elemental de la justicia conmutativa. El ordenamiento jurídico estaría declarando equivalentes dos situaciones que son radicalmente distintas en su dimensión moral, económica y social, con el único argumento de que el resultado final, el ingreso en la Hacienda Pública, es el mismo. Pero el resultado final no es el mismo: quien cumplió en tiempo y forma nunca dispuso de ese dinero, nunca, nunca obtuvo rendimientos sobre él. El defraudador que regulariza sí lo pudo hacer. La regularización le devuelve la inocencia jurídica, pero no le arrebató la ventaja económica que obtuvo mientras duró la defraudación. Y esa ventaja, silenciosa e invisible en la arquitectura del precepto, es precisamente lo que el Derecho Penal debería ser capaz

⁶⁸ Art. 26.1 LGT: *"El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo, de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar fuera de plazo [...] o en los demás casos previstos en la normativa tributaria."* Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

⁶⁹ El tipo de interés de demora tributario para 2024 fue fijado en el 4,0625% anual por la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, manteniéndose en años sucesivos en niveles similares.

⁷⁰ Sobre la naturaleza jurídica del interés de demora tributario como prestación accesoria de carácter indemnizatorio y no sancionador, véase la STC 76/1990, de 26 de abril, que distingue entre las sanciones tributarias stricto sensu y los intereses de demora, negando a esta última naturaleza punitiva. Esta distinción es relevante para el argumento aquí expuesto: al carecer de naturaleza punitiva, el interés de demora no puede cumplir la función de reprochar el enriquecimiento ilícito que la pena penal sí está llamada a desempeñar.

de reprochar y no puede, porque ha decidido mirar hacia otro lado en nombre de la recaudación⁷¹.

5.2. El umbral de 120.000 €: problema de falta de actualización

Como se ha visto previamente, en el apartado del ámbito objetivo del delito, solo será constitutiva de delito la conducta defraudatoria cuando la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta, las devoluciones indebidamente obtenidas o los beneficios fiscales indebidamente disfrutados excedan de 120.000 euros. Esta cifra cumple una función esencial: delimita la frontera entre el ilícito administrativo tributario y el ilícito penal.

El problema aparece cuando esa cifra permanece inalterada durante largos periodos de tiempo. Desde una perspectiva histórica, la cuantía del delito fiscal ha experimentado varias modificaciones. La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril⁷², fijó el umbral en 5.000.000 de pesetas para el delito contra la Hacienda Pública. Posteriormente, la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio⁷³, elevó la cuantía a 15.000.000 de pesetas. Finalmente, la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre⁷⁴, modificó el artículo 305 del Código Penal y estableció el límite de 120.000 euros, cuantía que se mantiene actualmente para el delito fiscal común.

La equivalencia de 15.000.000 de pesetas a euros era aproximadamente 90.151,82 euros, aplicando el tipo fijo de conversión de 166,386 pesetas por euro. Por tanto, la reforma de 2003 no se limitó a convertir pesetas en euros, sino que elevó materialmente el umbral hasta los 120.000 euros. Sin embargo, desde la entrada en vigor de esa reforma, en octubre de 2004, no se ha producido una nueva actualización de la cuantía del delito fiscal común.

⁷¹ Esta tensión entre eficacia recaudatoria y eficacia punitiva es el núcleo del análisis de TERRADILLOS BASOCO, J.M., op. cit., p. 64, quien concluye que el sistema español de delito fiscal ha optado estructuralmente por privilegiar la primera sobre la segunda, con el resultado de que la amenaza penal opera más como instrumento de presión para el cobro que como mecanismo autónomo de prevención general del fraude tributario.

⁷² Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública (*BOE* núm. 105, de 2 de mayo de 1985), que introdujo el umbral de 5.000.000 de pesetas como condición de punibilidad del delito fiscal.

⁷³ 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), que elevó el umbral a 15.000.000 de pesetas.

⁷⁴ 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), en vigor desde el 1 de octubre de 2004 en lo relativo a la modificación del artículo 305 CP.

Este dato resulta especialmente relevante si se analiza desde la evolución del Índice de Precios de Consumo. El INE⁷⁵ dispone de una herramienta oficial para calcular las variaciones acumuladas del IPC, con datos disponibles hasta marzo de 2026. Además, las series anuales muestran que entre 2005 y 2025 el IPC español acumuló incrementos relevantes, especialmente en los años posteriores a 2021, cuando la inflación anual fue del 6,5 % en 2021, del 5,7 % en 2022, del 3,1 % en 2023, del 2,8 % en 2024 y del 2,9 % en 2025.

A partir de esos datos, puede afirmarse que los 120.000 euros fijados en 2003-2004 no tienen hoy el mismo valor económico real. Tomando como referencia las tasas anuales de IPC entre 2005 y 2025, una cuantía de 120.000 euros de 2004 equivaldría aproximadamente a 187.700 euros en 2025. Si se toma el año 2004 completo como referencia, la cifra actualizada se aproximaría a 193.700 euros⁷⁶. Estas cifras deben manejarse como aproximaciones, ya que el cálculo exacto depende del mes inicial y final escogido, pero sirven para mostrar la pérdida de valor real del umbral.

Desde este punto de vista, uno de los principales argumentos a favor de actualizar la cuantía de 120.000 euros es que el mantenimiento indefinido de una cifra nominal puede producir una expansión indirecta del Derecho penal. Aunque el legislador no reforme expresamente el tipo penal para hacerlo más amplio, la inflación reduce el valor real del umbral y facilita que conductas de menor entidad económica relativa entren en el ámbito penal. En consecuencia, la frontera entre infracción administrativa y delito se desplaza de hecho, no por una decisión legislativa expresa, sino por el paso del tiempo y la evolución de los precios.

Esta situación plantea problemas desde la perspectiva del principio de proporcionalidad. El delito fiscal lleva aparejadas consecuencias particularmente graves como se ha comentado previamente: pena privativa de libertad, multa penal que puede alcanzar el séxtuplo de la cuantía defraudada y pérdida de beneficios o ayudas públicas. Por ello, la cuantía mínima debe reflejar una gravedad económica suficiente para justificar la

⁷⁵ Instituto Nacional de Estadística (INE), *Índice de Precios de Consumo. Series anuales*, disponible en www.ine.es. Los datos de inflación anual citados corresponden a las tasas de variación anual del IPC general para los ejercicios 2021 a 2025.

⁷⁶ Cálculo elaborado a partir de las tasas anuales del IPC publicadas por el INE, aplicando el método de actualización acumulada sobre la base de 120.000 euros constantes de 2004. La cifra de 187.700-193.700 euros debe entenderse como estimación orientativa, sujeta a variación según el mes de referencia inicial y final del cómputo.

intervención penal. Si el umbral permanece inalterado durante más de veinte años, existe el riesgo de que el Derecho penal deje de reservarse exclusivamente para los fraudes de mayor entidad.

La actualización de la cuantía no supondría, necesariamente, una reducción de la protección penal de la Hacienda Pública. Más bien permitiría preservar la función originaria del umbral: distinguir entre los incumplimientos tributarios que deben sancionarse administrativamente y aquellos que, por su especial gravedad, merecen reproche penal. De hecho, mantener el valor real del umbral contribuiría a una aplicación más coherente del principio de ultima ratio, evitando que la inflación amplíe silenciosamente el ámbito del delito fiscal.

Además, la propia evolución legislativa muestra que el legislador sí ha modificado otros aspectos del delito fiscal. La Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre⁷⁷, como se ha explicado anteriormente, reformó profundamente el artículo 305 e introdujo el artículo 305 bis, relativo a supuestos agravados, entre ellos cuando la cuota defraudada exceda de 600.000 euros. Sin embargo, esa reforma no actualizó la cuantía de 120.000 euros del tipo básico. También se han producido reformas posteriores, como la Ley Orgánica 1/2019 de 20 de febrero⁷⁸, pero la cifra de 120.000 euros ha permanecido inalterada para el delito fiscal común.

Por tanto, puede defenderse que sería conveniente establecer un mecanismo de revisión periódica del umbral, ya sea mediante actualización legislativa expresa o mediante una referencia objetiva a indicadores económicos como el IPC⁷⁹. Esta actualización permitiría que la frontera penal conservara su significado real y evitaría que el Derecho penal se expandiera por efecto de la inflación. En definitiva, actualizar la cuantía de 120.000 euros no implicaría despenalizar el fraude fiscal relevante, sino garantizar que la respuesta penal

⁷⁷ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (*BOE* núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

⁷⁸ 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 (*BOE* núm. 45, de 21 de febrero de 2019).

⁷⁹ Un mecanismo de este tipo existe, por ejemplo, en el ordenamiento tributario alemán, donde el umbral de punibilidad del *Steuerhinterziehung* (§ 370 *Abgabenordnung*) ha sido objeto de revisiones periódicas por el legislador federal en atención a la evolución de los precios y al valor económico real de las defraudaciones perseguidas penalmente.

siga reservándose para conductas verdaderamente graves desde el punto de vista económico y social.

5.3. Delito continuado

El delito continuado del artículo 74 CP⁸⁰ tiene como finalidad clásica la de beneficiar al reo: cuando una pluralidad de acciones homogéneas, presididas por un mismo plan preconcebido o por el aprovechamiento de idéntica ocasión, constituirían en principio tantos delitos autónomos como infracciones, el ordenamiento las trata como un solo delito a efectos de la determinación de la pena, evitando así consecuencias penológicas desproporcionadas por la acumulación formal de infracciones. Sus requisitos son conocidos: pluralidad de acciones u omisiones separadas en el tiempo, dolo unitario o plan preconcebido, e infracción del mismo precepto penal o de preceptos de semejante naturaleza. El artículo 74.3 CP establece taxativamente que la continuidad delictiva no resulta aplicable cuando las ofensas afectan a bienes eminentemente personales, excepción que la doctrina unánimemente considera inaplicable al delito fiscal por cuanto esta tutela bienes jurídicos de naturaleza colectiva y socioeconómica.

