

# COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

Sección dirigida por el Prof. Dr. Luis Gracia Martín

# ¿UN DELITO CONTINUADO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA?

Comentario a la SAP de Barcelona (Sección 9.ª)  
de 20 de abril de 2002 (ARP 510).

Ponente: Ilmo. Sr. D. Jordi Palomer i Bou<sup>1</sup>

PATRICIA FARALDO CABANA

Profesora titular de Derecho Penal  
Universidad de A Coruña

## I

1. Partiendo del supuesto de hecho que fue objeto de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 20 de abril de 2002 (ARP 519) y de su contenido, en este comentario voy a analizar algunas de las cuestiones que suscita el delito de defraudación tributaria, en concreto las que se plantean en relación con la posibilidad de apreciar la continuidad delictiva y, en caso de respuesta afirmativa, los efectos que ello tiene sobre la prescripción y determinación de la pena, entre otros aspectos. No trataré, por tanto, ni todas las cuestiones de que se ocupa la resolución mencionada, ni todas las que, con carácter general, suscita el delito contra la Hacienda pública. En la sentencia objeto de comentario se aplican el art. 349 en relación con el art. 69 bis del Código penal de 1944/73 (en adelante CP 1944/73)<sup>2</sup>. Siendo su redacción en

---

<sup>1</sup> Una resolución anterior del mismo órgano sobre este mismo caso fue anulada por la STS de 6 de julio 1999 (Ar. 6200), Ponente Excmo. Sr. D. Adolfo Prego de Oliver y Tolivar, por motivos que no tuvieron que ver con la apreciación o no de la continuidad delictiva en la defraudación tributaria.

<sup>2</sup> Art. 349 CP 1944/73: «1. El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos,

los aspectos que nos interesan idéntica a la contenida en los arts. 305 y 73 del Código penal de 1995 (en adelante CP)<sup>3</sup>, la aplicación del texto derogado en la sentencia no es óbice para afirmar la plena actualidad del tema que vamos a analizar.

---

cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, 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 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación...».

Art. 69 bis CP 1944/73: «No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realizare una pluralidad de acciones y omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo o semejantes preceptos penales, será castigado como responsable de un delito o falta continuados, con la pena señalada, en cualquiera de sus grados, para la infracción más grave, que podrá ser aumentada hasta el grado medio de la pena superior. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Tribunal impondrá la pena superior en grado, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas.

Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el párrafo anterior las ofensas a bienes jurídicos eminentemente personales, salvo las constitutivas de infracciones contra el honor y la libertad sexual, en cuyo caso se atenderá a la naturaleza del hecho y del precepto infringido para aplicar o no la continuidad delictiva».

<sup>3</sup> Art. 305 CP: «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 de retribuciones en especie 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 quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación...».

2. La SAP de Barcelona de 20 de abril de 2002 (ARP 519) se ocupó de los siguientes hechos: José G. P., mayor de edad y sin antecedentes penales, y José F. C., también mayor de edad y sin antecedentes penales, eran, junto a Xicu M. G., fallecido en 1993, socios de la sociedad Grandes Abadías S.A., constituida el 12 de septiembre de 1988 con un capital social de quince mil pesetas, adquiriendo cada uno de ellos una acción. El objeto social era la compraventa de bienes inmuebles, arrendamiento financiero, construcción y participación en sociedades de tipo inmobiliario. El administrador era en los años 1988 y 1989 Xicu M. G. Por su parte, José G., además de socio de la citada entidad, era administrador de las sociedades Levesque Im S.A. y Grands Estats S.A., mientras que José G., también al mismo tiempo que socio de la citada entidad era administrador de Comercial Habitat S.A. y Puigmal Cim SA.

Puigmal S.A., Grands Estats S.A. y Levesque Im S.A. fueron adquiridas por Grandes Abadías durante los meses de marzo y abril de 1989, y vendidas durante los meses de octubre y noviembre de ese mismo año.

Fernando R. C., mayor de edad y sin antecedentes penales, fue nombrado administrador de Grandes Abadías S.A. el 16 de octubre de 1989, en virtud del acuerdo de la Junta de accionistas de 7 de octubre de 1989.

Durante el año 1989 la sociedad Grandes Abadías S.A. realizó una única operación como gestora comisionista en la venta de unos inmuebles, en virtud del encargo realizado por la antigua Caixa de Barcelona de mediar en la venta de 148 inmuebles propiedad de dicha entidad, 98 de los cuales fueron comprados por los propios inquilinos,

---

Art. 74 CP: «1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado, como autor de un delito o falta continuados, con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior.

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

3. Quedan exceptuadas de lo establecido en los apartados anteriores las ofensas a bienes jurídicos eminentemente personales, salvo las constitutivas de infracciones contra el honor y la libertad sexual; en tales casos se atenderá a la naturaleza del hecho y del precepto infringido para aplicar o no la continuidad delictiva».

adquiriendo los restantes 45 los propios acusados a través de las entidades mencionadas, en concreto:

- ocho inmuebles fueron adquiridos por Comercial Habitat por importe de 38.906.000 pesetas;
- catorce por Levesque Im por importe de 52.675.000 pesetas;
- doce por Grands Estats por importe de 53.728.000 pesetas;
- once por Puigmal Cim por importe de 43.201.000 pesetas.

Grandes Abadías S.A. percibió de la Caixa por esta operación la cantidad de 247.403.000 pesetas, de las cuales 50.877.074 pesetas se hicieron efectivas mediante un cheque bancario, 26.464.329 pesetas correspondientes al IVA de dicha factura se ingresaron en la cuenta de Grandes Abadías y 169.659.000 pesetas fueron compensadas con deudas que las sociedades Comercial Habitat S.A., Grands Estats S.A., Puigmal Cim S.A. y Levesque Im S.A. habían contraído con Caixa de Barcelona por las compras inmobiliarias efectuadas, repercutiéndose de la suma percibida por Grandes Abadías S.A. la cantidad de 26.451.546 pesetas en concepto de IVA, habiendo ingresado por dicho concepto únicamente la suma de 476.470 pesetas, por lo que se dejó de ingresar a la Hacienda pública por dicho concepto la suma de 25.975.076 pesetas.

Asimismo, Grandes Abadías S.A. debió haber ingresado a la Hacienda pública en concepto de Impuesto de Sociedades la suma de 77.204.753 pesetas, habiendo ingresado solamente en tal concepto la suma de 38.864 pesetas, por lo que resulta una deuda tributaria de 77.165.889 pesetas.

La Audiencia Provincial de Barcelona condenó a José G. P. y a José F. C. como autores responsables de un delito continuado contra la Hacienda pública, previsto y penado en el art. 349 CP 1944/73, vigente al momento de los hechos y de aplicación al presente supuesto por ser más beneficioso, en relación con el art. 69 *bis* del mismo cuerpo legal, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena para cada uno de ellos de un año de prisión menor y multa de 103.140.965 pesetas, con tres meses de arresto sustitutorio en caso de impago, y a que en concepto de responsabilidad civil indemnizasen conjunta y solidariamente a la Hacienda pública en la suma de 103.140.965 pesetas, imponiéndoles asimismo el pago de una tercera parte de las costas a cada uno de ellos.

3. El Ministerio Fiscal en su calificación definitiva había estimado los hechos como constitutivos de un delito continuado contra la Hacienda pública, del que consideraba autores a los acusados de conformidad con el art. 14.1 en relación con el art. 15 *bis* CP 1944/73, solicitando se les impusiera a cada uno la pena de tres años de prisión menor y multa de 103.140.965 pesetas, con arresto sustitutorio en caso de impago de seis meses, y al pago de las costas procesales por partes iguales. Asimismo, a que en concepto de responsabilidad civil indemnizasen conjunta y solidariamente a la Hacienda pública en la suma de 103.140.965.

La acusación particular ejercitada por el Abogado del Estado, en igual trámite, se adhirió a la calificación jurídica formulada por el Ministerio Fiscal, excepto en lo referido a la continuidad delictiva, pues entendió que existían dos delitos contra la Hacienda pública, solicitando la imposición a cada uno de los acusados de la pena de cuatro años de prisión menor y multa de 103.140.965 pesetas, con arresto sustitutorio en caso de impago de seis meses, y al pago de las costas procesales por partes iguales. Asimismo, a que en concepto de responsabilidad civil indemnizasen conjunta y solidariamente a la Hacienda pública en la suma de 103.140.965.

Las defensas de los acusados alegaron como cuestión previa la prescripción del delito, solicitando la libre absolución además por entender no acreditados los hechos objeto de acusación.

4. Aunque la prescripción es cuestión previa, al depender el plazo de si se acepta la continuidad delictiva o no, trataré este tema después de analizar la aplicabilidad del delito continuado en el ámbito de los delitos contra la Hacienda pública.

La Audiencia Provincial de Barcelona se plantea en el Fundamento jurídico primero la cuestión en orden a la calificación de los hechos como delito continuado, como sostenía el Ministerio Fiscal, o bien como dos delitos contra la Hacienda pública, como sostenía el Abogado del Estado.

Al respecto señala que «el delito debe ser calificado como hace el Ministerio Fiscal, como delito continuado, en aplicación del artículo 69 bis del Código Penal vigente en el momento de cometer los hechos, y ello por cuanto se elude el pago de dos obligaciones impositivas diferentes, derivadas de una única operación mercantil, siendo uno solo el sujeto pasivo tributario. Por tanto, se dan los requisitos del mentado artículo por cuanto a lo ya señalado se une la existencia de un evidente plan preconcebido toda vez que esa disposición al incumplimiento de las obligaciones tributarias, manifiesta y mantenida de manera inde-

finida durante el desarrollo de la actividad empresarial que los acusados ejercían materialmente por sí, pero formalmente a través de las sociedades ya referidas, significa tanto como la resolución de prorrogar de manera indefinida el incumplimiento tributario, o, lo que es igual, de lesionar el bien jurídico tutelado (en definitiva, el orden económico como manifestación del orden social tutelado por el Estado *cf.* STS de 27 de diciembre de 1990)<sup>4</sup> con el dolo sostenido que caracteriza a los delitos en régimen de continuidad delictiva. De ahí que, aunque la doctrina discrepe sobre la posibilidad de apreciar dicha continuidad en los delitos contra la Hacienda Pública, por la especial naturaleza de la obligación tributaria, estime este Tribunal que no existe inconveniente alguno en hacerlo así en el caso que nos ocupa y ello, por cuanto una cosa es que no quepa continuidad entre infracciones administrativas y otra bien distinta entre plurales hechos que individualmente considerados son subsumibles en el tipo del delito fiscal. De acuerdo con los presupuestos que establece el art. 69 bis (actual art. 74) para la apreciación de una relación de continuidad entre dos o más hechos resulta necesario que la cuantía defraudada en cada año natural para los impuestos periódicos o declaración periódica, supere los quince millones de pesetas, sin que resulte posible adicionar para obtener la cuantía mínima de punibilidad una pluralidad de infracciones administrativas, lo que ocurrirá si aquella cuantía sólo se obtiene mediante la adición de las cuantías defraudadas en dos o más años naturales, o dos o más conceptos impositivos, pero no individualmente considerados.

Así el delito continuado, definido en el art. 69 bis presupone conceptualmente que las acciones que forman parte de la relación de continuidad llenen, en su singularidad, los requisitos del tipo penal, tanto en sus presupuestos objetivos cuanto subjetivos, esto es, deben infringir preceptos penales (que cada años se defraude más de quince millones de ptas.). La analogía a la que alude el art. 69 bis CP cuando se refiere a la infracción de preceptos penales o preceptos de igual o que forman parte de la relación de continuidad llenen, en su singularidad, los requisitos del tipo penal, tanto en sus presupuestos objetivos cuanto subjetivos, esto es, deben infringir preceptos de igual naturaleza, sólo debe establecerse entre tipos penales y no entre tipos penales e infracciones administrativas. En todo caso, el delito fiscal no es un delito contra el patrimonio en el sentido del art. 69 bis pues sólo en sentido excesivamente amplio puede entenderse comprometido el patrimonio del Estado y, en cualquier caso, la adición de cuantías entre

---

<sup>4</sup> Ar. 1991\5209.

delitos contra el patrimonio presupone, precisamente, que se trate de infracciones penales contra el patrimonio, no simples infracciones administrativas, por tanto es indudable que no cabe construir, pues, un delito continuado por la suma de meras infracciones administrativas fuera de los supuestos previstos en la Ley.

Sin embargo, no existen razones dogmáticas para excluir la continuidad delictiva en caso de ataque al patrimonio estatal cuando puedan apreciarse una pluralidad de acciones típicas y concurren los demás presupuestos establecidos en el art. 69 bis CP. Así podrá apreciarse cuando se trate de distintas defraudaciones relativas a diversos conceptos impositivos, aun cuando tengan lugar en el mismo año natural (por ejemplo, una defraudación en el Impuesto de Sociedades y otra en el IVA como ocurre en el presente caso), y también cabrá continuidad delictiva entre las acciones de elusión de pago de diversos impuestos periódicos, siempre que en su singularidad llenen los requisitos del tipo penal.

En consecuencia siendo posible integrar en un único delito continuado, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por el art. 69 bis, distintas defraudaciones por importe superior cada una de ellas a quince millones de ptas., las conductas de los acusados respecto de los impuestos de IVA y Sociedades correspondientes a 1989, integran un delito fiscal continuado, solución que, incluso, favorece a los acusados en el aspecto penológico» (FJ 1.º).