La posición tradicional del Tribunal Supremo ha sido la de negar la aplicación del artículo 74 CP al delito fiscal con base en lo que el propio Alto Tribunal denominó principio de estanqueidad impositiva. El argumento nuclear de esta doctrina parte de la propia configuración típica del delito del artículo 305 CP: dado que la norma penal exige que la cuota defraudada supere los 120.000 euros “*por cada período impositivo*”, cada ejercicio fiscal constituye un hecho típico autónomo e independiente del anterior y del siguiente. En palabras de la STS 374/2017, de 24 de mayo⁸¹, la que resolvió el caso Messi, “*esa conformación supone que cada período impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que en cada período impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del resultado defraudatorio por el importe previsto en*

⁸⁰ Art. 74 CP: “*No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior; pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.*”

⁸¹ STS 374/2017, de 24 de mayo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), recurso de casación núm. 2/10099/2016, ponente: Berdugo Gómez de la Torre. Esta sentencia resolvió el recurso interpuesto por Lionel Messi Cuccittini y su padre Jorge Horacio Messi contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que les condenó por tres delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

la norma penal". De este razonamiento el Tribunal extrae una conclusión lógica: si no es posible sumar las cuantías defraudadas en distintos ejercicios para alcanzar el umbral de punibilidad, tampoco es posible acumular los delitos cometidos en distintos ejercicios bajo la figura del continuado.⁸²

Sin embargo, esta posición ha encontrado una oposición constante tanto en la doctrina como en el seno del propio Tribunal Supremo. Faraldo Cabana⁸³ fue una de las primeras voces en cuestionar la exclusión del delito continuado en el fraude tributario, señalando que cuando existe un plan defraudatorio único que se ejecuta de forma sistemática en ejercicios sucesivos, la unidad de propósito que exige el artículo 74 CP concurre de manera evidente. En idéntica dirección se pronunció el magistrado Luciano Varela Castro mediante rotundos votos particulares, siendo especialmente significativo el emitido en la propia STS 374/2017, de la que él mismo fue ponente⁸⁴. Varela Castro defendió una distinción que la posición mayoritaria mezcla indebidamente: una cosa es que la ley establezca los requisitos para que la defraudación sea constitutiva de delito, el umbral de 120.000 euros por período, como condición objetiva de punibilidad, y otra muy distinta determinar cómo se fija la pena una vez que se han apreciado varios delitos. Como señaló el magistrado, no se le alcanza cuál es la incompatibilidad del delito fiscal con las exigencias del artículo 74 del Código Penal para poder acogerse a los beneficios del delito continuado.⁸⁵

El caso Messi sirve para ilustrar con precisión las consecuencias prácticas del debate. El futbolista fue condenado por tres delitos fiscales autónomos correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009 del IRPF⁸⁶, todos ellos ejecutados mediante el mismo

⁸² La misma lógica había sido anticipada por la STS 4026/2015, de 22 de septiembre, y consolidada posteriormente en la STS 599/2021, de 2 de julio, que reiteran que la configuración del tipo del art. 305 CP como delito de resultado referido a cada período impositivo impide estructuralmente la aplicación del art. 74 CP, al faltar el presupuesto de la unidad de acción defraudatoria continuada.

⁸³ FARALDO CABANA, P., "El delito continuado en los delitos contra la Hacienda Pública", en *Revista Penal*, núm. 12, 2003, pp. 43 y ss. Véase también FARALDO CABANA, P., *Los delitos societarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, donde desarrolla con carácter general la relación entre unidad de plan y pluralidad de infracciones en el ámbito de la delincuencia económica.

⁸⁴ Voto particular del magistrado Luciano Varela Castro a la STS 374/2017, de 24 de mayo, al que se adhirió el magistrado Antonio del Moral García. El hecho de que el propio ponente de la sentencia formulase voto particular contrario a la doctrina que acababa de suscribir con la mayoría revela la intensidad del debate interno en la Sala.

⁸⁵ Voto particular de Varela Castro a la STS 374/2017, cit.

⁸⁶ Los hechos declarados probados en la STS 374/2017 acreditaron que Lionel Messi Cuccittini y su padre Jorge Horacio Messi utilizaron una estructura de sociedades radicadas en Belice y Uruguay para canalizar los derechos de imagen del jugador, eludiendo su tributación en España por el IRPF en los ejercicios 2007,

entramado de sociedades interpuestas en paraísos fiscales y con idéntica mecánica defraudatoria. La defensa solicitó que se apreciase el delito continuado, lo que habría determinado la imposición de una pena única, la correspondiente a la infracción más grave en su mitad superior, en lugar de tres penas acumuladas. La mayoría de la Sala lo rechazó invocando el principio de estanqueidad. Pero los votos particulares de Varela Castro y del magistrado Ramón Soriano⁸⁷ pusieron de manifiesto que esa decisión generaba un resultado paradójico: quien diseñó desde el principio un plan global para defraudar durante varios años es sancionado más gravemente que quien cometió un fraude puntual de igual o mayor cuantía en un solo ejercicio, lo que invierte la lógica que históricamente justificó la existencia del delito continuado como institución beneficiosa para el reo.

Las grietas en la posición mayoritaria comenzaron a ensancharse con la STS 336/2023, de 10 de mayo, en la que el magistrado Del Moral García, siendo ponente, incluyó un significativo obiter dicta: *“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”*⁸⁸. El propio ponente expresaba así su incomodidad con una doctrina que consideraba cuestionable pero que se sentía obligado a aplicar por razones de coherencia jurisprudencial. Y en 2024, la STS 298/2024, de 8 de abril⁸⁹, fue aún más explícita al señalar que *“el principio de estanqueidad impositiva no puede ser trasplantado sin importantes modulaciones y matizaciones al ámbito penal”*. Finalmente, la STS 1033/2024⁹⁰, de 14 de noviembre, caso papeles de Bárcenas, ha abierto definitivamente la puerta a la admisión del delito

2008 y 2009, con cuotas defraudadas que superaban individualmente el umbral del artículo 305.1 CP en cada uno de los tres ejercicios.

⁸⁷ Voto particular del magistrado José Ramón a la STS 374/2017, de 24 de mayo. Ambos votos coinciden en señalar que la doctrina de la estanqueidad confunde el presupuesto del delito con el régimen de determinación de la pena.

⁸⁸ STS 336/2023, de 10 de mayo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), ponente: Del Moral García. El fragmento citado figura en el fundamento jurídico dedicado a la individualización de la pena y constituye una llamada de atención interna del propio ponente sobre la fragilidad de la doctrina que aplica.

⁸⁹ STS 298/2024, de 8 de abril (Sala de lo Penal, Sección 1.ª). La sentencia introduce por primera vez en la mayoría de la Sala la exigencia de que el principio de estanqueidad sea objeto de modulación cuando concurren los elementos propios del dolo unitario exigido por el artículo 74 CP.

⁹⁰ STS 1033/2024, de 14 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), conocida como caso *papeles de Bárcenas* por traer causa de la causa especial relativa a la contabilidad paralela del Partido Popular. La sentencia admite por primera vez, con carácter de ratio decidendi, que la existencia de un plan defraudatorio único y sistemático puede justificar la apreciación del delito continuado del artículo 74 CP en el ámbito del delito fiscal, superando la aplicación automática del principio de estanqueidad.

continuado en el delito fiscal al matizar de manera sustancial los fundamentos del principio de estanqueidad, en una evolución que la doctrina ha calificado de inevitable.

Desde una perspectiva crítica, el debate sobre el delito continuado no es únicamente técnico: tiene implicaciones directas sobre el principio de proporcionalidad. La exclusión del delito continuado en el delito fiscal genera, como señaló gráficamente el magistrado Del Moral, la necesidad de condenar por tres delitos cuando la conducta es en realidad unitaria en su concepción y ejecución. Esto puede conducir a penas más elevadas, por acumulación, que las que resultarían de aplicar el artículo 74 CP, resultado que contradice la finalidad de la institución. Y desde el punto de vista de la coherencia sistemática, resulta difícilmente justificable que quien comete fraudes fiscales idénticos durante tres años seguidos, con un mismo plan y contra el mismo bien jurídico, reciba un tratamiento penológico más severo que quien comete una única defraudación de igual importe en un solo ejercicio. El porqué de la persistencia del Supremo en rechazar la apreciación de delito continuado en casos de delito fiscal es opinable: cabe pensar que su propósito es de orden normativo, que su intención es hacer prevalecer la justicia material como guardián del artículo 31 de la Constitución. Si esa intuición es correcta, la posición del Tribunal Supremo sería más política que jurídica, lo que plantea una cuestión de legitimidad que el debate doctrinal aún no ha resuelto.

5.4. La atenuante de dilaciones indebidas en el delito fiscal

Una de las cuestiones más debatidas en torno a la eficacia del sistema de penas en el delito fiscal es la incidencia de la atenuante de dilaciones indebidas prevista en el artículo 21.6 del Código Penal⁹¹, introducida por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio⁹². Su Exposición de Motivos reconoció expresamente que la reforma se limitaba a otorgar *"cobertura normativa a una práctica judicial muy extendida"*, confirmando así una construcción de creación exclusivamente jurisprudencial que la Sala Segunda del Tribunal Supremo había venido desarrollando durante décadas como circunstancia analógica al amparo del entonces artículo 21.6 CP. Hoy, el precepto define la atenuante como *"la dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad*

⁹¹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995), art. 21.6, en la redacción dada por la LO 5/2010.

⁹² Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 152, de 23 de junio de 2010).

de la causa". Su fundamento se ancla, en el plano supranacional, en el artículo 6.1 del *Convenio Europeo de Derechos Humanos* (CEDH)⁹³, que reconoce el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, y en el artículo 14.3.c) del *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos* (PIDCP)⁹⁴; y en el plano interno, en el artículo 24.2 de la *Constitución Española* (CE)⁹⁵, que consagra el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas.

El soporte dogmático de la atenuante fue elaborado en España principalmente por Bacigalupo Zapater⁹⁶, cuya doctrina, desarrollada en las SSTS de 2 de abril de 1993 y 934/1999, de 8 de junio⁹⁷, ha marcado la línea seguida por el Tribunal Supremo hasta la actualidad. La tesis parte de que la pena constituye, exteriormente considerada, una pérdida de derechos fundamentales; en consecuencia, las lesiones de derechos fundamentales que son consecuencia de un desarrollo irregular del proceso deben ser abonadas en la pena, pues tienen un efecto compensador de la parte de culpabilidad ya extinguida por dicha pérdida. El razonamiento es que, siendo la justicia uno de los valores superiores del ordenamiento ex artículo 1.1 CE, el autor no puede recibir por el delito una pérdida de derechos mayor al equivalente a la gravedad de su culpabilidad: la suma de la pena impuesta más el sufrimiento procesal ilegítimamente soportado no debe exceder lo proporcional al hecho. A este argumento se añade un segundo fundamento, de política criminal, señalado por Manjón-Cabeza Olmeda⁹⁸ y recogido por la STS 928/2023, de 14 de diciembre⁹⁹: el transcurso excesivo del tiempo puede determinar una menor necesidad de pena en el caso concreto, en términos análogos a los que fundamentan la prescripción. Bien es verdad, como precisó el propio Tribunal Supremo en la STS de 30 de marzo de 2010¹⁰⁰, que la culpabilidad no disminuye con los retrasos del proceso, pues en nada afectan a la gravedad del injusto cometido ni a la responsabilidad personal del autor, de

⁹³ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, ratificado por España mediante Instrumento de 26 de septiembre de 1979 (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 1979), art. 6.1.

⁹⁴ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, ratificado por España el 27 de abril de 1977 (BOE núm. 103, de 30 de abril de 1977), art. 14.3.c).

⁹⁵ Constitución Española (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978), art. 24.2.

⁹⁶ Bacigalupo Zapater, E., "La atenuante de dilaciones indebidas", recogida en la doctrina jurisprudencial de las SSTS de 2 de abril de 1993 y 934/1999, de 8 de junio.

⁹⁷ STS (Sala 2.ª) de 2 de abril de 1993 (ponente: Bacigalupo Zapater); STS 934/1999, de 8 de junio (ponente: Bacigalupo Zapater).

⁹⁸ Manjón-Cabeza Olmeda, A., *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014; y "Dilaciones indebidas como circunstancia atenuante", 2010.

⁹⁹ STS 928/2023, de 14 de diciembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), recurso de casación.

¹⁰⁰ STS (Sala 2.ª) de 30 de marzo de 2010.

modo que lo que varía no es el merecimiento sino la necesidad de pena. El ámbito adecuado de reparación de la lesión del derecho, como ya advirtió el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la STEDH de 15 de julio de 1982, caso *Eckle c. Alemania*¹⁰¹, debe ser el de la individualización de la pena y no el sobreseimiento de la causa. La dilación indebida, representa para el condenado que la soporta una pena natural que de algún modo debe ser computada en la pena concreta que pudiera corresponder a ese delito. La lesión del derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas debe atemperar de algún modo la gravedad de la pena prevista inicialmente para la gravedad de la culpabilidad del autor.

En cuanto a los requisitos de aplicación, la jurisprudencia, sistematizada en la STS 1009/2012, de 13 de diciembre¹⁰², y en la STS 655/2025¹⁰³, exige la concurrencia acumulativa de tres presupuestos: que la dilación sea a la vez *indebida* (injustificada) y *extraordinaria* (fuera de toda normalidad respecto a procesos similar naturaleza); que el retraso no sea atribuible al propio inculpado; y que no guarde proporción con la complejidad de la causa. El período computable comienza, conforme a la STEDH *López Solé y Martín de Vargas c. España*, de 28 de octubre de 2003¹⁰⁴, desde que el sujeto es formalmente acusado o las sospechas tienen repercusiones relevantes en su situación procesal. Por lo que respecta a los efectos con respecto a la pena, la atenuante simple determina la imposición de la pena en su mitad inferior (artículo 66.1.1.ª CP); la muy cualificada permite rebajarla en uno o dos grados conforme al artículo 66.1.2.ª CP. La jurisprudencia ha fijado orientativamente el umbral de cinco años para la atenuante simple (SSTS 360/2014 y 364/2018¹⁰⁵) y de ocho para la muy cualificada, si bien la STS de 30 de marzo de 2023, recurso 5907/2020¹⁰⁶, recuerda que ambos parámetros son meramente indicativos.

El punto de mayor relevancia para el análisis de la eficacia del sistema punitivo reside en la conexión entre la naturaleza estructuralmente compleja de los procesos por delito fiscal y la aplicación de esta atenuante. Los grandes fraudes tributarios, precisamente aquellos de mayor gravedad y cuantía superior al umbral del tipo agravado del artículo 305 bis CP,

¹⁰¹ STEDH de 15 de julio de 1982, *Eckle c. Alemania*, serie A, núm. 51.

¹⁰² STS 1009/2012, de 13 de diciembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª).

¹⁰³ STS 655/2025 (Sala de lo Penal, Sección 1.ª).

¹⁰⁴ STEDH de 28 de octubre de 2003, *López Solé y Martín de Vargas c. España*, recurso núm. 45533/99.

¹⁰⁵ STS 360/2014 (Sala de lo Penal, Sección 1.ª); STS 364/2018 (Sala de lo Penal, Sección 1.ª).

¹⁰⁶ STS (Sala 2.ª) de 30 de marzo de 2023, recurso 5907/2020 (ponente: Del Moral García).

se caracterizan por la necesidad de practicar extensos informes periciales contables de carácter contradictorio, tramitar cuestiones prejudiciales de naturaleza tributaria al amparo del artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim)¹⁰⁷, gestionar voluminosa documentación societaria compleja y, en ocasiones, recurrir al auxilio judicial internacional. Esto determina que la duración de la instrucción y del enjuiciamiento en este tipo de causas supere con frecuencia los umbrales jurisprudenciales que activan la atenuante. La propia conciencia legislativa de este problema se refleja en la reforma del artículo 324 LECrim operada por la Ley 2/2020, de 27 de julio¹⁰⁸, cuya Exposición de Motivos reconoció que el intento previo de la Ley 41/2015¹⁰⁹ de establecer plazos máximos de instrucción había resultado "*pernicioso por cuanto puede conducir a la impunidad de la persecución de delitos complejos*", optando en su lugar por un sistema de revisión periódica. Resulta ilustrativa al respecto, La STS 922/2025, de 6 de noviembre¹¹⁰: en una causa por fraude a la Seguridad Social (delito análogo en su estructura al fiscal), con un único acusado y cuantiosa documentación, pero sin especial complejidad pericial, el Tribunal Supremo apreció que la duración desmesurada justificaba conferir a la atenuante eficacia privilegiada, reduciendo sustancialmente la pena.

A mi parecer, la verdadera cuestión que subyace a la aplicación sistemática de esta atenuante en el delito fiscal no es, pues, la existencia de la propia garantía, cuyo sustento encontramos en el artículo 24.2 CE y en el artículo 6.1 CEDH es incuestionable, sino, por desgracia, las característica que identifica el actual sistema de justicia, y esta es la notoria lentitud en la tramitación de los procedimientos que nos deriva a lo que se ha denominado como cultura del retraso¹¹¹; y ello se produce por una diversidad de factores: la complejidad de la globalizada sociedad actual, la creciente e innegable tendencia a resolver cualquier conflicto social acudiendo a la vía judicial, las continuas modificaciones y cambios legislativos y la insuficiencia de medios personales y

¹⁰⁷ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (*Gaceta* de 17 de septiembre de 1882), art. 3, relativo a las cuestiones prejudiciales de naturaleza no penal.

¹⁰⁸ Ley 2/2020, de 27 de julio, por la que se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el establecimiento de un sistema de revisión periódica de la instrucción (*BOE* núm. 202, de 28 de julio de 2020), Exposición de Motivos.

¹⁰⁹ Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales (*BOE* núm. 239, de 6 de octubre de 2015), que introdujo la redacción originaria del art. 324 LECrim con plazos máximos de instrucción.

¹¹⁰ STS 922/2025, de 6 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), recurso de casación núm. 1735/2023.

¹¹¹ Rodríguez Molina, A., *La atenuante de dilaciones indebidas y su aplicación jurisprudencial*, Tesis Doctoral, dir. GALÁN MUÑOZ, A., Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2022

materiales de los juzgados especializados en delincuencia económica que no permiten resolver las causas de manera adecuada y con la celeridad necesaria que se deriva de la necesidad dar respuesta a las peticiones de los ciudadanos y a los derechos de los mismos. El resultado es que la atenuante del artículo 21.6 CP, concebida como reparación excepcional de una lesión del derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas, ha pasado a operar en la práctica como un componente casi estructural de la penología del delito fiscal: no como corrección de una anomalía, sino como consecuencia previsible y recurrente de la propia arquitectura del sistema.