**5.** A continuación resuelve la Audiencia Provincial la cuestión de la prescripción, alegada por las defensas.

«Ligada con la cuestión anterior, es la que se refiere a la cuestión previa planteada por las defensas en orden a la prescripción de los delitos cometidos, cuestión esta que debe ser rechazada.

Y ello por cuanto, como señala la STS de 6-11-2000 (RJ 2000, 9271), en primer lugar debe señalarse que el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consisten en la «elusión de tributos» que es esencialmente un comportamiento omisivo. Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos —como sucede en el caso actual— lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto.

En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación.



ción: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria.

Por tanto en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el «dies a quo» o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el período voluntario de declaración, y así lo ha estimado esta misma Sala en la sentencia de 26 de julio de 1999 (RJ 1999, 6685), consolidándose dicho criterio, por lo que en el presente caso, la fecha límite para la presentación de la liquidación correspondiente al Impuesto de Sociedades era la de 21 de octubre de 1990.

Y a ello hay que añadir que en los supuestos como el presente, en los que se trata de delitos continuados y en relación a la interpretación de la expresión «desde el día en que se hubiese cometido el delito» (art. 114.1 Código Penal 1973) o de la equivalente «desde el día en que se haya cometido la infracción punible» (art. 132.1 del Código Penal 1995), en el sentido de determinar si, a efectos de la prescripción, el «dies a quo» o fecha de inicio del cómputo, en los supuestos de delitos que se perfeccionan «ex intervalo temporis», debe fijarse en el momento en que la acción se ejecuta o se omite el acto que el agente estaba obligado a realizar, o bien en el momento en que se perfecciona el delito a través de la producción del resultado, ha de entenderse como así lo hace la doctrina del TS Sala 2.<sup>a</sup> que, como regla general, se inclina por el criterio del resultado (Sentencias de 26 de octubre de 1971 (RJ 1971, 4299), 27 de diciembre de 1974 (RJ 1974, 5285), 21 de abril de 1989 (RJ 1989, 3495), 26 de octubre de 1993 (RJ 1993, 7863) y 9 de julio de 1999 (RJ 1999, 5935), pues en los delitos de resultado éste constituye un elemento del tipo sin el cual la infracción penal no se perfecciona. La prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico, como así lo afirma la STS de fecha 26 de octubre de 2001 (RJ 2001, 9084).

Por lo que se refiere al «dies ad quem» la cuestión resulta más polémica por la escasa precisión de la Ley. Las posiciones doctrinales son muy discrepantes pues existe desde un sector doctrinal que estima que se interrumpe la prescripción desde que la Inspección de Tributos pasa el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, hasta otro que considera que la interrupción no se produce mientras no se reciba declaración al inculgado.

Por razones de seguridad jurídica la doctrina mayoritaria, ya muy consolidada..., estiman que para la interrupción de la prescripción basta con que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate.

En consecuencia el «dies ad quem» es aquel en que se formuló la querrela por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia, en el presente caso en fecha 16 de febrero de 1995, por unos hechos claramente perfilados y dirigiendo el procedimiento penal contra la persona plenamente identificada y determinada, del hoy recurrente...

En consecuencia y en cuanto a la determinación del «dies a quo» y del «dies ad quem» para el cómputo de la prescripción, éstos conllevan la conclusión de que el delito fiscal enjuiciado no se encontraba prescrito cuando se dirigió el procedimiento contra los acusados» (FJ 1.º).

## II

6. Como ya he adelantado, el comentario va a centrarse en el análisis de la posibilidad de apreciar la continuidad delictiva en el delito de defraudación tributaria y sus repercusiones en el ámbito de la prescripción, de la determinación de la pena y respecto de otras cuestiones.

La doctrina mayoritaria se ha venido mostrando partidaria de rechazar la figura del delito continuado en todo caso, incluso en el supuesto que plantea más dudas, a saber, aquél en que el mismo sujeto realiza varias defraudaciones, superiores todas ellas a quince millones de pesetas, en el mismo o en distintos períodos impositivos<sup>5</sup>. Para

---

<sup>5</sup> Vid. entre otros APARICIO PÉREZ, A., *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código penal*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 66-67; MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código penal (concordados y con jurisprudencia)*, Edijus, Zaragoza, 1996, p. 458, quienes implícitamente niegan la continuidad delictiva aunque se trate de conductas constitutivas de delito de defraudación tributaria por superar todas y cada una de ellas los quince millones de pesetas al señalar que «si se realizan varios comportamientos fraudulentos, subsumibles en el art. 305 CP, cuyo resultado supera los quince millones de pesetas, estaremos ante un *concurso real de delitos*», si bien luego excluyen expresamente el delito continuado en el supuesto de que las diversas defraudaciones no alcancen la expresada cuantía, que es un caso distinto con cuya solución coincide; MORILLAS CUEVA en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.),

fundamentar este rechazo se apunta que «las reglas contenidas en el apdo. 2 del art. 305 imposibilitan la aplicación del **delito continuado**... Por tanto, no cabe acumular las cuantías defraudadas en diferentes períodos impositivos referidos al mismo tributo, ni siquiera cuando las mismas sean superiores a 15 millones; y, por supuesto, con mayor razón, cuando se trate de cantidades inferiores que den lugar, con su suma, a los 15 millones de perjuicio total causado. Por lo demás, también ha de rechazarse la acumulación de cuantías en distintos tributos (sean o no periódicos) y vayan referidas al mismo o a diversos períodos impositivos. Por último, ha de descartarse asimismo la acumulación de las defraudaciones causadas a Haciendas diferentes» (negrita en el original)<sup>6</sup>. Ello supone que «las defraudaciones

---

*Compendio de Derecho penal español (Parte especial)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 549, para quien «si en cada uno de estos impuestos por separado la defraudación rebasa la cantidad de quince millones de pesetas, se estará ante un concurso real de delitos»; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 14.<sup>a</sup> ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 1001, donde señala que «las defraudaciones que no alcancen el importe requerido en el período impositivo no pueden constituir el delito previsto en el art. 305, aunque acumulando diversos períodos impositivos llegue a rebasarse dicha cantidad (una prueba más de su carácter de condición objetiva de penalidad). Tampoco cabe computar conjuntamente impuestos autónomos y en distinto régimen fiscal (por ej., defraudación por impuesto de sucesiones y por impuesto general sobre la renta). Si, por el contrario, cada uno de estos impuestos por separado rebasa la cantidad de quince millones de pesetas (90.151,81 euros) habrá concurso real de delitos»; ROSSY, J. M., *El delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1989, p. 59; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal. Tomo II. El Derecho penal del Estado democrático*, Edersa, Madrid, 1983, p. 286, aunque señala que la cuestión es discutible; SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., «El delito de defraudación tributaria», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal. Tomo XVIII*, Edersa, Madrid, 1997, p. 117; el mismo autor en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.), *Comentarios al Código penal*, Civitas, Madrid, 1997, p. 876.

<sup>6</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 400; del mismo autor, «El delito de defraudación tributaria», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal. Tomo VII*, Edersa, Madrid, 1986, pp. 301-302. También APARICIO PÉREZ, A., *La regulación*, cit., p. 66; BACIGALUPO ZAPATER en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Código Penal. Tomo II. Artículos 138 a 385*, Trivium, Madrid, 1997, p. 3106; BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGESSE, S., *Derecho Penal Económico*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, p. 254; SUÁREZ GONZÁLEZ en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.), *Comentarios*, cit., p. 874. En el mismo sentido, en relación con el art. 349 CP 1944/73, vid. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 CP*, Civitas, Madrid, 1988, p. 373; JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., «Los delitos contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *La nueva delincuencia. I*, CGPJ, Madrid, 1993, pp. 323-324; JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L./LESMES SERRANO, C., «El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *Infracciones tributarias*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pp. 122-124; LAMARCA PÉREZ, C., «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda públi-

realizadas en distintos períodos impositivos tratándose de un tributo periódico (o de declaración periódica) o referidos a los distintos conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación tratándose de tributos no periódicos, dará lugar a un **concurso real** de los delitos de los artículos 73 y 75 del Código penal...»<sup>7</sup> (negrita en el original). Se señala que «parece lógico entender que si, como ya se ha dicho no cabe sumar las cuantías entre uno y otro tributo, ni entre varios períodos del mismo tributo correspondientes a años naturales distintos, a los efectos de determinar si se ha excedido o no el límite de los quince millones de pesetas, tampoco quepa unir las diversas infracciones en una sola para constituir un solo delito continuado»<sup>8</sup>. Algún autor afirma que supondría un incremento punitivo carente de base legal y perjudicial para el reo, pues le impediría «acceder a los beneficios de la suspensión del fallo, sustitución de pena o remisión condicional»<sup>9</sup>. En otras ocasiones se ha invocado el art. 305.2 CP como regla especial que desplaza al art. 74 CP<sup>10</sup>.

Ésta es también la opinión de un destacado sector jurisprudencial, que entiende que las reglas para la determinación de la cuantía contenidas en el art. 305.2 CP convierten a las diferentes defraudaciones en compartimentos estancos. Las Audiencias suelen apoyarse en la STS de 9 de marzo de 1993 (Ar. 2547), diciendo que excluye la posible apre-

---

ca», *RDFHP* 1985, núm.178, pp. 783 y 795; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 185. Con referencia al art. 319 CP 1944/73, *vid.* MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Edersa, Madrid, 1982, pp. 367-368; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *cit.*, p. 286; del mismo autor, «El nuevo delito fiscal», *REDF* núms.15-16, 1977, p. 729; ROSSY, J. M., *El delito fiscal*, *cit.*, p. 59.

<sup>7</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGESSE, S., *Derecho Penal Económico*, *cit.*, p. 253.

<sup>8</sup> DELGADO GARCÍA, J., *El delito fiscal*, Colex, Madrid, 1995, p. 21.

<sup>9</sup> *Cfr.* QUERALT JIMÉNEZ, J. J., *Derecho penal español. Parte especial*, 4.<sup>a</sup> ed. Atelier, Barcelona, 2002, p. 540. Habla Queralt de suspensión del fallo, lo que, aunque expresivo, es incorrecto. En España lo que se suspende no es el pronunciamiento de la sentencia sino la ejecución de la pena privativa de libertad. La suspensión supone una sentencia condenatoria que declare la culpabilidad del reo y determine la pena aplicable, cuya ejecución se suspende siempre que se cumplan determinadas condiciones. Como señala el art. 82 CP, «declarada la firmeza de la sentencia y acreditados los requisitos establecidos..., los Jueces o Tribunales se pronunciarán con la mayor urgencia sobre la concesión o no de la suspensión de la ejecución de la pena...».

<sup>10</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E., «El nuevo delito fiscal», *AP* 1995, marg.891; el mismo autor en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Código Penal. II*, *cit.*, p. 3106, donde señala que «el carácter especial de las reglas del artículo 305 del Código Penal desplaza a la más general contenida en el artículo 74 del Código Penal». *Vid.* también SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., «El delito de defraudación tributaria», *cit.*, p. 117.

ciación del delito continuado en esta infracción<sup>11</sup>. Sin embargo, esta resolución se limita a casar la sentencia de la Audiencia Provincial que absolvía al acusado de un delito continuado contra la Hacienda pública condenándolo como autor de cinco delitos de defraudación tributaria, pero sin que en los Fundamentos de Derecho se comente nada más que no es de aplicación «la figura del delito continuado (argumento derivado del párrafo segundo del art. 349 del Código)...»<sup>12</sup>. Más interesante es el FJ 3.º de la STS de 26 de diciembre de 2001 (Ar. 2033), que señala que «si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-1993 (RJ 1993, 2165), para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o de declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período... Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas se convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado. Esta característica individualidad que cabe predicar de cada delito fiscal se opone a que el conjunto de todos los descritos en la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida sean penados como uno continuado...».

En lo que respecta a las resoluciones de las Audiencias, es de interés la SAP de Madrid de 28 de septiembre de 1990, que afirma la imposibilidad de aplicar la figura del delito continuado a un condenado por defraudar en el Impuesto de Sociedades en cuatro ejercicios, confirmando la condena por cuatro delitos de defraudación tributaria. Por su parte, la SAP de Segovia de 18 de noviembre de 1996 (ARP 1085) apunta que «conforme a la doctrina mayoritaria no puede considerarse aplicable la figura del delito continuado a esta infracción, del art. 349 del CP de 1973 y art. 305 del vigente, dado que, a la vista de la regulación del delito continuado del art. 69 bis y 74 del CP vigente, ni se trata de un delito contra el patrimonio privado ni lo permiten las espe-

<sup>11</sup> *Vid.* por ej. la SAP de Segovia de 18 de noviembre de 1996 (ARP 1085), FJ 4.º

<sup>12</sup> Así lo dice expresamente la SAP de Córdoba de 16 de octubre de 2000 (JUR 278642) en su FJ 13.º: «A menudo (ver ss. T.S. 9-3-93, 20-5-96) (RCL 1996, 3838) se ha negado lisa y simplemente la posibilidad de delito continuado en esta clase de delitos, sin base dogmática alguna que apoye esa afirmación».

cíficas reglas de la infracción para la determinación de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública; reglas que no permiten sumar distintas cuantías defraudadas por un mismo impuesto en diversos períodos impositivos. Por el contrario debe concretarse en relación con cada uno de ellos la cuantía eludida, por lo que siendo esa cuantía un elemento esencial individualizado de la consumación de cada delito que se comete... respecto de cada período impositivo y no un mecanismo de mera cuantificación económica, no cabe la agregación de lo defraudado por tributos distintos ni la suma en ejercicios fiscales diferentes» (FJ 4.º). En este sentido, citando expresamente esta SAP de Segovia y dando los mismos argumentos, se ha manifestado también la SAP de Cuenca de 9 de febrero de 2000 (ARP 2294). Utiliza asimismo el argumento de que la regla del art. 305.2 CP impide la aplicación de la figura del delito continuado la SAP de Burgos de 5 de febrero de 2001 (JUR 123448).