5.5. La posición procesal del acusado: Doble acusación pública y el derecho a no auto incriminarse.

En el proceso penal por delito fiscal concurren simultáneamente dos representantes del Estado en posición acusadora: el Ministerio Fiscal, que ejerce la acción penal en defensa de la legalidad y del interés público ex artículo 124 CE¹¹², y la Abogacía del Estado, que ejercita la acción civil en nombre de la Hacienda Pública perjudicada al amparo del artículo 57 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas¹¹³. Esta dualidad acusatoria pública plantea un conflicto con el principio de igualdad de armas consagrado en el artículo 24 CE y en el artículo 6.1 CEDH, conforme al cual las partes deben contar con medios procesales homogéneos de alegación, prueba e impugnación.

El problema no es meramente cuantitativo. Ambos organismos acusadores disponen de acceso privilegiado a la información tributaria del investigado: el Ministerio Fiscal recibe el informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que motiva la denuncia, y la Abogacía del Estado accede al expediente administrativo del procedimiento inspector que la precede. La defensa, en cambio, parte de una posición informativa estructuralmente asimétrica, sin acceso a los criterios internos de selección de expedientes ni a la documentación que fundamentó la decisión de formular denuncia. Esta asimetría de partida es difícilmente compatible con las exigencias del artículo 24.2 CE en su vertiente de derecho a un proceso con todas las garantías, pues la igualdad de

¹¹² Art. 124.1 CE: *"El Ministerio Fiscal, sin perjuicio de las funciones encomendadas a otros órganos, tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley."*

¹¹³ Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas (BOE núm. 286, de 28 de noviembre de 1997).

armas no se agota en la formalidad de los trámites procesales, sino que exige una paridad material de posiciones que en el delito fiscal no existe desde el primer momento.

El desequilibrio se manifiesta con especial intensidad en la fase de juicio oral. La defensa debe preparar su estrategia respondiendo simultáneamente a dos escritos de calificación provisional, dos propuestas de prueba y dos interrogatorios de los mismos testigos y peritos, cada uno orientado a reforzar distintos aspectos de la acusación. Frente a ello, el acusado dispone únicamente de su abogado privado, sin acceso a los recursos institucionales ni a la información tributaria privilegiada de los que disponen tanto la Fiscalía como la Abogacía del Estado. Esta realidad nos puede llevar a plantear si la concurrencia simultánea de ambas acusaciones públicas debería exigir, al menos, que actuasen con un único escrito de acusación coordinado, evitando así que la duplicidad formal se convierta en una ventaja material de la acusación sobre la defensa. El ordenamiento español no prevé ningún mecanismo en ese sentido, lo que convierte la dualidad acusatoria en una característica del proceso penal tributario cuya compatibilidad con las garantías del artículo 24 CE y del artículo 6.1 CEDH merece, cuando menos, un debate legislativo que hasta ahora no se ha producido.

Estrechamente vinculado con el anterior, el segundo gran problema procesal específico del delito fiscal es la colisión entre el principio *nemo tenetur se ipsum accusare*, el derecho a no declarar contra uno mismo, consagrado en el artículo 24.2 CE, y el deber legal de colaboración con la Administración tributaria que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) impone con carácter coactivo a todos los obligados tributarios. Esta colisión no tiene una solución técnica satisfactoria dentro del marco normativo vigente.

El mecanismo concreto que genera el conflicto es el siguiente. Durante el procedimiento de inspección tributaria, el contribuyente está obligado a aportar a la AEAT toda la documentación, libros de contabilidad, facturas y declaraciones que le sean requeridas, bajo amenaza de sanción administrativa por incumplimiento del deber de colaboración ex artículo 203 LGT¹¹⁴. Esa misma documentación, aportada bajo coacción jurídica, constituye habitualmente el núcleo probatorio sobre el que se construye la posterior

¹¹⁴ Art. 203 LGT: "*Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.*" Las sanciones por incumplimiento oscilan entre 150 euros y el 2% de la cifra de negocios del obligado tributario, en función de la gravedad del incumplimiento.

acusación penal por delito fiscal. El contribuyente se ve así en la paradoja de que su obligación legal de colaborar con Hacienda le convierte, de facto, en el principal proveedor de las pruebas que después se usarán contra él en el proceso penal.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos abordó esta cuestión de forma pionera en la STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*¹¹⁵, estableciendo que el derecho a no autoincriminarse se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción en un procedimiento administrativo previo sea utilizada posteriormente como prueba de cargo en un proceso penal. El TEDH precisó en la STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza*¹¹⁶ que este derecho presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad del acusado, y que dicha garantía se activa desde el momento en que una persona se ve afectada por actuaciones de las autoridades que podrían usarse en su contra en un proceso penal, con independencia de que este haya sido formalmente iniciado. Como podemos ver aquí nos encontramos ante la difícil tarea de compaginar el deber de colaborar y el derecho a no autoincriminarse.

La respuesta del Tribunal Constitucional español ha sido, sin embargo, más permisiva. La STC 18/2005, de 1 de febrero, y la STC 68/2006, de 13 de marzo¹¹⁷ admitieron el uso en el proceso penal de documentación obtenida coactivamente durante la inspección tributaria, distinguiendo entre la coacción ilegítima para obtener declaraciones de voluntad, vedada por el artículo 24.2 CE, y la obligación de aportar documentos preexistentes, que el TC consideró no amparada por el *nemo tenetur*. Esta posición ha sido criticada por Nieto Martín y García-Herrera Blanco¹¹⁸, quienes señalan que la distinción entre documentos y declaraciones es artificialmente estrecha: la selección de los documentos que se aportan, la forma en que se organizan y los que se omiten constituyen en sí mismos una comunicación implícita con valor autoincriminatorio, y la coacción bajo la que se aportan no desaparece por el hecho de que el soporte sea documental en lugar de oral.

¹¹⁵ STEDH de 17 de diciembre de 1996, *Saunders c. Reino Unido*, recurso núm. 19187/91.

¹¹⁶ STEDH de 3 de mayo de 2001, *J.B. c. Suiza*, recurso núm. 31827/96, § 64.

¹¹⁷ STC 18/2005, de 1 de febrero (Pleno); STC 68/2006, de 13 de marzo.

¹¹⁸ NIETO MARTÍN, A. / BLUMENBERG, A., "*Nemo tenetur se ipsum accusare*" en el Derecho Penal económico europeo, en DÍEZ-PICAZO, L. / NIETO MARTÍN, A. (coords.), *Derechos fundamentales en el Derecho penal europeo*, Aranzadi, Navarra, 2010, ISBN 978-84-470-3518-2.

La alternativa sugerida por la doctrina para resolver esta colisión sin dismantelar el sistema tributario es doble: o bien reconocer el derecho a guardar silencio durante las actuaciones de comprobación, lo que implicaría no sancionar la falta de colaboración cuando existe riesgo de autoincriminación, o bien impedir que los materiales aportados coactivamente durante la inspección puedan utilizarse como prueba en el posterior proceso penal, aunque sí en el procedimiento administrativo tributario¹¹⁹. Sin embargo, esta segunda alternativa tropieza con la inescindible unidad entre los elementos de la liquidación tributaria y los del tipo penal del artículo 305 CP: la cuota defraudada es simultáneamente el elemento que determina la deuda tributaria y el resultado típico del delito, lo que hace prácticamente imposible separar la información con valor liquidatorio de la que tiene valor probatorio penal. Esta dificultad revela que el conflicto entre el *nemo tenetur* y el deber de colaboración tributaria no admite solución satisfactoria dentro del marco normativo vigente.

5.6. La prescripción en el delito fiscal

La prescripción del delito fiscal en España no es una cuestión resuelta. Es, en realidad, un campo de batalla entre dos ordenamientos, el penal y el tributario, que operan con lógicas distintas, establecen plazos distintos y, en ocasiones, llegan a conclusiones incompatibles sobre la misma conducta. Esta tensión es de real importancia: de ella depende que un fraude millonario sea perseguido o quede impune, que la Administración pueda o no investigar, y que el ciudadano sepa o no a qué atenerse.

El punto de partida es aparentemente sencillo. El artículo 131 CP establece que los delitos castigados con pena máxima de hasta cinco años prescriben en ese mismo plazo de cinco años¹²⁰. El delito fiscal básico del artículo 305 CP tiene una pena máxima de cinco años, de modo que prescribe también a los cinco. Sin embargo, el artículo 66 de la Ley General Tributaria fija en cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y exigir su pago¹²¹. Esta diferencia de un año entre el

¹¹⁹ ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: La fijación de la cuota tributaria*, tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid.

¹²⁰ Art. 131 CP: "*Los delitos prescriben: [...] A los cinco años, los restantes delitos graves y los delitos menos graves.*" Dado que el delito fiscal básico del artículo 305.1 CP tiene una pena máxima de cinco años de prisión, le resulta aplicable este plazo.

¹²¹ Art. 66.a) LGT: "*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*"

plazo penal y el administrativo, aparentemente menor, ha generado décadas de controversia doctrinal y jurisprudencial que aún no puede darse por cerrada.