Alguna resolución jurisprudencial utiliza junto al ya conocido un argumento distinto, basado en la diversidad de los deberes fiscales que se infringen. Así, apunta la STS de 3 de enero de 2003 (Ar. 782), en su FJ 12.º, que «la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 (RJ 1999, 9436) y 20/2001 (RJ 2001, 751), ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre (RJ 2001, 8554), en que ya ha sido planteado expresamente el problema, «cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo», de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también... para que el pago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período».

Téngase en cuenta que alguna resolución que niega la continuidad delictiva en el delito de defraudación tributaria la admite en el delito contable<sup>13</sup>. También se admite el delito continuado de fraude de subvenciones<sup>14</sup>.

Para valorar correctamente estas opiniones doctrinales y jurisprudenciales hemos de analizar con detalle las reglas de determinación de la cuantía de la defraudación.

7. Las reglas para la determinación de la cuantía de la defraudación se contienen en el art. 305.2 CP, que reproduce sin variaciones sustanciales el art. 349.2 CP 1944/73.

En primer lugar, para determinar la cuantía se ha de distinguir entre tributos «periódicos o de declaración periódica», por una parte, y «los demás supuestos», por otra<sup>15</sup>. Son tributos periódicos «aquellos cuyo hecho imponible tiende a repetirse, al constituir el elemento material del mismo un estado o situación de duración indeterminada, lo cual comporta la necesidad de su fraccionamiento legal en períodos determinados (los períodos impositivos), como p. ej., sucede con la obtención de la renta en el IRPF. Por «tributos de declaración periódica» en el seno del art. 305 hay que entender aquellos que, a pesar de ser de devengo instantáneo y carecer de período impositivo en sentido propio (ej., el IVA), se refieren a un hecho imponible que aparece ligado a una determinada actividad del sujeto pasivo, de tal modo que suele determinar la producción «en masa» de hechos imposables y, consecuentemente, hace necesaria la introducción de criterios de periodificación en las obligaciones formales, fundamentalmente de declaración, de los sujetos pasivos»<sup>16</sup>. En realidad, como puede observarse, los tributos de declaración periódica son tributos no periódicos cuyo hecho imponible está ligado al desarrollo de una actividad que suele determinar su producción en masa, por lo que se crean obligaciones formales periódicas, fundamentalmente de decla-

<sup>13</sup> Así, por todas, la SAP de Ávila de 2 de octubre de 2001 (JUR 38992), FJ 14.º

<sup>14</sup> Vid. la SAP de Lleida de 25 de mayo de 1998 (ARP 2703). Aprecia delito masa en el delito de fraude de subvenciones la STS de 20 de junio de 2001 (Ar. 7264). Por su parte, la SAP de Córdoba de 20 de junio de 1998 (ARP 3298) no discute la calificación como delito continuado de fraude de subvenciones, respecto de la cual existía conformidad, pero absuelve por prescripción.

<sup>15</sup> Sobre la interpretación de estas reglas, *vid.* por todos AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 231 ss.; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, cit., pp. 288 ss.; del mismo autor, «El delito de defraudación tributaria», cit., pp. 269 ss.; PÉREZ ROYO, J., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., pp. 137 ss.

<sup>16</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., p. 387.

ración, de los sujetos pasivos<sup>17</sup>. A efectos de cuantificación de la cuota defraudada reciben el mismo tratamiento que los tributos periódicos. Pues bien, tratándose de estos tributos periódicos o de declaración periódica, la primera regla del art. 305.2 CP obliga a «estar a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración», sin permitir la acumulación de cuotas defraudadas, ni por diferentes tributos en el mismo período, ni por diversas cuotas en diferentes períodos, pertenezcan o no al mismo tributo, como tampoco por tributos de distintas Haciendas (estatal, foral, local)<sup>18</sup>.

En el caso de que el período impositivo o de declaración sea inferior a doce meses señala el art. 305.2 CP que «el importe de lo defraudado se referirá al año natural». Esta cláusula no se limita a establecer una regla para la determinación de la cuantía defraudada, «antes bien es una regla para determinar cuándo estamos ante una o varias acciones de acuerdo con el sentido del tipo penal. Así, hay una acción cuando se omite el pago en caso de tributo no periódico. Pero cuando se trata de tributos periódicos, la unidad de acción típica no coincide con la unidad de acción en sentido natural, pues sólo hay una acción aunque se hayan omitido las declaraciones correspondientes a períodos impositivos inferiores al año natural, que, de este modo, agrupa todos los actos parciales de aquella unidad referida al año natural (unidad de acción entendida como unidad típica de acción)»<sup>19</sup>. También entiende que la regla contenida en el art. 305.2 CP «incide en la determinación de la cuota y con ello en la unidad típica de acción» la SAP de Córdoba de 16 de octubre de 2000 (JUR 278642) en su FJ 13.º, que correctamente puntualiza que la citada regla «no dice nada sobre si una pluralidad de acciones típicas —tras aplicar la regla del art. 349-2 (ó 305-2) pueden unificarse jurídicamente como un solo hecho». En efecto, en los tributos de declaración periódica con período impositivo o de declaración inferior a doce meses se establece la necesidad de acumular las cuantías, lo que supone que la ley obliga a integrar las diver-

<sup>17</sup> Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 232-233.

<sup>18</sup> Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., p. 387. En el mismo sentido, *vid.* AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 235; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., p. 140; RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», cit., pp. 272 ss. En la doctrina más reciente, *vid.* MORAL GARCÍA, A. del, «Art. 305», en SERRANO BUTRAGUEÑO, I. (coord.), *Código penal de 1995 (Comentarios y jurisprudencia)*, Comares, Granada, 1998, p. 1432.

<sup>19</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Problemas actuales del delito fiscal», en AA.VV., *Derecho Penal Económico*, Manuales de Formación Continuada 14, CGPJ, Madrid, 2001, pp. 32-33; del mismo autor, «Consumación y prescripción del delito fiscal», AP 2000-1, margs. 222-223.



sas acciones defraudatorias en una unidad típica de acción<sup>20</sup>. Recordemos que existen varias modalidades de acción en el delito contra la Hacienda pública, a través de las cuales puede llegarse a la causación del perjuicio patrimonial cuantitativamente cifrado en más de quince millones de pesetas, permitiendo en su caso que este resultado sea un perjuicio global causado por una combinación de las diversas modalidades alternativas de acción en referencia a un solo tributo en un concreto período impositivo o de declaración<sup>21</sup>, tratándose de un solo delito de defraudación tributaria. Pues bien, también existe únicamente un delito de defraudación tributaria cuando el sujeto activo realiza varias acciones de elusión del pago de tributos, cantidades retenidas a cuenta o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, y/u obtenga indebidamente devoluciones o disfrute beneficios fiscales de la misma forma, en períodos impositivos o de declaración inferiores al año natural, cuando la cuantía de la cuota defraudada, el importe de lo ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas una vez referido dicho importe al año natural<sup>22</sup>. Ahora bien, una vez que tenemos diversas acciones defraudatorias, constitutivas cada una de ellas por sí misma de un delito de defraudación tributaria (sea porque cada unidad natural de acción por sí misma causa un perjuicio superior a quince millones de pesetas, sea porque en virtud del art. 305.2 CP se construye una unidad típica de acción sumando las cuantías defraudadas

---

<sup>20</sup> Es correcta, por tanto, la conclusión a que llega la SAP de Santa Cruz de Tenerife de 14 de enero de 2000 (ARP 4), negar la continuidad delictiva y sancionar por un solo delito de defraudación tributaria en un supuesto en el que el representante legal de la entidad mercantil deja de ingresar durante el segundo, tercer y cuarto trimestre del año en la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias la suma de 22.818.057 pesetas en concepto de tasa fiscal del juego, máquinas y aparatos automáticos que se debieron abonar por la explotación de máquinas recreativas.

<sup>21</sup> Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., pp. 381-382; del mismo autor, *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1995, pp. 57-58.

<sup>22</sup> Señala SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L./CORTÉS DE BECCHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002, p. 60, que «desde el punto de vista material resulta difícil distinguir entre la continuidad delictiva, que se produce *ope legis*, de las diversas defraudaciones en un mismo tributo correspondientes a períodos inferiores al año, englobando su cuantía total en un solo delito (aun cuando las cuantías «parciales» por separado no superen en ningún caso el umbral mínimo establecido), y la continuidad delictiva (dejando a salvo, por imperativo del principio de legalidad, que en cada período anual se respete la cuantía mínima de quince millones de pesetas) que abarca varios años consecutivos».

en períodos inferiores al año natural de forma que superen los quince millones de pesetas de perjuicio causado en doce meses) nada empecce a la apreciación de un delito continuado, que supone partir de un concurso real homogéneo que es tratado legalmente como si de un supuesto de unidad delictiva se tratara en atención a que la pluralidad de infracciones está guiada por un dolo unitario o se comete aprovechando idéntica ocasión.

Un sector doctrinal destaca que «en virtud de tal regla (n. de la a., la contenida en el art. 305.2 CP), el legislador ha querido dotar al tipo de una cierta aplicación de la teoría del delito continuado en este supuesto..., en la medida en que procede a la acumulación de cuotas pertenecientes a períodos impositivos diferentes (siempre que sean inferiores a 12 meses)»<sup>23</sup>. En efecto, lo que se hace es estar a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración fijado por la normativa propia de cada tributo, que es la regla general, siendo obligatorio extenderse al «año natural» si el citado período es inferior a doce meses, lo que supone la acumulación de cuotas pertenecientes a períodos impositivos o de declaración distintos (inferiores a los doce meses), tanto se trate de tributos periódicos como de tributos sometidos a declaración periódica<sup>24</sup>. Esta acumulación de cuantías es característica del delito continuado de infracciones patrimoniales, en el que, según dispone el primer inciso del art. 74.2 CP, la pena se ha de imponer teniendo en cuenta el perjuicio total causado, con lo que se pretenden soslayar tanto los efectos privilegiantes del sistema de determinación de la pena propio del concurso real cuanto los derivados de la apreciación de una sola infracción continuada cuando se trata de infracciones contra el patrimonio, cada una de ellas de escasa cuantía<sup>25</sup>. En los delitos contra el patrimonio el límite de la acumulación

---

<sup>23</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., p. 387. Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 235-236. Originalmente así lo apuntó PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., p. 142. La jurisprudencia se ha hecho eco de esta afirmación. *Vid.* por ej. el FJ 4.º de la SAP de Madrid de 20 de septiembre de 2002 (ARP 735), que habla de la similitud estructural, que no identidad, entre las reglas del art. 305.2 CP y el delito continuado; o el FJ 1.º de la SAP de Cuenca de 9 de febrero de 2000 (ARP 2294), citando a los autores mencionados en esta nota.

<sup>24</sup> Cfr. AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 236.

<sup>25</sup> Como puede observarse, parto de que el primer inciso del art. 74.2 CP se refiere al delito continuado, y no al delito masa, regulado en el mismo apartado, lo que aunque resulta obvio no ha sido tenido suficientemente en cuenta en algunas discusiones doctrinales. En este sentido, en relación con el anterior art. 69 bis, *vid.* CUERDA RIEZU, A., *Concurso de delitos y determinación de la pena. Análisis legal, doctrinal y jurisprudencial*, Tecnos, Madrid, 1992, pp. 139 ss.

jurídica, consistente en no imponer pena superior al triple del tiempo por el que se imponga la más grave de las penas en que el sujeto haya incurrido, declarando extinguidas las que procedan desde que las ya impuestas cubran dicho máximo (recogido en el art. 76.1 CP), impediría una correcta valoración punitiva de las múltiples infracciones, por lo que se obliga a partir del perjuicio total causado, de forma que una pluralidad de faltas (por ser el perjuicio causado por cada una de ellas inferior al límite legal que diferencia la falta del delito, fijado en la actualidad en 50.000 pesetas para el hurto, la sustracción de cosa propia, la utilización indebida de vehículo de motor, la estafa, la apropiación indebida, etc.) puede convertirse en una falta continuada castigada con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior<sup>26</sup>, pudiendo llegarse a la pena superior en uno o