La cuestión de fondo fue planteada con claridad por la doctrina tras la reforma del plazo tributario operada por la Ley 1/1998¹²²: si a los cuatro años la Administración ya no puede liquidar ni exigir la deuda, ¿existe todavía un bien jurídico que proteger? ¿Puede haber delito cuando ya no hay deuda exigible? Un sector doctrinal relevante, entre cuyos representantes se encuentran Choclán Montalvo, Lascuráin Sánchez y Ferreriro Lapatza¹²³, defendió que la prescripción tributaria de cuatro años debía arrastrar consigo la prescripción penal, pues al producirse la prescripción tributaria a los cuatro años ya no existiría bien jurídico protegido, ni cuota defraudada por no existir deuda exigible, ni obligado tributario, y sin objeto material del delito no sería posible una condena. El Tribunal Supremo, sin embargo, cerró esta primera batalla de forma contundente: los plazos de uno y otro ordenamiento son independientes, no pudiendo la LGT derogar lo establecido en el artículo 131 CP, y la prescripción del delito fiscal es de cinco años con independencia de lo que ocurra en la vía administrativa.

Zanjado el primer frente, la batalla se desplazó a un terreno aún más complejo: ¿puede la Administración tributaria aprovechar el año de diferencia entre ambos plazos para investigar deudas que ya han prescrito administrativamente, con el único propósito de remitir el asunto a la jurisdicción penal? Esta práctica, de la cual puede deducirse que se está haciendo uso del cauce penal como palanca de resurrección de deudas prescritas, llegó a ser censurada por el propio Tribunal Constitucional. Y la respuesta del Tribunal Supremo fue inequívoca: no. La STS 586/2020, de 5 de noviembre¹²⁴, anuló una condena al concluir que la investigación practicada por la Agencia Tributaria se había excedido en sus facultades, utilizando “la mención a la indagación de un impuesto como señuelo para reabrir la investigación sobre un hecho tributario prescrito”. Y la STS 1182/2024, de 7 de

¹²² Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998)

¹²³ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 464, de 7 de diciembre de 2000; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., "Tres problemas de aplicación del delito fiscal", en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 2007; FERREIRO LAPATZA, J.J., quien sostuvo que la ley penal que regula el delito fiscal, en cuanto ley penal en blanco, presupone que la cuota no se haya extinguido antes de iniciarse la acción penal, ni por pago extemporáneo ni por prescripción: cit. en *Revista de Derecho Procesal Criminal*, 2003.

¹²⁴ STS 586/2020, de 5 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), ECLI:ES:TS:2020:3621

enero de 2025¹²⁵, confirmó esta doctrina con una fórmula que merece ser reproducida: el plazo de cinco años fijado para la prescripción del delito no provoca una “*extravagante resurrección*” del derecho a comprobar e investigar deudas prescritas. La indagación por la Administración tributaria de las bases de una deuda fiscal prescrita administrativamente, al margen de toda cobertura legal que lo autorice, es un ejemplo ilustrativo de vulneración de principios constitucionales y derechos fundamentales. Asimismo, también cabe preguntarnos, en el caso en el que la Administración deja pasar esos 4 años sin actuar, ¿puede el juez penal seguir persiguiendo el delito durante el quinto año? La respuesta de la doctrina científica ha sido, con notable unanimidad, negativa. Transcurrido el plazo de cuatro años sin que la Administración haya determinado la deuda, el bien jurídico protegido por el tipo del artículo 305 del Código Penal ha desaparecido. No existe cuota exigible, no existe obligado tributario, no existe daño real ni potencial para la Hacienda Pública.

Las consecuencias de sostener la tesis contraria fueron expuestas por Bajo Fernández¹²⁶, quien identificó tres incoherencias: La primera y más llamativa es que quien ha ganado la prescripción tributaria por el transcurso de los cuatro años se encuentra, paradójicamente, en peor posición que aquel a quien todavía le es exigible la deuda: el primero no puede regularizar su situación, pues la regularización solo opera mientras la obligación subsiste, y sin embargo puede ser condenado penalmente, lo que invierte de forma irracional la lógica del beneficio que el ordenamiento quiso otorgarle. La segunda, afecta a la responsabilidad civil derivada del delito: una sentencia condenatoria obligaría a restituir una deuda que el propio legislador había declarado extinguida y respecto de la cual había reconocido expresamente que no existía daño para la Hacienda Pública, resucitando por vía judicial una obligación que el Derecho había dado por muerta. La tercera, de naturaleza procedimental, es que el proceso penal solo podría iniciarse mediante denuncia de un particular, dado que la Administración tributaria habría perdido ya toda facultad de actuación, lo que resulta completamente atípico en un delito cuya persecución está concebida, estructuralmente, como una prerrogativa pública articulada a través de los propios órganos del Estado. Estas tres incoherencias apuntan en la misma

¹²⁵ STS 1182/2024, de 7 de enero de 2025 (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), ECLI:ES:TS:2025:49, recurso de casación núm. 4494/2022.

¹²⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., "El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal", págs. 76-77.

dirección: la autonomía del plazo penal respecto del tributario no es solo dogmáticamente insostenible, sino prácticamente incoherente con el conjunto del ordenamiento.

Esta doctrina, que parece resolver el conflicto en favor del contribuyente, no está exenta de problemas. El desajuste normativo entre los dos plazos parece no haber sido subsanado, y en cualquier momento pueden reproducirse los efectos incoherentes de la confluencia de estos dos ordenamientos sobre una misma obligación, criminalizando innecesaria e injustamente una infracción administrativa prescrita, pero de cuantía superior al límite cuantitativo establecido para el delito fiscal¹²⁷. La solución judicial, por más que sea correcta, no sustituye a una reforma legislativa que armonice los plazos y elimine la fuente del conflicto.

La cuestión de la prescripción adquiere una dimensión adicional cuando se consideran los plazos aplicables al tipo agravado del artículo 305 bis CP. La LO 7/2012 elevó las penas máximas de ese tipo hasta los seis años de prisión, con la consecuencia de que el plazo de prescripción correspondiente, calculado según el artículo 131 CP, se elevó a diez años. Esta ampliación del plazo para el tipo agravado ha sido justificada desde la perspectiva de la eficacia persecutoria: la complejidad de los fraudes fiscales organizados, con estructuras societarias internacionales, cuentas en paraísos fiscales y múltiples capas de opacidad, requiere plazos de investigación prolongados que el plazo general de cinco años no permite cubrir. Y es cierto que hay razón en ese argumento: investigar una trama de fraude fiscal de varios cientos de millones de euros a través de cuarenta sociedades instrumentales distribuidas en cinco jurisdicciones distintas no es equiparable a investigar un fraude puntual de 150.000 euros cometido por un autónomo.

Sin embargo, la ampliación del plazo de prescripción plantea también una crítica desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de los derechos del imputado. La prescripción penal existe principalmente, para garantizar que los ciudadanos no queden indefinidamente bajo la amenaza de la persecución penal por conductas antiguas, para las que los medios de prueba se han degradado con el paso del tiempo. Un plazo de diez años desde la consumación del delito es un período durante el cual los documentos pueden

¹²⁷ ACTUM FISCAL, núm. 170, sección "Desajustes dogmáticos en terrenos delicados", comentario a la STS 586/2020: *"No habiéndose subsanado hasta el presente el desajuste normativo, en cualquier momento pueden reproducirse los efectos incoherentes de la confluencia de estos dos derechos sobre una misma obligación, criminalizando innecesaria e injustamente una infracción administrativa prescrita pero de cuantía superior al límite cuantitativo establecido para el delito fiscal."*

destruirse, los testigos pueden fallecer o perder la memoria, y el acusado puede ver comprometida gravemente su capacidad de defensa. El fundamento humanitario de la prescripción, el “olvido social” del delito, no desaparece por el hecho de que la cuantía defraudada sea superior a 600.000 euros.

La prescripción conecta también con el debate sobre el delito continuado analizado en el apartado anterior. Si el Tribunal Supremo niega la apreciación del delito continuado y trata cada ejercicio fiscal como un delito autónomo, el plazo de prescripción debe computarse de forma independiente para cada uno de ellos. Esto significa que, en una defraudación ejecutada durante cinco ejercicios consecutivos, los primeros pueden haber prescrito antes de que el sistema de persecución penal reaccione, mientras que los últimos aún no lo han hecho. El resultado es que quien ha defraudado de forma sistemática y prolongada, acumulando una cuantía total muy superior a la de un fraude puntual, puede beneficiarse de la prescripción de las infracciones más antiguas, viendo reducido el objeto del proceso y, con ello, la pena que se le puede imponer. Como señala De la Mata Barranco¹²⁸, esta consecuencia es político-criminalmente insatisfactoria y prácticamente inevitable cuando se mantienen simultáneamente la negación del delito continuado y el cómputo individualizado de la prescripción por ejercicios.

Si además se conecta la prescripción con la regularización voluntaria surge una nueva controversia, analizada con precisión por Navarro Cardoso¹²⁹, que agrava exponencialmente el desajuste normativo ya descrito. La cuestión es la siguiente: si se acepta la tesis de la regularización como causa de atipicidad sobrevenida, defendida formalmente por la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, el delito no se consuma hasta que concurre una cláusula de bloqueo, esto es, hasta que la Administración tributaria notifica el inicio de actuaciones de comprobación, o el Ministerio Fiscal interpone querrela, o el Juez de Instrucción inicia diligencias ex artículo 305.4 CP. Mientras ninguna de esas circunstancias concorra, el obligado tributario puede regularizar y el delito no

¹²⁸ 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*, núm. 26, noviembre 2016, p. 38

¹²⁹ NAVARRO CARDOSO, F., "Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)", *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015, apartados 4 y 6.

habrá llegado a consumarse. El plazo de prescripción, en consecuencia, no empieza a correr hasta ese momento.

Las consecuencias son de una gravedad que el propio autor califica de "*ciertamente absurda, cuando no directamente aberrante*". En el mejor de los casos, si la AEAT notifica el inicio de actuaciones justo antes de que venza su plazo de prescripción tributaria de cuatro años, el delito no se consuma hasta ese momento y los cinco años de prescripción penal empiezan a correr a continuación, resultando en un plazo efectivo de nueve años desde la comisión del fraude, muy por encima de los cinco que establece el artículo 131 CP para el tipo básico, sin que el legislador haya adoptado esa decisión de forma expresa. En el peor de los casos, cuando la persecución penal se inicia directamente mediante denuncia o querrela judicial sin intervención previa de la AEAT, lo que el propio artículo 305.4 CP permite, no existe ningún límite temporal para esa denuncia: mientras nadie denuncie el sujeto puede regularizar, el delito nunca se consuma y la consecuencia lógica es la imprescriptibilidad de facto del delito fiscal, resultado radicalmente incompatible con el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE y con la función que la prescripción cumple en el Estado de Derecho como límite al poder punitivo del Estado.

A ello se añade una objeción señalada por el mismo autor: si la consumación del delito depende de cuándo decida actuar la Administración o el Ministerio Fiscal, el momento de perfección del tipo queda en manos de los órganos de persecución y no del propio autor, lo que contradice los fundamentos elementales de la teoría del delito. Este conjunto de consecuencias constituye un argumento adicional, y de notable peso, a favor de mantener la naturaleza de excusa absolutoria de la regularización y de acometer la reforma legislativa que armonice definitivamente los plazos de prescripción penal y tributario, eliminando la fuente de conflicto que el legislador ha dejado subsistir durante décadas.

6. LA PENA DE PRISIÓN EN EL DELITO FISCAL

Analizados los principales debates que rodean al delito fiscal desde una perspectiva sustantiva y procesal, procede ahora examinar el núcleo del sistema punitivo: la pena de prisión. Es esencial entonces preguntarse si el instrumento elegido por el legislador, la pena de prisión, es el más adecuado para proteger el bien jurídico que el propio sistema

declara querer proteger: la recaudación tributaria como expresión del deber constitucional de solidaridad del artículo 31 CE. Cuando se analizan los datos empíricos disponibles sobre la aplicación real del delito fiscal en España, surge una contradicción que la doctrina ha comenzado a formular con creciente claridad: el sistema penal amenaza con la pena más lesiva para los derechos fundamentales del condenado, pero la ejecuta raramente, la aplica muy por debajo del máximo legalmente posible, y genera mientras tanto un coste económico para el propio Estado que resulta difícil de justificar desde la lógica del bien jurídico protegido.

El estudio empírico más relevante disponible en España sobre la aplicación judicial del delito fiscal es el análisis cuantitativo de las sentencias del Tribunal Supremo dictadas entre 2016 y 2019, elaborado por el Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid (CIJA-UAM) a partir de la base de datos del CENDOJ¹³⁰. Sus resultados son reveladores en varios planos.

En primer lugar, respecto a las penas de prisión efectivamente impuestas, el estudio constata que aproximadamente el 60% de los condenados por delito fiscal reciben penas de prisión inferiores a dos años, el umbral que, conforme al artículo 80 CP¹³¹, permite solicitar la suspensión de la ejecución cuando el reo es delincuente primario. Solo el 40% de los condenados supera ese umbral, y de ellos, un 17% obtiene penas de entre dos y tres años, mientras que el 23% restante supera los tres años. Esto significa que la mayoría de los condenados por delito fiscal no ingresan nunca en prisión, bien porque su pena queda suspendida al ser primera condena y haber regularizado, bien porque las atenuantes aplicadas, dilaciones indebidas, reparación del daño, atenuante específica del artículo 305.6 CP, reducen la condena por debajo del umbral de suspensión. Conforme a los datos del mismo estudio, cerca del 60% de los condenados se beneficia de alguna atenuante que reduce significativamente la pena impuesta.

Esta realidad contrasta con la percepción popular de que en España nadie ingresa en prisión por un delito fiscal. El estudio del CIJA-UAM matiza esa afirmación: un

¹³⁰ RUEDA ROMERO, Á., "El precio de defraudar a Hacienda en España: análisis cuantitativo de las sentencias del TS sobre delito fiscal", Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa, Universidad Autónoma de Madrid, enero de 2020, disponible en cija-uam.org. Nota metodológica: el estudio analiza exclusivamente sentencias de casación del Tribunal Supremo, con una cuantía media defraudada por recurrente de entre 1.200.000 y 1.650.000 euros, lo que implica un sesgo hacia los supuestos de mayor gravedad respecto del universo completo de condenas por delito fiscal.

¹³¹ Art. 80.1 CP, en la redacción dada por la LO 1/2015, de 30 de marzo.

porcentaje relevante de condenados, el 40%, sí recibe penas de efectivo cumplimiento. Sin embargo, ese porcentaje corresponde mayoritariamente a los supuestos más graves, es decir, a los tipos agravados del artículo 305 bis CP, donde la pena mínima de dos años dificulta la suspensión. El tipo básico, que cubre el grueso de los supuestos, genera condenas que con frecuencia quedan suspendidas al fijar la pena mínima básica en este tipo.

Desde la perspectiva de la función preventivo-general postulada por Roxin¹³², la eficacia disuasoria de la pena de prisión en el delito fiscal está condicionada no solo por su severidad nominal sino por la probabilidad percibida de su ejecución efectiva. Cuando el potencial defraudador puede razonablemente calcular que la probabilidad de cumplir prisión es baja, especialmente si dispone de recursos para regularizar, pagar la deuda o beneficiarse de atenuantes, el efecto motivacional de la norma penal se debilita estructuralmente.

En segundo lugar, respecto a las multas efectivamente impuestas, los datos son igualmente significativos. El artículo 305 CP prevé una multa de hasta el séxtuplo (600%) de la cuota defraudada. Sin embargo, el análisis del CIJA-UAM revela que las multas impuestas en la práctica representan de media aproximadamente el 160% de la cuota defraudada, con un mínimo del 101% en 2019. La diferencia entre el máximo legalmente posible y la media efectivamente aplicada es abismal: para un fraude de 500.000 euros, la multa podría alcanzar los 3.000.000 euros pero en la práctica se queda en torno a los 800.000 euros.

Esta moderación judicial en la imposición de la multa tiene una explicación parcialmente sistémica: la acumulación de atenuantes, dilaciones indebidas, reparación del daño, pago post-imputación del artículo 305.6 CP, que reducen la pena en uno o dos grados afecta tanto a la prisión como a la multa, arrastrando esta última hacia los mínimos del marco legal. El resultado es que la pena de multa, que en teoría podría representar el instrumento económicamente más disuasorio del sistema, por su capacidad para superar el beneficio obtenido con la defraudación, acaba siendo fijada en niveles que con frecuencia no alcanzan ese objetivo.

¹³² ROXIN, C., *Derecho Penal. Parte General*, tomo I, trad. de Luzón Peña, Díaz y García Conlledo y De Vicente Remesal, Civitas, Madrid, 1997.

En tercer lugar, respecto a los tiempos de resolución, el mismo estudio revela una tendencia preocupante: mientras que en 2016 y 2017 el 75% de los procedimientos se resolvían en menos de 365 días, en 2018 y 2019 ese porcentaje se redujo al 35% y al 11% respectivamente. La dilación procesal, además de constituir por sí misma una atenuante para el acusado, erosiona la función disuasoria de la pena, pues la distancia temporal entre la comisión del delito y la condena debilita el vínculo entre conducta y consecuencia que fundamenta la prevención general.

Un elemento que el debate doctrinal sobre el delito fiscal raramente incorpora son los efectos que su ejecución efectiva produce sobre el condenado, sobre terceros y sobre el propio bien jurídico que se pretendía proteger. En este ámbito, el delito fiscal presenta una singularidad estructural que lo distingue de la mayoría de los tipos penales: su sujeto activo típico es, frecuentemente, un empresario, directivo o profesional liberal cuya actividad económica lícita genera riqueza, empleo y contribuciones fiscales. Cuando ese sujeto ingresa en prisión, se desencadena una serie de consecuencias que el legislador penal no ha incorporado expresamente en su cálculo punitivo pero que el análisis económico del Derecho exige considerar.

Siguiendo el marco analítico propuesto por Becker¹³³ en su teoría económica del delito, la eficiencia de una sanción penal se mide no solo por su efecto disuasorio sino también por su coste social neto: la diferencia entre el beneficio de la disuasión y el coste que la ejecución de la pena genera sobre el conjunto de la sociedad.

Los efectos negativos del encarcelamiento del empresario pueden identificarse en tres planos distintos. El primero es el fiscal: el condenado deja de generar durante el período de cumplimiento y frecuentemente también después, por el estigma y las dificultades de reinserción, la renta que tributaría. Una empresa que cierra o entra en dificultades graves por la ausencia de su titular o directivo principal deja de pagar Impuesto sobre Sociedades, IVA, cotizaciones sociales de sus empleados e IRPF de sus trabajadores. El Estado recupera la cuota defraudada mediante la responsabilidad civil derivada del delito, pero pierde la contribución fiscal futura de ese sujeto económico y de la actividad que generaba. Paradójicamente, el bien jurídico protegido, el patrimonio de la Hacienda

¹³³ BECKER, G.S., "Crime and Punishment: An Economic Approach", *Journal of Political Economy*, vol. 76, núm. 2, 1968, pp. 169-217.

Pública y el deber de contribuir ex artículo 31.1 CE, puede verse perjudicado a largo plazo por la misma pena que pretendía protegerlo.