---

<sup>26</sup> Con un significativo sector doctrinal soy partidaria de entender que el primer inciso del art. 74.2 CP no puede dar lugar a la conversión de una pluralidad de faltas en un único delito continuado por la totalidad del perjuicio causado. Pueden aducirse varias razones. En primer lugar, que el primer inciso del art. 74.2 CP parte de la existencia de una pluralidad de acciones u omisiones «que infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza», lo que no sucede cuando no se alcanza la cuantía mínima. Cfr. ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1987, p. 133. En segundo lugar, que si sumamos las cuantías para aplicar un solo delito en lugar de una pluralidad de faltas es imposible aplicar a continuación la pena exasperada. Cfr. CUERDA RIEZU, A., *Concurso de delitos y determinación de la pena*, cit., pp. 132-133. Por último, que si sumamos las cuantías para aplicar un solo delito en lugar de una pluralidad de faltas y luego exasperamos esa pena llegamos a la imposición de una pena bastante más grave de la que se derivaría de la acumulación jurídica, lo que no es aceptable. Cfr. CUERDA RIEZU, A., *op. cit.*, p. 130; GÓMEZ RIVERO, M. C., *El fraude de subvenciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pp. 242-243. Obsérvese que esta desproporción también ha sido tenida en cuenta por la Consulta 3/1999, de 17 de septiembre, de la Fiscalía General del Estado sobre la pena que procede imponer a las infracciones penales continuadas de carácter patrimonial, en la cual, pese a optar por convertir una pluralidad de faltas en un delito continuado cuando la suma de cuantías supera la prevista como límite entre el delito y la falta, la Fiscalía señala que «la pena a imponer será la que corresponda a este delito en toda su extensión, y no de modo obligatorio la pena en su mitad superior», lo que supone dejar de aplicar lo dispuesto con carácter imperativo en el art. 74 CP, que establece taxativamente y sin posibilidad de que sea facultativa su imposición la pena en la mitad superior de la correspondiente al delito más grave de los incluidos en las figura del delito continuado (*vid.* el FJ 1.º de la STS de 29 de junio de 2002 (Ar. 8619)). Esta Consulta cita en apoyo de su tesis la STS de 23 de diciembre de 1998 (Ar. 9848). A mi juicio se razona de esta forma, infringiendo el principio de legalidad, para evitar el injusto resultado a que se llega con una interpretación que no respeta el tenor literal del precepto, pudiendo evitarse el trabajo simplemente entendiendo, como debe hacerse, que un conjunto de faltas no puede convertirse nunca en un delito continuado, sino únicamente en una falta continuada. En general sobre esta cuestión, *vid.* CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 204-211, que llega a la misma solución que adopto en el texto.

dos grados en caso de notoria gravedad y afectación de una generalidad de perjudicados. También en el delito de defraudación tributaria se parte de una cuantía total, la defraudada en el año natural, de forma que una pluralidad de defraudaciones pertenecientes a períodos impositivos distintos (en cualquier caso inferiores al año natural), cada una de las cuales podría ser penalmente típica por superar por sí misma los quince millones de pesetas<sup>27</sup>, o bien tratarse nada más que de infracciones administrativas penalmente atípicas por no alcanzar la cuantía mínima de quince millones, se convierte en un único delito de defraudación tributaria por la cuantía total resultante. De esta guisa, es necesario proceder a la acumulación de cuantías defraudadas en distintos períodos impositivos o de declaración inferiores al año natural referidos al mismo tributo periódico o de declaración periódica, de forma similar a como opera el delito continuado en las infracciones contra el patrimonio.

No aciertan quienes señalan que no es posible la aplicación del art. 74.2 CP a los delitos contra la Hacienda pública porque el art. 305.2 CP contendría su propia regulación al respecto, que sería de aplicación preferente<sup>28</sup>. En modo alguno es ésta la razón de que no sea aplicable. Aquí hemos de distinguir los dos incisos del segundo apartado del art. 74 CP, pues el primero se refiere a la continuidad delictiva en las infracciones patrimoniales, para apreciar la cual es necesario que se den los requisitos contenidos en el art. 74.1 CP y que se trate de infracciones patrimoniales, teniéndose entonces en cuenta el perjuicio total causado, y el segundo inciso al delito masa, figura que requiere tanto una notoria gravedad cuanto una pluralidad de afectados, además de que se trate también de infracciones patrimoniales. A mi juicio ninguno de los dos incisos del art. 74.2 CP puede entrar en relación con el art. 305 CP porque sólo se aplican cuando se trata de infracciones contra el patrimonio, no siendo el delito de defraudación tributaria un delito patrimonial en el sentido del Título XIII<sup>29</sup>. El bien jurídico inmedia-

<sup>27</sup> Supuesto en el que, por cuanto se me alcanza, no ha reparado la doctrina.

<sup>28</sup> Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Código Penal II*, cit., p. 3106; BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGESSE, S., *Derecho Penal Económico*, cit., p. 253, donde señalan que «las reglas contenidas en el artículo 305.2 excluyen la aplicación de la cláusula de acumulación prevista en el artículo 74 del Código penal (delito continuado) para las infracciones contra el patrimonio».

<sup>29</sup> Ya señalaban este obstáculo, a mi juicio insuperable, a la apreciación de la acumulación de cuantías propia de la continuidad delictiva en las infracciones patrimoniales y al delito masa en relación con el delito fiscal en el Código penal de 1944/73, AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 237-238; BOIX REIG, J./BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda pública. Bien jurídico y tipos*

tamente protegido en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio de la Hacienda pública, concretado en la recaudación tributaria. Pero detrás de este bien jurídico existe otro, de carácter mediato o instrumental, que es el bien jurídico representado y que está integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, dotando al delito de su carácter económico<sup>30</sup>. No estamos, pues, ante una infracción contra el patrimonio en el sentido de los delitos patrimoniales clásicos<sup>31</sup>. Además, aunque pudiera superarse ese obstáculo optando por una tesis exclusivamente patrimonialista acerca del bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda pública (que no sostiene nadie), surgiría en el caso del delito masa (segundo inciso del art. 74.2 CP) otro impedimento añadido, la necesidad de que se haya perjudicado a una generalidad de personas, cuando en el delito fiscal el único perjudicado es la Hacienda pública. En este sentido se ha manifestado la STS de 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964), que niega la aplicación del delito masa a una defraudación tributaria «por la simple

---

*legales*, Tecnos, Madrid, 1987, p. 90; CÓRDOBA RODA, J., «La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública: principios informadores de la reforma de 1985. El nuevo delito fiscal», en AA.VV., *El nuevo Derecho Penal Económico: aspectos fiscales y laborales*, Barcelona, 1986, p. 135; del mismo autor, «El nuevo delito fiscal», *RJCat* 1985, p. 74, donde señala que la apreciación del delito continuado no es posible en relación a hechos defraudatorios por cuantía, cada uno de ellos, no superior al mínimo legal, dando a entender, pues, que si superan ese mínimo sí puede apreciarse la continuidad delictiva (sin sumar las cuantías); SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del Código penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 626, nota núm.88. En referencia a la regulación del Código de 1995, *vid.* por todos BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 78; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Consumación y prescripción del delito fiscal», *cit.*, marg.223; SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 96-97. *Vid.* no obstante GONZÁLEZ CUSSAC en VIVES ANTÓN, T. S. (coord.), *Comentarios al Código penal de 1995. Volumen I*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 424, quien comentando el ámbito de aplicación del delito masa apunta que «se atenderá al bien jurídico tutelado, teniendo en cuenta que en el mismo hace referencia no sólo a intereses patrimoniales de titularidad individual, sino también colectiva. De ahí que incluya los llamados delitos contra el «orden socio-económico».

<sup>30</sup> Sobre esta cuestión, *vid.* ampliamente MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, *cit.*, pp. 370-373; del mismo autor, *Derecho penal económico. Parte general*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, III 3.1, 3.2, 3.3; del mismo autor, «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria», *EPC XVIII*, 1995, pp. 169 ss.

<sup>31</sup> Como parece dar a entender BACIGALUPO ZAPATER en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Código Penal. II*, *cit.*, p. 3106. *Vid.* la SAP de Córdoba de 16 de octubre de 2000 (JUR 278642), que claramente destaca que «el delito fiscal no es un delito contra el patrimonio en el sentido del art. 74.2 C.P. (o art. 69 bis) pues sólo en sentido excesivamente amplio puede entenderse comprometido el patrimonio del Estado» (FJ 13.º).

razón de que las cuotas retenidas y no ingresadas del IRPF reportan perjuicio exclusivo al Tesoro Público, nunca a los retenidos, los cuales podrán computar en su declaración por el Impuesto tales retenciones y deducirlas de su cuota «con independencia de su ingreso por parte de la Empresa o Entidad», según preceptúa el art. 131 del Reglamento de 3-8-1981; falta, por tanto, esa pluralidad de perjudicados —concepto normativo— que configura el delito masa».

En lo que se refiere a los tributos no periódicos ni de declaración periódica, la regla consiste en que «la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación». Por tanto, aunque en estos tributos pueda volverse a realizar el hecho imponible por el sujeto pasivo del tributo en un breve espacio de tiempo, la ley impide que se sumen las diversas cuotas defraudadas a efectos de computar una única defraudación tributaria por cuantía superior a quince millones de pesetas<sup>32</sup>. Ha de rechazarse la acumulación de las cuantías defraudadas en distintos tributos, referidos al mismo o diferente período impositivo, y causadas a la misma o a diferentes Haciendas.

8. Corresponde ahora interrogarse acerca de si en caso de pluralidad de defraudaciones en verdad existe una diversidad de deberes infringidos y en caso afirmativo si ésta es obstáculo para apreciar la continuidad delictiva. Al respecto hemos de tener presente que nos hallamos ante un delito especial propio en el cual la infracción del deber específico es el criterio especial de imputación objetiva al autor, pudiendo únicamente ser cometido por aquellas personas que, según la normativa tributaria, se hallan obligadas al pago<sup>33</sup>. En particular, el hecho de que el delito pueda ser cometido tanto por acción como por omisión refuerza la idea de que se trata de un delito construido sobre la base de la infracción de un deber extrapenal específico, si bien su tipo de injusto requiere algo más que esa infracción, a saber, la causación de un efectivo perjuicio patrimonial cuantitativamente determinado<sup>34</sup>.

Ahora bien, ¿la infracción de distintos deberes impide apreciar la continuidad delictiva? No veo motivo alguno para ello, como tampoco se ve habitualmente para apreciar la continuidad delictiva en otros delitos especiales propios también basados en la infracción de un deber,

<sup>32</sup> Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., pp. 387-388.

<sup>33</sup> Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda pública*, cit., p. 37.

<sup>34</sup> Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda pública*, cit., pp. 38 y 39, nota núm.42. En relación a la regulación anterior a 1995, vid. por todos AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 202.

como los de funcionarios. Piénsese que siempre se ha admitido el delito continuado de prevaricación, cohecho o malversación de fondos, por ej. Sin mencionar que también se acepta habitualmente el delito continuado contra la Seguridad Social o de fraude de subvenciones, infracciones muy semejantes a la que nos ocupa, como veremos en detalle más adelante.

### III

9. Por tanto, las reglas contenidas en el art. 305.2 CP impiden la acumulación de las cuantías de distintas defraudaciones que individualmente consideradas sean inferiores a quince millones de pesetas para conseguir una cuota defraudada superior a los quince millones, lo que supondría sancionar por un delito de defraudación tributaria por la suma total de las cuantías defraudadas, con la excepción apuntada de que se trate de tributos periódicos o de declaración periódica con período impositivo o de declaración inferior a doce meses, en cuyo caso el importe de lo defraudado se refiere al año natural.

En efecto, es correcto, y en esto coinciden todas las opiniones, que, con la excepción señalada, no sea posible acudir a mecanismos propios del delito continuado de infracciones patrimoniales o del delito masa para sumar cuantías de períodos impositivos distintos o de tributos distintos en orden a alcanzar el límite cuantitativo fijado por el tipo. Por ej., no sería admisible apreciar un delito de defraudación tributaria cuando el sujeto activo ha defraudado en 1999 seis millones de pesetas en el IRPF, cinco millones en 2000 en el mismo tributo y ese mismo año siete millones en el IVA. Y no es admisible este proceder porque iría contra el tenor literal del art. 74 CP. En este sentido se manifiesta la SAP de Córdoba de 16 de octubre de 2000 (JUR 278642), al señalar en su FJ 13.º que «el delito continuado, definido en el art. 74 C.P. (antiguo 69 bis) presupone conceptualmente que las acciones que forman parte de la relación de continuidad llenen, en su singularidad, los requisitos del tipo penal, tanto en sus presupuestos objetivos cuanto subjetivos, esto es, deben infringir preceptos penales (que cada años se defraude más de quince millones de ptas. La analogía a la que alude el art. 74 C.P. cuando se refiere a la infracción de preceptos penales o preceptos de igual o semejante naturaleza, sólo debe establecerse entre tipos penales y no entre tipos penales e infracciones administrativas»<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Esta alusión a preceptos de igual o semejante naturaleza debe entenderse referida siempre a preceptos penales, siendo la igual o semejante naturaleza una referen-

Por tanto, no cabe construir un delito continuado por la suma de meras infracciones administrativas, salvo que la ley expresamente lo autorice. Sólo se contempla esta posibilidad en el art. 2.2 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando<sup>36</sup>, que no puede aplicarse por analogía fuera de los casos especialmente previstos en la ley, puesto que supone analogía *in malam partem*, prohibida constitucionalmente<sup>37</sup>.

---

cia a que protejan el mismo bien jurídico o un bien jurídico íntimamente vinculado. En este sentido, *cfr.* CANTARERO BANDRÉS, R., *Problemas penales y procesales del delito continuado*, PPU, Barcelona, 1990, p. 93; COBO DEL ROSAL, M./VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho Penal. Parte General*, 5.<sup>a</sup> ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 712; GÓMEZ PAPÍ, J. M., «La continuidad y la masificación delictivas», en AA.VV., *La nueva delincuencia. I*, CGPJ, Madrid, 1993, pp. 84-88. Se ha defendido que para definir la igualdad o semejanza de naturaleza entre los preceptos se atiende a la identidad de la figura de delito. *Cfr.* TOMÁS TÍO, «El delito continuado en el Código Penal», *CPC* núm.31, 1987, p. 140. En cualquier caso, para lo que nos interesa esta polémica no es relevante, pues se tome una posición u otra existe identidad de precepto violado.

<sup>36</sup> Art. 2.2 LO 12/1995: «También comete delito de contrabando el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realizare una pluralidad de acciones u omisiones constitutivas, aisladamente consideradas, de infracciones administrativas de contrabando, siempre que el valor acumulado de los bienes, mercancías, géneros o efectos en cuestión sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas».

Sobre esta regulación, *vid.* por todos CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, cit., pp. 211-222; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., pp. 673-674.

<sup>37</sup> *Cfr.* por todos CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Consumación y prescripción del delito fiscal», cit., margs.223-224. Algunas sentencias admitieron la adición de las cuantías de los actos singulares, en sí constitutivos únicamente de infracción administrativa, en materia de delitos relativos al control de cambios (*vid.* las SSTS de 21 de julio de 1992 (Ar. 6781) y de 28 de enero de 1993 (Ar. 211), entre otras), pero pronto otras resoluciones se desmarcaron de esa tesis, fundamentalmente a partir de las SSTS de 28 de octubre de 1988 (Ar. 8801) y 20 de septiembre de 1993 (Ar. 8134). La primera establece con claridad que «sólo cabe admitir delito continuado cuando los actos cometidos infrinjan preceptos penales. Es decir, únicamente es dable sumar infracciones penales. La ley prohíbe adicionar infracciones heterogéneas, penales y administrativas»; la segunda, por su parte, señala que «un delito continuado presupone también un aspecto objetivo, es decir, una serie de comportamientos independientes que cada vez realicen el tipo penal. Sólo con el dolo de continuación, como parece afirmar la resolución recurrida, no es posible configurar un delito continuado, pues la voluntad de cometer un delito no es punible si objetivamente no se da una acción típica que se aprecia en el delito continuado es puramente jurídica y, por lo tanto, en el plano de la realidad las acciones, realizadas en serie, son objetivamente independientes y deben ser, en cada caso, típicas, aunque unidas, sólo en su aspecto subjetivo, por el dolo de continuación».



Cuestión distinta es, sin embargo, que quede excluida la posibilidad de acudir a la figura general del delito continuado, recogida en el artículo 74.1 CP, cuando el sujeto activo, «en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión», realice varias defraudaciones, cada una de las cuales aisladamente consideradas constituye delito de defraudación tributaria. Por ej., el sujeto activo ha defraudado en 1999 veintiún millones de pesetas en el IRPF, treinta millones en 2000 en el mismo tributo y ese mismo año veintidós millones en el IVA. En este caso no se ha de apreciar un concurso real de delitos, sino un delito continuado de defraudación tributaria. No lo impiden las reglas para la determinación de la cuantía fijadas en el art. 305.2 CP porque ya han sido tenidas en cuenta en una fase anterior, esto es, para determinar las cuantías defraudadas en cada tributo y período impositivo, obteniendo siempre cuantías superiores a quince millones de pesetas. No se pretende crear un delito único de defraudación tributaria a partir de defraudaciones que no alcanzan el límite cuantitativo exigido por el tipo, lo que la doctrina denomina «salto de tipo». Téngase en cuenta que el art. 74.1 CP se refiere a la realización de «una pluralidad de acciones u omisiones que... infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza», lo que obliga a que la conducta del sujeto activo sea constitutiva al menos de faltas, mientras que quien defrauda a la Hacienda pública por diversos tributos y/o en diversos períodos (iguales o superiores al año natural) por cuantías inferiores a quince millones de pesetas es responsable únicamente de varias infracciones administrativas<sup>38</sup>. Por tanto, aplicando en sus justos términos el art. 74.1 CP no se corre el peligro de convertir una suma de infracciones administrativas en un delito, pues sólo se aplica cuando cada una de las defraudaciones concurrentes supera por sí sola la cuantía de quince millones de pesetas. En este supuesto, siempre que se den todos y cada uno de los requi-

---

<sup>38</sup> Como apuntan BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública*, cit., p. 78; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Problemas actuales del delito fiscal», cit., pp. 33-35; del mismo autor, «Consumación y prescripción del delito fiscal», cit., marg.223; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El delito contable tributario*, cit., pp. 625-626; SERRANO GÓMEZ, A., «Delitos contra la Hacienda Pública», *AF* 1987, p. 2282. En referencia al delito contra la Seguridad Social, *vid.* por todos BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 635, con abundantes citas bibliográficas. En la jurisprudencia, con rotundidad la SAP de Santa Cruz de Tenerife de 14 de enero de 2000 (ARP 338), que revoca la sentencia del Juzgado por aplicar la continuidad delictiva en un caso en que sólo sumando las defraudaciones cometidas en tres períodos anuales se lograba superar los quince millones de pesetas. En el mismo sentido la SAP de Santa Cruz de Tenerife de 14 de enero de 2000 (ARP 4).

sitos exigidos por el art. 74.1 CP, no sólo es posible aplicar la figura del delito continuado al delito de defraudación tributaria<sup>39</sup>, sino que es obligado hacerlo<sup>40</sup>.

En efecto, «una cosa es calcular la cuota defraudada y otra apreciar la continuidad delictiva. La primera es una operación tributaria, y aunque depende de ella el paso de la mera ilicitud administrativa a la ilicitud penal, el Derecho Penal la asume prácticamente en su integridad, con la única modificación de referir al año natural el cálculo de la cuota de los tributos con período impositivo inferior a doce meses. Por el contrario, una vez calificados varios delitos fiscales, decidir acerca de la unidad o pluralidad de los mismos en orden a la determinación de la pena, atañe en exclusiva al Derecho Penal, y han de hacerlo sus propias normas, sin interferencia ni aun indirecta de las tributarias, fuera ahora de lugar, y ajenas por completo al problema»<sup>41</sup>. Las reglas del art. 305.2 CP no impiden la aplicación del art. 74.1 CP, pues nada dicen al respecto, y éste no incluye entre las excepciones a su aplicación los delitos contra la Hacienda pública, de forma que cuando concurren sus requisitos nada impide que se aprecie la continuidad delictiva.

No cabe oponer que la apreciación de la continuidad delictiva supone un incremento punitivo carente de base legal, porque tal crítica se refiere al delito masa, que no es aplicable a la defraudación tributaria. La figura del delito continuado tiene un fundamento pietista, favorable al reo, pues pretende evitar el trato más severo que hubiera correspondido a la pluralidad de delitos a tenor de las reglas de acumulación material. Es una figura que atenúa el rigor de la reacción penal sobre la base de una cierta identidad parcial de las varias infracciones concurrentes, sea porque están animadas por un dolo unitario sea porque

---

<sup>39</sup> Cfr. BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública*, cit., p. 79; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Problemas actuales del delito fiscal», cit., pp. 35-36; del mismo autor, «Consumación y prescripción del delito fiscal», cit., margs. 223-224. Vid. también BOIX REIG, J./BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda pública*, cit., p. 40; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L./CORTÉS DE BECCHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002, p. 69; MARTÍNEZ LAGO, M. A., y otros, *Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria. Normativa concordada con Comentarios y Jurisprudencia*, La Ley, Madrid, 1993, pp. 118-119; MORAL GARCÍA, A. del, «Art. 305», cit., p. 1432; SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 95-100.

<sup>40</sup> Recordemos que se usa la fórmula «será castigado», mientras que cuando el legislador quiere dar libertad al Juez o Tribunal utiliza «podrá ser castigado».

<sup>41</sup> GÓMEZ PAPÍ, J. M., «La continuidad y la masificación delictivas», cit., pp. 89-90. En este sentido vid. también SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El delito contable tributario*, cit., p. 626.

se aprovecha idéntica ocasión, infringiéndose el mismo precepto penal o preceptos de naturaleza semejante. El legislador opta por el criterio de la absorción con agravación, esto es, por imponer la pena señalada para la infracción más grave en su mitad superior. Por su parte, el fundamento de la figura del delito masa es diverso, pues lo que se pretende es agravar la pena frente a la comisión de una pluralidad de infracciones patrimoniales, cada una de escasa cuantía, pero que en conjunto producen un grave perjuicio a una generalidad de personas, y que sancionadas con las reglas del concurso real darían lugar a la imposición de una pena ridícula en relación con el perjuicio total causado.

Tampoco es aceptable negar la continuidad delictiva en el delito de defraudación tributaria y admitirla en el delito contra la Seguridad Social<sup>42</sup>, en los delitos de fraude de subvenciones<sup>43</sup> o en el delito con-

---

<sup>42</sup> En particular sería sumamente criticable que se apreciase la continuidad delictiva en el delito contra la Seguridad Social y no en la defraudación tributaria, pues también el delito contra la Seguridad Social contiene unas reglas específicas en el art. 307.2 CP, que señala que «a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses».

Señalan correctamente que el art. 307.2 CP impide que opere el delito continuado (tanto la figura general como la aplicable a los delitos contra el patrimonio) respecto de los fraudes que no alcanzan la barrera de los quince millones de pesetas en el año natural, BAYLOS GRAU, A./TERRADILLOS BASOCO, J., *Derecho penal del trabajo*, 2.<sup>a</sup> ed. Trotta, Madrid, 1997, p. 183; BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 635; ESCOBAR JIMÉNEZ, R., «Art. 307», en SERRANO BUTRAGUEÑO, I. (coord.), *Código penal de 1995 (Comentarios y jurisprudencia)*, cit., p. 1444. Ahora bien, la doctrina se divide a la hora de determinar la aplicabilidad de la continuidad delictiva a las defraudaciones que superan los quince millones. La admiten, en mi opinión con razón, BAYLOS GRAU, A./TERRADILLOS BASOCO, J., *op. cit.*, p. 183; ESCOBAR JIMÉNEZ, R., «El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 Código Penal)», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm.281, 1997, p. 5; del mismo autor, «Art. 307», cit., p. 1444; MARTÍNEZ LUCAS, J. A., «Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social», *AP* 1996, marg.531. La niegan, entre otros, ÁLVAREZ MORENO, A., «Los delitos contra la Seguridad Social», *Tribuna Social* núm.67, 1996, p. 43; BRANDARIZ GARCÍA, J. A., *op. cit.*, pp. 636-637; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 373; MORENO MÁRQUEZ, A. M., «Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal», *Temas Laborales* núm.37, 1996, p. 51; PÉREZ MANZANO, M./MERCADER UGUINA, J. R., «El delito de defraudación a la Seguridad Social», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal. Tomo XVIII*, Edersa, Madrid, 1997, p. 231; SUÁREZ GONZÁLEZ en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.), *Comentarios*, cit., p. 885; VICENTE MARTÍNEZ, R. de, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la Democracia, ibidem*, Madrid, 1996, p. 86.

<sup>43</sup> Como hacen APARICIO PÉREZ, A., *La regulación*, cit., p. 102; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, Barcelona,

table<sup>44</sup>, ya que nada justifica semejante desigualdad de trato, que no tiene explicación racional desde el punto del vista del bien jurídico o

1994, p. 144; MARTÍNEZ PÉREZ, C., «El delito de defraudación tributaria», cit., pp. 348-349; SUÁREZ GONZÁLEZ en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.), *Comentarios*, cit., p. 889. No mencionan el delito continuado pero sí afirman la posibilidad de sumar cuantías a efectos de determinar la superación del límite mínimo de 50.000 ecus en el fraude a los presupuestos de las Comunidades (art. 306 CP), lo que supone aplicar el primer inciso del art. 74.2 CP, en mi opinión erróneamente, MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos*, cit., p. 498, quienes entienden «que cuantos fondos se hubieren logrado por un sólo sujeto activo, concurriendo en su obtención el injusto tipificado, serán *adicionables* entre sí a los efectos de determinar la superación del *quantum* en que consiste la condición objetiva de punibilidad (cincuenta mil ecus)» (cursivas en el original). *Vid.* también SUÁREZ GONZÁLEZ en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.), *op. cit.*, p. 882, quien después de afirmar que «a diferencia de lo establecido en el artículo 305.2, la falta de reglas para delimitar las cantidades defraudadas no parece impedir la acumulación de cantidades referidas a distintos ejercicios (MORENO CÁNOVES/RUIZ MARCO), ni la aplicación de la figura del delito continuado (art. 74 CP)», reconoce que esta posibilidad «no deja de entrañar una cierta incoherencia dado que la materia de prohibición es, en parte, coincidente con la del artículo 305». En el caso del fraude a las subvenciones del Estado, tipificado en el art. 308 CP, ha de distinguirse entre las conductas recogidas en el art. 308.1 CP y las que se contienen en el art. 308.2 CP. En el primer caso la cuantía debe individualizarse por cada una de las subvenciones, desgravaciones o ayudas de las Administraciones públicas que se hayan obtenido, no siendo posible sumar cuantías, por ej. de una subvención y de una desgravación en el mismo período, para obtener la suma superior a los diez millones de pesetas. En el segundo caso, sin embargo, lo unitario es la actividad subvencionada, pudiendo acumularse los importes de distintas subvenciones que se hayan concedido para desarrollar esa actividad. Lo que no puede hacerse es sumar las cuantías de las subvenciones concedidas a distintas actividades. *Cfr.* MORENO CÁNOVES, A./RUIZ MARCO, F., *op. cit.*, pp. 492-493. Afirman, a mi juicio correctamente, que es posible apreciar un delito continuado de fraude de subvenciones tanto en lo que respecta al párrafo primero como al segundo del art. 308 CP, siempre que el sujeto activo haya obtenido subvenciones, todas por un valor superior a diez millones de pesetas, CORTÉS BECCHIARELLI en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L./CORTÉS BECCHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 233; SÁNCHEZ LÓPEZ, V., *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código penal*, Colex, Madrid, 1997, pp. 303-304, a lo que se debe puntualizar que la cuantía se ha de calcular teniendo en cuenta la diferencia que hemos destacado entre los dos párrafos. También señala esta autora que no es aplicable al fraude de subvenciones el primer inciso del art. 74.2 CP, sino sólo el art. 74.1 CP, por no tratarse de un delito contra el patrimonio, lo cual es correcto. Ya lo apuntaban así con la regulación del Código penal anterior ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 132-134; ASÚA BATARRITA, A., «El delito de fraude de subvenciones», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios*, XVIII, cit., p. 288; con la del actual, GÓMEZ RIVERO, M. C., *El fraude de subvenciones*, cit., pp. 240 ss.; MORAL GARCÍA, A. del, «Art. 308», en SERRANO BUTRAGUEÑO, I. (coord.), *Código penal de 1995*, cit., p. 1450.