El segundo plano es el laboral y empresarial. El encarcelamiento del empresario individual o del directivo principal de una empresa puede determinar el cierre de esta o su entrada en concurso de acreedores, con la consiguiente pérdida de empleo para sus trabajadores. Esos trabajadores percibirán prestaciones por desempleo financiadas con cargo al erario público, dejarán de cotizar y dejarán de pagar IRPF. El coste social de esa cadena de efectos no está cuantificado en el ordenamiento español, pero su existencia es estructuralmente inevitable cuando la empresa depende de forma sustancial de la capacidad gestora de quien es encarcelado.

El tercer plano es el penitenciario. El coste anual por preso en España, calculado a partir del presupuesto de 1.326 millones de euros asignado en 2023 a la Secretaría de Instituciones Penitenciarias dividido entre los 46.468 internos, asciende a aproximadamente 28.535 euros anuales, lo que equivale a unos 2.378 euros mensuales o 78 euros diarios¹³⁴. Este coste sitúa al sistema penitenciario español un 45% por encima de la media europea, cuyo coste medio diario por interno se sitúa en torno a los 49 euros¹³⁵. Un empresario condenado a tres años de prisión efectiva genera un coste penitenciario de aproximadamente 85.000 euros para el Estado, sin contar los costes judiciales del proceso, que en causas complejas de delito fiscal pueden superar ampliamente esa cifra. Si a ello se suma la pérdida de recaudación fiscal derivada del cierre de su empresa, el coste social total de esa condena puede superar con creces la cuota defraudada que motivó la persecución penal.

Este análisis no implica que la pena de prisión deba suprimirse del delito fiscal. Implica, más modestamente, que su aplicación mecánica, sin considerar los efectos colaterales sobre la actividad económica del condenado y sobre los terceros que dependen de ella, puede producir un resultado que contradice los fines que el artículo 25.2 CE atribuye a las penas privativas de libertad. La reinserción social del condenado por delito fiscal

¹³⁴ Presupuestos Generales del Estado 2023: Secretaría General de Instituciones Penitenciarias, asignación de 1.326 millones de euros; población reclusa de 46.468 internos según datos del Ministerio del Interior. Cálculo: $1.326.000.000 / 46.468 = 28.535$ euros/año; $28.535 / 365 = 78$ euros/día.

¹³⁵ Informe SPACE I (*Survey of Prison Populations in Europe*), Consejo de Europa, Universidad de Lausana, ejercicio 2020, que sitúa el coste medio diario por interno en la Unión Europea en torno a los 49 euros.

puede llegar a ser más difícil que la del delincuente común, precisamente porque su actividad se sustenta en la confianza y la reputación, que la condena penal destruye con mayor eficacia que la propia privación de libertad. Un sistema que aplica la pena de prisión sin modular sus efectos sobre la capacidad contributiva futura del condenado no está optimizando la protección del bien jurídico: está maximizando el reproche simbólico a costa de empeorar la situación fiscal neta del Estado.

7. PROPUESTAS Y CONCLUSIONES

El análisis desarrollado a lo largo de este trabajo permite identificar un diagnóstico claro: el sistema de penas del delito fiscal en España no adolece de insuficiencia en sus marcos penales, sino de una acumulación de disfunciones que comprometen simultáneamente su eficacia preventiva y las garantías procesales del acusado. La dirección correcta no es, por tanto, el endurecimiento de las penas, que la evidencia empírica disponible sugiere que no produciría efectos disuasorios significativos, sino la racionalización del sistema: hacerlo más coherente, más proporcional y respetuoso con las garantías que el Estado de Derecho exige.

En materia de coherencia normativa, tres reformas resultan prioritarias. La primera es la actualización del umbral cuantitativo del artículo 305 CP mediante un mecanismo de revisión periódica vinculado al IPC, similar al que el ordenamiento alemán aplica a la *Abgabenordnung*¹³⁶: los 120.000 euros fijados en 2003 equivalen hoy a aproximadamente 187.700-193.700 euros en términos de poder adquisitivo real, lo que significa que la inflación acumulada ha desplazado la frontera entre el ilícito administrativo y el delito sin decisión legislativa expresa, vulnerando las exigencias del principio de intervención mínima (el cual exige que el Derecho penal solo intervenga frente a las conductas de mayor gravedad y que las infracciones de menor entidad sean reconducidas al Derecho administrativo sancionador). La segunda es la armonización de los plazos de prescripción penal y tributario que genera en su estado actual consecuencias que van desde la ampliación encubierta del plazo a nueve años hasta la posible imprescriptibilidad del delito, dependiendo de si se acepta la tesis de la atipicidad sobrevenida de la regularización. La tercera es la consolidación legislativa de la doctrina sobre el delito continuado abierta por la STS 1033/2024: cuando concurra un plan defraudatorio único

¹³⁶ *Abgabenordnung* (AO), Ley Tributaria alemana, en su redacción vigente, que ha sido objeto de revisiones periódicas por el legislador federal alemán en atención a la evolución económica.

y acreditado, la aplicación del artículo 74 CP no supone una rebaja de la respuesta punitiva sino la aplicación coherente de los principios generales del Derecho penal.

En materia de garantías procesales, dos reformas merecen atención. La primera es la regulación expresa del derecho a no autoincriminarse en el proceso penal tributario, estableciendo que la documentación aportada coactivamente durante las actuaciones de comprobación no puede utilizarse directamente como prueba de cargo sin haber sido sometida a contradicción en fase de instrucción, en línea con la doctrina del TEDH fijada en las SSTEDH *Saunders c. Reino Unido* y *J.B. c. Suiza*. La segunda es la racionalización de la doble acusación pública mediante la exigencia de un escrito de acusación coordinado entre el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, eliminando la duplicidad formal que, como han señalado Gimeno Sendra, Moreno Catena y Cortés Domínguez, compromete el principio de igualdad de armas del artículo 24.2 CE sin que ello responda a ninguna necesidad funcional insustituible.

La propuesta más relevante, sin embargo, concierne al modelo sancionador. El estudio empírico del CIJA-UAM ha demostrado que el 60% de los condenados por delito fiscal no ingresa en prisión, que las multas se fijan en torno al 160% de lo defraudado, muy por debajo del séxtuplo legalmente posible, y que más del 50% de los condenados ve reducida su pena por dilaciones procesales. La pena de prisión tiene como principal razón la amenaza, sin embargo, como podemos observar, raramente se ejecuta, y cuando lo hace genera costes penitenciarios, fiscales y laborales que, como se ha argumentado con apoyo en Becker, pueden superar la cuota defraudada que motivó la persecución. Esto apunta a la necesidad de reorientar el sistema hacia un modelo en el que la prisión sea el último recurso, reservada exclusivamente para los tipos agravados del artículo 305 bis CP, y el instrumento principal pase a ser una multa verdaderamente disuasoria.

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1. Legislación

Abgabenordnung (AO), Ley Tributaria alemana, en su redacción vigente.

Constitución Española (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), Roma, 4 de noviembre de 1950, ratificado por España mediante Instrumento de 26 de septiembre de 1979 (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 1979).

Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, relativa a la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión.

Disposición Adicional Décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998).

Ley 2/2020, de 27 de julio, por la que se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el establecimiento de un sistema de revisión periódica de la instrucción (BOE núm. 202, de 28 de julio de 2020).

Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales (BOE núm. 239, de 6 de octubre de 2015).

Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas (BOE núm. 286, de 28 de noviembre de 1997).

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

Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

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 (BOE núm. 45, de 21 de febrero de 2019).

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 Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública (BOE núm. 105, de 2 de mayo de 1985).

Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 152, de 23 de junio de 2010).

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 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, ratificado por España el 27 de abril de 1977 (BOE núm. 103, de 30 de abril de 1977).

Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Gaceta de 17 de septiembre de 1882).

Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea.

8.2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 76/1990, de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 18/2005, de 1 de febrero (Pleno).

Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 68/2006, de 13 de marzo.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 15 de julio de 1982, ECKLE c. Alemania, serie A, núm. 51.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, SAUNDERS c. Reino Unido, recurso núm. 19187/91.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 3 de mayo de 2001, J.B. c. Suiza, recurso núm. 31827/96.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 28 de octubre de 2003, LÓPEZ SOLÉ Y MARTÍN DE VARGAS c. España, recurso núm. 45533/99.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1/1997, de 28 de octubre.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de abril de 1993 (ponente: Bacigalupo Zapater).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 934/1999, de 8 de junio (ponente: Bacigalupo Zapater).

Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de septiembre de 2000 (Sala de lo Penal).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 3692/2001, de 30 de mayo.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2003.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de junio de 2005.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1505/2005, de 25 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de marzo de 2010 (Sala de lo Penal).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 974/2012, de 5 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1009/2012, de 13 de diciembre (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 182/2014, de 11 de marzo.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 267/2014, de 3 de abril.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 360/2014 (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 408/2015, de 26 de junio.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 4026/2015, de 22 de septiembre.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 154/2016, de 29 de febrero (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 499/2016, de 9 de junio.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 693/2016, de 27 de julio (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 374/2017, de 24 de mayo (Sala de lo Penal, Sección 1.^a), recurso de casación núm. 2/10099/2016.

Sentencia del Tribunal Supremo, recurso núm. 513/2017, de 19 de febrero.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 364/2018 (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 586/2020, de 5 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1.^a), ECLI:ES:TS:2020:3621.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 599/2021, de 2 de julio.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 336/2023, de 10 de mayo (Sala de lo Penal, Sección 1.^a), ponente: Del Moral García.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de marzo de 2023, recurso núm. 5907/2020, ponente: Del Moral García.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 928/2023, de 14 de diciembre (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 298/2024, de 8 de abril (Sala de lo Penal, Sección 1.^a).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1033/2024, de 14 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1182/2024, de 7 de enero de 2025 (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), ECLI:ES:TS:2025:49, recurso de casación núm. 4494/2022.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 655/2025 (Sala de lo Penal, Sección 1.ª).