<sup>44</sup> Como hacen APARICIO PÉREZ, A., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990, p. 246; del mismo autor, *La regulación*, cit., p. 117; MARTÍNEZ PÉREZ, C., «Incumplimiento de obligaciones con-

de la naturaleza de las infracciones en cuestión. No es posible alegar la especialidad de la regla contenida en el art. 305.2 CP porque ya hemos visto que el inciso que más parecido puede tener con el delito continuado de infracciones patrimoniales se limita al caso concreto de que los tributos de declaración periódica tengan un período impositivo o de declaración inferior a doce meses.

Todavía más rechazable es la aplicación de las figuras del delito continuado de infracciones patrimoniales y del delito masa al fraude de subvenciones, que no es un delito contra el patrimonio, con el argumento, en mi opinión cuestionable, de que «debe quedar claro que la cláusula de acumulación, no obstante estar prevista dentro de una disposición correspondiente al delito continuado, es aplicable a todo supuesto en el que una pluralidad de acciones produce varios resultados» (STS de 20 de junio de 2001, Ar. 7264). La acumulación de cuantías sólo está prevista para las infracciones patrimoniales y el delito de fraude de subvenciones no lo es<sup>45</sup>. Por tanto carece de razón la SAP de Lleida de 25 de mayo de 1998 (ARP 2703) cuando apunta que las ayudas se refieren siempre al ejercicio anual, aunque se soliciten y obtengan fraccionadamente, debiendo sumarse las cuantías de las ayudas concedidas a lo largo del año natural para ver si se supera o no el límite de diez millones de pesetas establecido por el tipo, si bien luego aplica correctamente el delito continuado porque «de las 27 ayudas concedidas en 1989, 12 de ellas superan los 10 millones de forma individualizada... lo que conduciría a apreciar una continuidad delictiva en los procesados por concurrir todos y cada uno de los requisitos que, legal y doctrinalmente son exigidos para apreciar la figura de delito continuado» (FJ 4.º). Esta resolución hace una traslación de la regla recogida en el art. 305.2 CP para el cálculo de la cuantía de los tributos de declaración periódica con período impositivo o de declaración

---

tables», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal*. Tomo VII, Edersa, Madrid, 1986, p. 379.

<sup>45</sup> En este sentido apuntan ARROYO ZAPATERO, L., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 132-134, quien señala que «resulta discutible si es de aplicación en estos supuestos lo que el artículo 69 bis dispone para las infracciones contra el patrimonio, pues aun si se afirma que el artículo 350 es un delito —cuando menos— contra el patrimonio de la Hacienda Pública, puede mantenerse que lo previsto en el párrafo en cuestión del artículo 69 bis es de exclusiva aplicación a los delitos del Título XIII, del Libro II, del Código Penal, constituyendo la otra tesis una interpretación odiosa, pues la imposición obligatoria de la pena superior en grado, en toda su extensión, comportaría una penalidad más grave que la que resulta de la aplicación del primer inciso del artículo 69 bis»; y QUERALT JIMÉNEZ, J. J., *Parte especial*, cit., p. 552, cuando dice que «en ningún caso, se le puede apreciar delito continuado, pues no estamos ante una infracción contra el patrimonio».

inferior al año natural al cálculo del importe de la subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas, que ha de superar los diez millones de pesetas, pero sin que el art. 308 CP aluda a un período de doce meses.

A favor de la apreciación de la continuidad delictiva en la defraudación tributaria se manifiesta no sólo la sentencia comentada sino también un destacado sector jurisprudencial. En aplicación de esta tesis pueden consultarse la STS de 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964), que confirma una condena por delito continuado de la Audiencia Provincial de Barcelona (SAP de Barcelona de 25 de julio de 1988); la STS de 26 de abril de 1993 (Ar. 3209), que confirma la pronunciada por la Audiencia Provincial de Murcia; la STS de 20 de mayo de 1996 (Ar. 3838), que se debate entre aplicar las reglas del delito continuado o las del concurso ideal, optando por éste último no porque entienda incompatible la defraudación tributaria con la continuidad delictiva sino porque considera que el principio acusatorio impide al Tribunal imponer penas más onerosas que las solicitadas por las partes, y en el caso no se había producido acusación basada en el delito continuado, siendo las penas impuestas en el concurso ideal más benévolas (?); o la STS de 3 de julio de 1999 (Ar. 5813), que confirma la pronunciada por la Audiencia Provincial de Barcelona de 20 de enero de 1998.

En la jurisprudencia de las Audiencias, *vid.* las SSAP de Barcelona de 2 de junio, 22 de julio, 25 de julio, y 17 de diciembre de 1988 y 21 de diciembre de 1992, Alicante de 26 de septiembre de 1991, Murcia de 10 de julio de 1990; la SAP de Guipúzcoa de 30 de marzo de 2000 (ARP 1814), confirmada por la STS de 29 de junio de 2002 (Ar. 8619)<sup>46</sup>, o la SAP de Albacete de 27 de mayo de 2002 (ARP 450), entre otras. La SAP de Valladolid de 16 de mayo de 2002 (ARP 511) apunta que el art. 305.2 CP «vendría a incidir exclusivamente en la determinación de la cuantía defraudada en orden a configurar el delito, impidiendo, a la postre, alcanzar el mínimo exigible mediante la suma de varios actos defraudatorios que individualmente considerados no cumplirían con esa condición. En el presente caso encontramos que existe una plura-

---

<sup>46</sup> Que expresamente señala que «con tal forma de actuar, plasmada en una pluralidad de acciones... ha tenido lugar en ejecución de un mismo plan y aprovechando idénticas ocasiones, ha sido calificado correctamente de delito continuado contra la Hacienda Pública» (FJ 3.º), no siendo por tanto correcta la habitual afirmación que hacen quienes niegan la continuidad delictiva en la defraudación tributaria en el sentido de que el Tribunal Supremo confirma las sentencias que aprecian la continuidad porque el principio acusatorio y los límites del recurso de casación impiden cualquier otra posibilidad.

lidad de acciones similares (incumplimiento de las obligaciones fiscales relativas al pago del Impuesto de Valor Añadido en los años 1996, 1997, 1998 y 1999), que siguen el mismo plan defraudatorio y semejante modo de ejecución (se presentan datos que no se corresponden con la real actividad desarrollada por la empresa en cada período impositivo), manteniéndose invariable el dolo a lo largo del tiempo, y coincidiendo el precepto infringido, como prescribe el art. 74. Desde esta perspectiva y cumplidos los requisitos establecidos en el último de los preceptos para apreciar la continuidad delictiva, nada obstaría a su estimación, patente, por otro lado, que siempre actuaría a favor del acusado». La SAP de Jaén de 5 de junio de 2002 (ARP 529) pone de manifiesto que «pese a la polémica que pudiera suscitarse al respecto, nos inclinamos a su aplicación, pues no resulta incompatible el delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la defraudación para cada tributo y para cada período impositivo supere el límite mínimo de quince millones de pesetas. Otra cosa sería si se llegara a esa cantidad sumando diversas defraudaciones, cada una de las cuales fuese inferior a los quince millones de pesetas, pero cuya suma final superase dicho límite legal» (FJ 1.º). También la SAP de Córdoba de 16 de octubre de 2000 (JUR 278642) pone de relieve que «en ocasiones se ha invocado el art. 349-2 (actual 305-2) C.P. como regla especial que desplaza al art. 69 bis (actual art. 74 C.P.) pero esta regla solo incide en la determinación de la cuota y con ello en la unidad típica de acción, pero no dice nada sobre si una pluralidad de acciones típicas —tras aplicar la regla del art. 349-2 (ó 305-2) pueden unificarse jurídicamente como un solo hecho. Una cosa es que no quepa la continuidad entre infracciones administrativas, otra bien distinta entre plurales hechos que individualmente considerados son subsumibles en el tipo del delito fiscal. De acuerdo con los presupuestos que establece el art. 69 bis (actual art. 74) para la apreciación de una relación de continuidad entre dos o más hechos resulta necesario que la cuantía defraudada en cada año natural para los impuestos periódicos o de declaración periódica, supere los quince millones de pesetas, sin que resulte posible adicionar para obtener la cuantía mínima de punibilidad una pluralidad de infracciones administrativas, lo que ocurrirá si aquella cuantía sólo se obtiene mediante la adición de las cuantías defraudadas en dos o más años naturales, o dos o más conceptos impositivos, pero no individualmente considerados» (FJ 13.º). Como señala la SAP de Valencia de 1 de febrero de 2000 (ARP 1417), «aunque (se)... ha sostenido la tesis de que no es aplicable la figura del delito continuado a los delitos contra la Hacienda Pública, apoyándose en la dicción del apartado 2 del artículo 305, esto no es incompatible con la existencia de un delito continuado cuando la defraudación para cada tributo y para cada período

do impositivo supera el límite mínimo de quince millones de pesetas. Otra cosa sería si se llegara a la cantidad de quince millones de pesetas sumando diversas defraudaciones, cada una de las cuales fuese inferior a los quince millones de pesetas, pero cuya suma final superase dicho límite legal» (FJ 3.º). Igualmente apunta la SAP de Córdoba de 16 de octubre de 2000 (JUR 278642) que «no existen razones dogmáticas para excluir la continuidad delictiva en caso de ataque al patrimonio estatal cuando puedan apreciarse una pluralidad de acciones típicas y concurren los demás presupuestos establecidos en el art. 74 CP. Así podrá apreciarse cuando se trate de distintas defraudaciones relativas a diversos conceptos impositivos, aun cuando tengan lugar en el mismo año natural (por ejemplo, una defraudación en el Impuesto de Sociedades y otra en el I.V.A.), y también cabrá continuidad delictiva entre las acciones de elusión de pago de diversos impuestos periódicos, siempre que en su singularidad llenen los requisitos del tipo penal» (FJ 13.º).

**10.** Conviene ahora que nos detengamos en la concurrencia o no de los requisitos exigidos por el art. 74.1 CP para aplicar la figura del delito continuado al caso que nos ocupa, partiendo siempre de que se trata de una regulación únicamente aplicable «al responsable de dos o más delitos o faltas» (art. 73 CP). Estos requisitos son los siguientes:

- En primer lugar, existencia de una pluralidad de acciones u omisiones. Este requisito debe entenderse en el sentido de que es precisa una pluralidad de hechos, precisamente porque el instituto se configura como un límite del concurso real homogéneo. El supuesto planteado parte precisamente de la pluralidad de hechos de defraudación al mismo tributo en distintos períodos y a distintos tributos. Las acciones son plurales, pero se valoran como un único delito<sup>47</sup>.
- En segundo lugar, que se haya actuado en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión. Se exige, pues, unidad de designio, resolución o propósito, comúnmente expresada como existencia de un dolo unitario, global o continuado<sup>48</sup>. Ciertamente es que puede resultar difícil que en el supues-

---

<sup>47</sup> Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, cit., pp. 85 ss.; VICENTE MARTÍNEZ, R. de., «El delito continuado. Especial referencia al tratamiento penológico en las infracciones contra el patrimonio continuadas», en QUINTERO OLIVARES, G./MORALES PRATS, F. (coords.), *Estudios penales en memoria del Prof. J. M. Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 188.

<sup>48</sup> Vid. no obstante en contra de la identificación del dolo con el plan preconcebido CANTARERO BANDRÉS, R., *Problemas penales y procesales*, cit., pp. 68-71.



to que nos ocupa concurra el plan preconcebido, «que en algunos impuestos, como el IRPF, supondría una planificación delictiva que se tendría que proyectar a lo largo de varios años»<sup>49</sup>, pero tampoco cabe excluirlo de principio, y en cualquier caso de lo que no cabe duda es de que se da el aprovechamiento de idéntica ocasión, que debe entenderse como exigencia de que las diferentes ocasiones tengan idéntica estructura, lo que es aprovechado conscientemente por el sujeto activo<sup>50</sup>. Se trata de lo que la jurisprudencia denomina también homogeneidad de técnica operativa, por resultar afines las dinámicas comisivas desplegadas.

- En tercer lugar, existencia de unidad de precepto penal violado, entendida en el sentido de que las múltiples acciones u omisiones queden subsumidas en idéntico tipo penal o en semejantes o emparentadas figuras delictivas<sup>51</sup>. En el caso que nos ocupa estamos hablando de varios delitos contra la Hacienda pública incardinables en el art. 305.1 CP. Un problema distinto es el de la posibilidad de apreciar continuidad delictiva entre una defraudación tributaria y un fraude de subvenciones estatales y de la Unión europea, por ej., pero en ello no voy a entrar por exceder de los límites de este comentario.
- En cuarto lugar, identidad de sujeto activo, aunque pueden haber concurrido otros sujetos con él, pudiendo haber limitado éstos su intervención a hechos aislados y quedando fuera del juego de la continuidad. Es posible que se aprecie la continuidad delictiva respecto de un partícipe y no del autor, y vicever-

<sup>49</sup> BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda pública*, cit., p. 79.

<sup>50</sup> La SAP de Valencia de 1 de febrero de 2000 (ARP 1417) señala indistintamente, sin preocuparse por justificar su afirmación con más detalle, que «se advierte que la entidad defraudadora actuó en ejecución de un plan preconcebido, o bien aprovechando idénticas ocasiones, omitiendo el pago de los impuestos referenciados, que destinó a su propio beneficio, con lo que se dan todos los elementos propios del delito fiscal en conexión con los elementos del delito continuado» (FJ 3.º). Sin embargo, para la SAP de Valencia de 17 de julio de 2000 (JUR 287210) «la declaración de la renta anual, elaborada sobre los acontecimientos económicos desarrollados durante el año natural, distintos en cada caso, impide apreciar la dación de todos los requisitos del delito continuado establecidos en el artículo 74 del Código Penal, entre ellos el de «aprovechar idéntica ocasión» (FJ 4.º), afirmación que no tiene presente que se trata de que la estructura comisiva sea semejante, aunque por supuesto, tratándose de varias acciones distintas, han de existir diferencias.

<sup>51</sup> Ya hemos visto que la igualdad o semejanza de naturaleza entre los preceptos ha de responder a la unidad de bien jurídico protegido.

sa. Señala la STS de 20 de junio de 2001 (Ar. 7264), en su FJ 2.º, en referencia a un delito masa de fraude de subvenciones, que «cabe la participación continuada en hechos de unidad de acción de varios autores, y cabe —a la inversa— también una participación en unidad de acción de uno o varios partícipes en una infracción continuada de un único autor», lo que se justifica en que «la acumulación, por lo tanto, debe operar como una causa personal de agravación de la pena en los términos del art. 60 CP/1973 o art. 65.1 CP», entendiéndose que la participación en hechos de diferentes autores es reveladora de una actitud personal (disposición moral) especialmente rebelde frente al orden jurídico. Reconoce esta sentencia que un sector doctrinal sostiene que el art. 65 CP sólo es aplicable a las circunstancias agravantes y atenuantes genéricas, pero añade que «no es menos cierto que la jurisprudencia de esta Sala (ver STS de 13-10-1992, RJ 1992, 8233) viene sosteniendo que rige también para las circunstancias específicas de los tipos de la parte especial (p. ej., en el asesinato o en el robo), dado que no existen entre unas y otras circunstancias razones que fundamenten una solución diferenciada y que el texto de la ley no distingue entre genéricas y específicas. No se debe olvidar tampoco que una parte de la doctrina, que considera que el art. 65 es aplicable sólo a las circunstancias genéricas, postula su aplicación por analogía a las específicas y que admite que en los casos de delitos especiales impropios el no cualificado sea punible según el delito genérico o, en todo caso, atenuadamente en los delitos especiales propios, con lo cual, en los resultados, se viene a coincidir con la solución jurisprudencial más tradicional». Por otra parte, no se precisa identidad de sujetos pasivos, aunque esta unidad constituye un dato que favorece la apreciación de la continuidad delictiva. En cualquier caso, en el supuesto objeto de comentario los autores son los mismos y el sujeto pasivo es siempre la Hacienda pública.

- En quinto lugar, y aunque no se recoge en el art. 74 CP, la jurisprudencia exige que las diversas infracciones se hayan desarrollado en el mismo o aproximado entorno espacial y dentro de un razonable marco temporal. Esto último se ha de poner en relación con el elemento subjetivo consistente en la existencia de un plan preconcebido, ya que una gran distancia temporal debilitaría o haría desaparecer la idea del plan como elemento ineludible de esta figura (STS de 4 de mayo de 1998). La conexión espacial es innecesaria, pues los problemas que en algunos casos puede plantear el hecho de que las acciones se hayan

realizado en lugares diferentes tienen carácter procesal, y en consecuencia son ajenos a la figura del delito continuado<sup>52</sup>. En lo que respecta al marco temporal, en el caso objeto de análisis no estamos hablando de defraudaciones cometidas con una diferencia de varios años entre unas y otras, sino de períodos impositivos o de declaración consecutivos o coincidentes, por lo que también es posible afirmar la concurrencia de este requisito.

Todos estos rasgos se dan en el caso que nos ocupa. Por tanto, es correcta la calificación realizada por la Audiencia Provincial. Los acusados son coautores de un delito continuado de defraudación tributaria. La no apreciación de la continuidad delictiva supondría vulnerar no sólo el principio de legalidad penal, puesto que la única excepción al régimen de la continuidad delictiva cumpliéndose sus requisitos es la contenida en el art. 74.3 CP (ofensas a bienes eminentemente personales)<sup>53</sup>, sino también el principio de proporcionalidad de la pena, pues es a todas luces desproporcionado imponer tres penas separadas de hasta seis años<sup>54</sup>, que sumadas pueden suponer una sanción igual

---

<sup>52</sup> Cfr. CASTIÑEIRA PALOU, M. T., *El delito continuado*, Bosch, Barcelona, 1977, pp. 170-171. En el mismo sentido, *vid.* VICENTE MARTÍNEZ, R. de, «El delito continuado», *cit.*, p. 189.

<sup>53</sup> Por tanto, es rechazable el argumento empleado por DELGADO GARCÍA, J., *El delito fiscal*, *cit.*, p. 21, en el sentido de que impidiendo el art. 305.2 CP que se sumen las cuantías de diversos tributos o de varios períodos del mismo tributo correspondientes a distintos años para determinar si se ha superado el límite de los quince millones resulta lógico no aplicar el delito continuado, y lo es porque el art. 305.2 CP no impide la apreciación de la continuidad delictiva y la aplicación del art. 74.1 CP es «obligada aunque no se hubiera hecho referencia expresa al mismo en las calificaciones de las partes acusadoras porque la redacción del artículo no ofrece otra alternativa al juzgador» (STS de 14 de febrero de 1994, Ar. 1280), en referencia al carácter imperativo, no meramente facultativo, de la apreciación del nexo de continuidad. En efecto, el art. 74.1 CP dice «será castigado», lo que indica que no queda al arbitrio del juzgador aplicar o no la continuidad.

<sup>54</sup> La prisión menor se extiende de seis meses y un día a seis años. El art. 69 bis CP 1944/73 preveía castigar el delito continuado con la pena señalada, en cualquiera de sus grados, para la infracción más grave, que podría ser aumentada hasta el grado medio de la pena superior. A la vista de esta regulación la pena privativa de libertad impuesta por la Audiencia Provincial, un año de prisión menor para cada uno de los condenados, es extraordinariamente benigna, pues no sólo no hace uso de la posibilidad de llegar hasta la pena superior en su grado medio (el grado medio de la prisión mayor se extendía de ocho años y un día a diez años), sino que impone la pena base en su grado mínimo (el grado mínimo de la prisión menor se extendía de seis meses y un día a dos años y cuatro meses). Con el Código penal de 1995 habría de imponerse la pena del delito más grave en su mitad superior; esto es, prisión de dos años y seis meses a cuatro años.

a la del homicidio, por hechos que ni conllevan excesiva peligrosidad ni suponen alarma social.

**11.** La apreciación de un delito continuado tiene efectos en cuanto al inicio del plazo de prescripción, pues de acuerdo con el art. 132.1 CP, «en los casos de delito continuado y delito permanente, tales términos se computarán respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción y desde que se eliminó la situación ilícita». Esto supone que pierden su individualidad los diversos delitos que integran la continuidad delictiva a efectos de prescripción, de forma que el «dies a quo» de la prescripción ha de situarse en el momento en que se consuma la última infracción<sup>55</sup>. Así lo señala, por ej., la SAP de Cuenca de 9 de febrero de 2000 (ARP 2294), que pone de relieve que «si la prescripción del delito descansa en consideraciones de orden objetivo y subjetivo (desaparición de la alarma social, innecesariedad de la prevención general, dificultades de acumulación y reproducción del material probatorio, desaparición de la peligrosidad del delincuente para la sociedad, etc.) es claro que cuando los diferentes ilícitos penales se engarzan o superponen en el tiempo aquellas razones no pueden operar sino a partir del momento en el cual cesa el estado antijurídico o dejan de protagonizarse los hechos delictivos enjuiciados. Por eso, ya la Sala Segunda de nuestro Tribunal Supremo, con relación al Código Penal de 1973, había venido negando la posibilidad de prescripción aislada de las infracciones que integraban un delito continuado, manteniendo —como ha asumido después el legislador penal—, que el «dies a quo» de la prescripción habría de situarse en el momento en que se cometiera la última infracción...» (FJ 1.º).

De este modo, la aplicación del art. 74.1 CP a las diversas defraudaciones de cuantía superior a quince millones de pesetas puede resultar tanto beneficiosa como perjudicial para el sujeto defraudador. Beneficiosa en cuanto evita que se apliquen todas las penas correspondientes a las diversas infracciones que integran el concurso real, permitiendo que se aplique únicamente la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior. Perjudicial en

---

<sup>55</sup> El legislador ha solucionado así de forma expresa la polémica existente en la doctrina acerca de si debía adoptarse la solución finalmente recogida en el Código penal de 1995 o bien debía entenderse que cada delito prescribe de forma individual, desconociendo los límites de la ficción, en el entendimiento de que no puede construirse un conjunto sobre elementos delictivos de los cuales alguno a efectos penales y procesales no existe por estar prescrito (así, CANTARERO BANDRÉS, R., *Problemas penales y procesales*, cit., pp. 163-166; CASTIÑEIRA PALOU, M. T., *El delito continuado*, cit., pp. 188-190).

cuanto aleja en el tiempo el momento en que se inicia el plazo de prescripción del delito<sup>56</sup>. Ya puso de relieve la Consulta de la Fiscalía Gene-

<sup>56</sup> Otros efectos perjudiciales señalados por la jurisprudencia son que al apreciarse el delito continuado no puede aplicarse la suspensión condicional de la ejecución de la pena privativa de libertad o que sería más difícil obtener el indulto (*vid.* la STS de 20 de mayo de 1996 (Ar. 3838), FJ 1.º). En efecto, la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad está sometida a determinados requisitos que se establecen con carácter general en el art. 81 CP, cuyo cumplimiento puede verse afectado por la apreciación de la continuidad delictiva:

— Que el condenado haya delinquirido por primera vez. No se tienen en cuenta las anteriores condenas por delitos imprudentes ni los antecedentes penales que hayan sido cancelados o debieran serlo. De acuerdo con la doctrina mayoritaria, tampoco deben tenerse en cuenta las anteriores condenas por faltas.

— Que la pena impuesta, o la suma de las impuestas en una misma sentencia, no sea superior a los dos años de privación de libertad. La alusión a la suma de las penas impuestas se refiere al concurso real de delitos, porque en el concurso ideal no hay una pluralidad de penas. A este respecto téngase presente que la pena del art. 305.1 CP en su mitad superior supera siempre los dos años de duración.

— Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles que se hubieren originado, salvo que el órgano sentenciador, después de oír a los interesados y al Ministerio Fiscal, declare la imposibilidad total o parcial de que el condenado haga frente a las mismas. Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el art. 80.3 CP, «la suspensión de la ejecución de la pena no será extensiva a la responsabilidad civil derivada del delito o falta penados».

Estos requisitos que acabo de enumerar se excepcionan en dos casos:

— 1.º Condenados aquejados de una enfermedad muy grave con padecimientos incurables. El art. 80.4 CP no exige ningún requisito para otorgar la suspensión, ni siquiera en cuanto a la duración de la pena impuesta, «salvo que en el momento de la comisión del delito tuviera ya otra pena suspendida por el mismo motivo». Y es que la comisión de un nuevo delito revela que pese a la existencia de la enfermedad el sujeto es aún peligroso.

— 2.º Condenados a penas privativas de libertad no superiores a tres años que hayan cometido el delito a causa de su dependencia de las sustancias señaladas en el núm.2.º del art. 20 CP (bebidas alcohólicas, drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas u otras que produzcan efectos análogos). El art. 87 CP permite la suspensión, aun cuando no concurren los requisitos 1.º y 2.º previstos en el art. 81 CP, siempre que se den además las siguientes circunstancias:

1.ª «Que se certifique suficientemente, por centro o servicio público o privado debidamente acreditado u homologado, que el condenado se encuentra deshabitado o sometido a tratamiento para tal fin en el momento de decidir sobre la suspensión». Se concede la suspensión para no frustrar la expectativa existente sobre la rehabilitación del sujeto mediante la ejecución de la pena.

2.ª «Que no se trate de reos habituales». ¿Cuándo existe habitualidad? De acuerdo con el art. 94 CP, «se consideran reos habituales los que hubieren cometido tres o más delitos de los comprendidos en un mismo capítulo, en un plazo no superior a cinco años, y hayan sido condenados por ello».

«En el supuesto de que el condenado sea reincidente, el Juez o Tribunal valorará, por resolución motivada, la oportunidad de conceder o no el beneficio de la suspensión de la ejecución de la pena, atendidas las circunstancias del hecho y del autor».

ral del Estado 3/1999, de 17 de septiembre, con cita de la Consulta del mismo órgano 6/1988 y de la STC 89/1983, de 2 de noviembre, que la aplicación de las normas sobre continuidad delictiva, aunque perjudiquen al reo, «está basada en el cumplimiento estricto del principio de legalidad», habiendo de confirmarse la idea, «recogida en la citada Consulta y en las SSTs de 4 julio 1991 (RJ 1991, 5529) y 21 octubre 1991 (RJ 1991, 8856), de que las consecuencias penológicas que conlleva el delito continuado se aplican siempre que concurren sus requisitos, con independencia etc. que sea más beneficioso o más perjudicial para el acusado».