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 922/2025, de 6 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1.ª), recurso de casación núm. 1735/2023.

Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término regularización en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Circular 2/2019 de la Fiscalía General del Estado.

Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado, de 19 de febrero, sobre la naturaleza jurídica de la regularización tributaria del artículo 305.4 CP.

8.3. Obras doctrinales

Arroyo Zapatero, Luis. "Derecho penal económico y constitución", Revista Penal, n.º 1, 1998.

Bacigalupo Zapater, E., Compliance y Derecho Penal, Aranzadi, Navarra, 2011.

Becker, G.S., "Crime and Punishment: An Economic Approach", Journal of Political Economy, vol. 76, núm. 2, 1968, pp. 169-217.

Blanco Cordero, I., El delito de blanqueo de capitales, 4.ª ed., Aranzadi, Navarra, 2015.

- Bustos Ramírez, Juan. "Los bienes jurídicos colectivos", Revista Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, n. 11, pp. 147-164, 1986.
- Caínzos Fernández, A., et al., "Novedades introducidas por la LO 7/2012 en el delito fiscal", 2012.
- Choclán Montalvo, J.A., "De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal", Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 464, 7 de diciembre de 2000.
- Cisneros González, J. M., El delito fiscal. Análisis del tipo y estudio teórico-práctico de las modalidades más relevantes, Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2021.
- Consejo General de Economistas, REAF-REGAF, Reflexiones sobre el fraude fiscal y el problema de las estimaciones, Madrid, junio de 2017.
- 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.
- De La Mata Barranco, N. J., Dopico Gómez-Aller, J., Lascuraín Sánchez, J. A., & Nieto Martín, A., Derecho penal económico y de la empresa, Dykinson, Madrid.
- Dopico Gómez-Aller, J., "Regularización tributaria y blanqueo de capitales tras la reforma de 2012", Diario La Ley, núm. 8006, 2013.
- Dopico Gómez-Aller, J., "La superatenuación por 'regularización tardía' y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación", en DEMETRIO CRESPO, E. y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (dirs.), El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, Atelier, Barcelona, 2019.
- Echevarría Ramírez, Ricardo, "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español", Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, núm. 16-04, 2014.

Espejo Poyato, I., Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: La fijación de la cuota tributaria, tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, dir. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2012.

Faraldo Cabana, P., "El delito continuado en los delitos contra la Hacienda Pública", Revista Penal, núm. 12, 2003.

Faraldo Cabana, P., Los delitos societarios, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

Fernández Teruelo, J. & Díaz y García Conlledo, M. (Dirs.), Derecho Penal Económico y de la Empresa, Vol. II, Tirant lo Blanch, 2021.

Ferré Olivé, J. C., "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", Revista Penal, 2014.

Ferré Olivé, J. C., "Fraude, regularización y blanqueo de capitales", Revista de Contabilidad y Tributación CEF, núm. 372, marzo 2014, pp. 41-82.

Ferreiro Lapatza, J.J., Revista de Derecho Procesal Criminal, 2003.

García Cavero, P., Derecho Penal Económico. Parte General, 3.^a ed., Jurista Editores, Lima, 2019.

García Martín, L., "El delito fiscal tras la reforma de 1977", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1997.

Granados Pérez, C., Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (Tema 39), Tirant lo Blanch, 2019.

Iglesias Río, M.A., La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

Informe SPACE I (Survey of Prison Populations in Europe), Consejo de Europa, Universidad de Lausana, ejercicio 2020.

Lascuráin Sánchez, J.A., "Tres problemas de aplicación del delito fiscal", en Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública, Dykinson, Madrid, 2007.

Manjón-Cabeza Olmeda, A., Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

Manjón-Cabeza Olmeda, A., "Dilaciones indebidas como circunstancia atenuante", 2010.

Martínez-Buján Pérez, C., Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial, 6.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

Morales Prats, F., "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en QUINTERO OLIVARES (dir.) / MORALES PRATS (coord.), Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal, 10.^a ed., Aranzadi, Navarra, 2016.

Muñoz Conde, F., & García Arán, M., Derecho Penal. Parte Especial, 23.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

Navarro Cardoso, F., "Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)", Revista General de Derecho Penal, núm. 24, 2015.

Nieto Martín, A. / Blumenberg, A., "Nemo tenetur se ipsum accusare en el Derecho Penal económico europeo", Derechos fundamentales en el Derecho penal europeo, Aranzadi, Navarra, 2010.

Noreña Salto, J., El delito fiscal, Civitas, Madrid, 1983.

Octavio de Toledo y Ubieta, E., "Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas", en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, 2009.

Queralt Jiménez, J. J., *Derecho penal español. Parte especial*, 7.^a ed., Atelier, 2020.

Rodríguez Molina, A., *La atenuante de dilaciones indebidas y su aplicación jurisprudencial*, Tesis Doctoral, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2022

Roxin, C., *Derecho Penal. Parte General*, tomo I, trad. de Luzón Peña, Díaz y García Conlledo y De Vicente Remesal, Civitas, Madrid, 1997.

Rueda Romero, Á., "El precio de defraudar a Hacienda en España: análisis cuantitativo de las sentencias del TS sobre delito fiscal", *Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa*, Universidad Autónoma de Madrid, enero de 2020.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2002.

Silva Sánchez, J. M., *La expansión del Derecho penal*, Civitas, 2001.

Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha), *informe sobre investigación de delitos fiscales y economía sumergida en España*, 2020.

Terradillos Basoco, J.M., *Derecho Penal de la Empresa*, Trotta, Madrid, 1995.

Terradillos Basoco, J.M., "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en *Estudios de Derecho Penal Económico*, 2001.

8.4. Recursos de internet

Agencia Estatal de Administración Tributaria, Memoria 2023, apartado 3.3, "Resultados obtenidos en la prevención y control del fraude tributario y aduanero". Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

Agencia Estatal de Administración Tributaria, Memorias Anuales, ejercicios 2018 a 2024.
Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es>

ACTUM FISCAL, núm. 170, sección "Desajustes dogmáticos en terrenos delicados",
comentario a la STS 586/2020. Disponible en: <https://www.actumfiscal.com>

Consejo General de Economistas, REAF-REGAF, "El fraude fiscal ronda los 26.000 millones de euros en España, según REAF", Agencia EFE / El Economista, 15 de junio de 2017. Disponible en: <https://www.eleconomista.es>

Instituto Nacional de Estadística (INE), Índice de Precios de Consumo. Series anuales.
Disponible en: <https://www.ine.es>

Ministerio de Hacienda, nota de prensa de 18 de septiembre de 2025, resultados de la lucha contra el fraude fiscal ejercicio 2024. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es>

Presupuestos Generales del Estado 2023, Secretaría General de Instituciones Penitenciarias. Disponible en: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es>

RUEDA ROMERO, Á., "El precio de defraudar a Hacienda en España: análisis cuantitativo de las sentencias del TS sobre delito fiscal", Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa (CIJA-UAM), enero de 2020. Disponible en: <https://www.cija-uam.org>

Declaración de Uso de Herramientas de Inteligencia Artificial Generativa en Trabajos Fin de Grado

ADVERTENCIA: Desde la Universidad consideramos que ChatGPT u otras herramientas similares son herramientas muy útiles en la vida académica, aunque su uso queda siempre bajo la responsabilidad del alumno, puesto que las respuestas que proporciona pueden no ser veraces. En este sentido, NO está permitido su uso en la elaboración del Trabajo fin de Grado para generar código porque estas herramientas no son fiables en esa tarea. Aunque el código funcione, no hay garantías de que metodológicamente sea correcto, y es altamente probable que no lo sea.

Por la presente, yo, María Parra Galí, estudiante de E-3 C de la Universidad Pontificia Comillas al presentar mi Trabajo Fin de Grado titulado "El delito fiscal y sus penas en el derecho penal español: Análisis de eficacia y proporcionalidad", declaro que he utilizado la herramienta de Inteligencia Artificial Generativa ChatGPT u otras similares de IAG de código sólo en el contexto de las actividades descritas a continuación [el alumno debe mantener solo aquellas en las que se ha usado ChatGPT o similares y borrar el resto. Si no se ha usado ninguna, borrar todas y escribir “no he usado ninguna”]:

1. **Brainstorming de ideas de investigación:** Utilizado para idear y esbozar posibles áreas de investigación.
2. **Crítico:** Para encontrar contra-argumentos a una tesis específica que pretendo defender.
3. **Referencias:** Usado conjuntamente con otras herramientas, como Science, para identificar referencias preliminares que luego he contrastado y validado.
4. **Estudios multidisciplinares:** Para comprender perspectivas de otras comunidades sobre temas de naturaleza multidisciplinar.
5. **Corrector de estilo literario y de lenguaje:** Para mejorar la calidad lingüística y estilística del texto.
6. **Sintetizador y divulgador de libros complicados:** Para resumir y comprender literatura compleja.
7. **Revisor:** Para recibir sugerencias sobre cómo mejorar y perfeccionar el trabajo con diferentes niveles de exigencia.
8. **Traductor:** Para traducir textos de un lenguaje a otro.

Afirmo que toda la información y contenido presentados en este trabajo son producto de mi investigación y esfuerzo individual, excepto donde se ha indicado lo contrario y se han dado los créditos correspondientes (he incluido las referencias adecuadas en el TFG y he explicitado para que se ha usado ChatGPT u otras herramientas similares). Soy consciente de las implicaciones académicas y éticas de presentar un trabajo no original y acepto las consecuencias de cualquier violación a esta declaración.

Fecha: 05/06/2026

Firma: _____ María Parra Galí _____