**12.** Por lo demás, una vez que se aprecia la existencia de un delito continuado de defraudación tributaria se ha de imponer la pena del delito más grave en su mitad superior. En lo que respecta a la cuantía de la multa, que es del tanto al séxtuplo de la cuantía de la cuota defraudada, se plantea la duda acerca de si han de sumarse las cuantías de cada una de las infracciones penales que han contribuido a la apreciación del delito continuado (en el caso que nos ocupa 103.140.965 pesetas, que es el resultado de sumar las cuantías defraudadas en el IVA, 25.975.076 pesetas, y en el Impuesto de Sociedades, 77.165.889 pesetas), o bien se debe tomar como punto de referencia únicamente la infracción que contiene la cuantía defraudada más alta, pues éste es el delito más grave (la defraudación en el Impuesto de Sociedades)<sup>57</sup>. No

---

De acuerdo con el art. 22.8 CP, «hay reincidencia cuando, al delinquir, el culpable haya sido condenado ejecutoriamente por un delito comprendido en el mismo Título de este Código, siempre que sea de la misma naturaleza... no se computarán los antecedentes penales cancelados o que debieran serlo».

Por cuanto se refiere al indulto, sin embargo, no veo razones que justifiquen la afirmación de que la continuidad delictiva perjudica al reo. El indulto está regulado por Ley de 18 de junio de 1870, modificada por Decreto de 22 de abril de 1938. No pueden ser indultados, de acuerdo con el art. 2 de la citada Ley: «1.º Los procesados criminalmente que no hubieren sido aún condenados por sentencia firme... 2.º Los que no estuvieren a disposición del Tribunal sentenciador para el cumplimiento de la condena. 3.º Los reincidentes en el mismo o en cualquier delito por el cual hubiesen sido condenados por sentencia firme. Se exceptúa, sin embargo, el caso en que, a juicio del Tribunal sentenciador, hubiese razones suficientes de justicia, equidad o conveniencia pública para otorgarles la gracia». Por tanto, a efectos del indulto es indiferente la apreciación o no de la continuidad delictiva, como reconoce el Tribunal Supremo en la sentencia mencionada *supra*, al señalar que «la eventual obtención de un indulto no se ve afectada en modo alguno, toda vez que el ejercicio del derecho de gracia no se ve condicionado por la relación concursal existente entre los diversos hechos punibles que motivan la condena» (FJ 1.º).

<sup>57</sup> Sobre esta cuestión antes de la incorporación del art. 69 bis CP 1944/73, *vid.* CASTIÑEIRA PALOU, M. T., *El delito continuado*, cit., pp. 194 ss., donde critica este proceder en la jurisprudencia.

es procedente emplear argumentos relativos a la posibilidad de aplicar o no el art. 74.2 CP<sup>58</sup> porque no se trata de sumar las cuantías para convertir un conjunto de faltas o delitos contra el patrimonio en un delito continuado o en un delito masa por la suma de las cuantías<sup>59</sup>, sino de calcular el *quantum* de la multa proporcional. A mi juicio ha de estarse a lo señalado en el art. 74.1 CP, que prevé la imposición de la pena señalada para la infracción más grave, en su mitad superior. Tratándose de un concurso real homogéneo, y si no concurren en alguna de las infracciones concurrentes circunstancias específicas que determinen una pena distinta (por ej., reparación del daño o, al contrario, especial gravedad de la defraudación), en igualdad de condiciones la infracción más grave es la que da lugar a la cuantía defraudada más alta, puesto que esta cuantía se tiene en cuenta para la imposición de la multa proporcional, mientras que la pena de prisión permanece constante. De esta forma, para hallar la mitad superior de la multa proporcional el importe mínimo o *quantum* de la multa del que se ha de partir no es la suma de las cuantías defraudadas, como hace la sentencia que nos ocupa, sino la cuantía defraudada del delito más grave, llegando el importe máximo al séxtuplo de esa cantidad. Una vez que se tiene la cantidad procede hallar la mitad superior.

Ahora bien, en las multas proporcionales «los Jueces y Tribunales podrán recorrer toda la extensión en que la Ley permita imponerlas, considerando para determinar en cada caso su cuantía (n. de la a., se entiende que «cuantía» hace referencia aquí a la extensión de la pena legalmente prevista, es decir, a si la multa se impone por el tanto, el duplo, etc, y no a la cuantía de las cuotas, que no existen en este sistema de multa), no sólo las circunstancias atenuantes y agravantes del hecho, sino principalmente la situación económica del culpable» (art. 52.2 CP). Pese al tenor literal, el arbitrio concedido no es absoluto, ya que han de observarse las reglas relativas al grado de ejecución del delito y a la participación, que producen el efecto de hacer descender la pena uno o dos grados. Dentro de los límites de la pena así determinada, el juzgador ha de utilizar principalmente el criterio de la situación económica del culpable, y secundariamente el de las cir-

---

<sup>58</sup> Como hace, por ej., SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 97-98, que sin embargo llega a la conclusión en mi opinión correcta, es decir, a que la cuantía de la multa no se debe calcular sumando las cantidades defraudadas en cada uno de los delitos integrantes del delito continuado.

<sup>59</sup> Suma que se ha de tener en cuenta, por ej., para imponer las agravaciones específicas por la gravedad de la defraudación en la estafa y en la apropiación indebida.

cunstances modificativas de la responsabilidad criminal<sup>60</sup>. Así, en el delito continuado de defraudación tributaria podría entenderse que, siendo la cuantía defraudada en la infracción más grave de 77.165.889 pesetas, la extensión en que la Ley permite imponer la multa proporcional y que recorrerá libremente el Juez o Tribunal ya no es la de 270.080.610 a 462.995.334 pesetas, sino la de 77.165.889 a 462.995.334 pesetas, dentro de la cual el Juez o Tribunal habrá de atender a la situación económica del reo. Sin embargo, en vista de que el art. 52.2 CP sólo alude a las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, creo que a la multa proporcional sigue siendo aplicable el art. 74.1 CP: pena del delito más grave en su mitad superior.

Esto significa que en la sentencia objeto de comentario no se ha determinado correctamente la pena de multa. Recordemos que impone a los condenados una multa por importe de 103.140.965 pesetas, que es el resultado de sumar las cuantías defraudadas en el IVA, 25.975.076 pesetas, y en el Impuesto de Sociedades, 77.165.889 pesetas. En mi opinión, aplicando el Código penal de 1995 y estando castigado el delito más grave con pena de prisión de uno a cuatro años y multa proporcional de 77.165.889 a 462.995.334 pesetas, debe imponerse en este caso una pena de prisión de dos años y seis meses a cuatro años y multa de 270.080.610 a 462.995.334 pesetas.

En conclusión, la suma de cuantías defraudadas en cada una de las infracciones penales que concurren en el delito continuado puede ser relevante a efectos de determinar la cantidad que ha de exigirse al condenado en concepto de responsabilidad civil derivada del delito<sup>61</sup>, en su caso, pero no a la hora de determinar la pena de multa proporcional.

---

<sup>60</sup> Si concurren circunstancias agravantes o atenuantes genéricas la Ley obliga al Juez o Tribunal a atender principalmente a la situación económica del culpable, y no sólo ni en especial a las circunstancias que puedan existir. En caso de que concurren dos o más atenuantes o una muy cualificada, o una eximente incompleta, entiendo que son compatibles los arts. 52.2 CP, por una parte, y 66.4 y 68 CP, por otra, de forma que debe producirse un descenso de la pena en un grado y potestativamente en dos, tras lo cual recobra primacía la situación económica del condenado, ya que así lo exige la especialidad del art. 52.2 CP sobre los parámetros generales del art. 66.1 CP.

<sup>61</sup> Sobre este tema, *in extenso*, COLOMA CHICOT, J. A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, *pássim*, quien tras un detenido estudio niega que la responsabilidad civil derivada del delito que nos ocupa esté integrada por la cuota tributaria defraudada. He de advertir que ha existido cierta polémica, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, acerca de la posibilidad de que en el proceso penal por defraudación tributaria el Juez o Tribunal declare como contenido de la responsabilidad civil derivada del delito la cuantía defraudada. *Vid.*



**13.** Se plantea otra cuestión en lo referente a las penas, y es que no se hace pronunciamiento alguno acerca de las accesorias. Como es sabido, las penas accesorias se aplican por haberse impuesto otra principal, a la que acompañan<sup>62</sup>. En las penas de prisión de hasta diez años,

---

en contra de esta declaración BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*, cit., p. 27, donde manifiestan sus dudas acerca de la existencia de una responsabilidad civil derivada del delito que nos ocupa; MORAL GARCÍA, A. del, «Art. 305», cit., p. 1434, que apunta que «se trata de una obligación que no nace con el delito, sino que ha nacido previamente», por lo que «la responsabilidad civil no debe abarcar esa cantidad impagada. Con ello además se evitarían las perniciosas consecuencias que resultan cuando el deudor tributario es una persona jurídica. Como la responsabilidad civil recae en primer lugar sobre el autor, tendremos que la obligación tributaria de la sociedad se desplazará a la persona física, normalmente el administrador (art. 31), quedando la persona jurídica como simple responsable civil subsidiario»; SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 115-120, quien entiende que la Administración tributaria debe hacer siempre reserva de la acción para exigir el pago del tributo defraudado en el procedimiento administrativo de gestión y recaudación; SUÁREZ GONZÁLEZ, C. J., «El delito de defraudación tributaria», cit., pp. 128-133, quien alega que debe ser la Hacienda pública quien liquide el impuesto, de forma que en la medida en que la cuota adeudada coincida con la fijada en el proceso penal puede entenderse que la sentencia penal provee a la Hacienda de un único título (judicial) para hacer efectiva la deuda, pero si difiere de la defraudada la sentencia penal ya no puede surtir ese efecto. A favor, por todos, JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, C., «Dos cuestiones que suscita el delito fiscal», *PJ* núm.16, pp. 135 ss.

La jurisprudencia, después de algunas oscilaciones, se ha decantado a favor de que sean los órganos de la jurisdicción penal quienes determinen la responsabilidad civil, dotando a la Administración tributaria de un título nuevo y distinto para hacer efectivo su crédito. *Vid.* las SSTs de 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964), 24 de febrero de 1993 (Ar. 1530), 18 de diciembre de 2000 (Ar. 10664), entre otras, sin mencionar una extensa línea jurisprudencial de las Audiencias. *Vid.* las referencias en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, cit., pp. 413-414. También a favor de esta tesis SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO en SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L./CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 127 ss., quien apunta, entre otros argumentos, la existencia de un precepto en la Ley 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando que dispone expresamente que la responsabilidad civil a favor del Estado se extiende a la deuda aduanera y tributaria defraudada, siendo difícil explicar la diferencia de trato que se produciría entre el contrabando y la defraudación tributaria a este respecto, además de que el órgano jurisdiccional puede adoptar en fase de instrucción medidas cautelares tendentes a evitar el alzamiento de bienes encaminado a eludir el pago del tributo.

<sup>62</sup> La pena de inhabilitación absoluta durante el tiempo de la condena es accesoria de las penas de prisión superiores a diez años (art. 55 CP). Además, se faculta a los Jueces o Tribunales para imponer como accesoria, en los delitos de homicidio, lesiones, aborto, contra la libertad, torturas y contra la integridad moral, libertad sexual, honor e intimidad y contra el patrimonio y el orden socioeconómico, las prohibiciones de aproximación y comunicación con la víctima o aquellos de sus familiares u otras personas que determine el Juez o Tribunal, o de volver al lugar en que se haya cometido el delito o en el que resida la víctima o su familia, si fueren distintos,

que sería el caso que nos ocupa, se señala que los Jueces o Tribunales impondrán (obsérvese que no se utiliza la fórmula potestativa «podrán imponer»), atendiendo a la gravedad del delito, como penas accesorias alguna de las siguientes: suspensión de empleo o cargo público, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión, oficio, industria o comercio o cualquier otro derecho, si éstos hubieran tenido relación directa con el delito cometido, debiendo determinarse expresamente en la sentencia esta vinculación (art. 56 CP). Sin embargo, estas penas no son de aplicación automática, esto es, si el Juez o Tribunal omite imponerlas no cabe suplir su omisión salvo presentando un recurso ante Tribunal superior. Como señala el art. 79 CP, «siempre que los Jueces o Tribunales impongan una pena que lleve consigo otras accesorias condenarán también expresamente al reo a estas últimas». Si el Juez o Tribunal omite su imposición en la sentencia las penas accesorias no pueden aplicarse, puesto que la aplicación no puede considerarse automática en virtud de la garantía jurisdiccional de las penas, de acuerdo con la cual éstas sólo pueden ejecutarse en virtud de sentencia judicial firme (art. 3.1 CP)<sup>63</sup>.

En el caso que nos ocupa debió haberse impuesto en la sentencia la pena accesoria de suspensión de derecho de sufragio, y posiblemente también podría haberse justificado la imposición de la pena accesoria de suspensión del derecho a ejercer el cargo de administrador en sociedades mercantiles, puesto que puede argumentarse con bastante fundamento que el cargo que ocupaban los condenados tuvo relación directa con el delito cometido. En cualquier caso, de imponerse expresamente estas penas accesorias su duración no puede exceder de la duración de la pena principal (art. 33.6 CP, art. 47 CP 1944/73), por tanto no podrían durar más que la pena de prisión<sup>64</sup>.

---

por un período no superior a cinco años, atendiendo a la gravedad del hecho y al peligro que el delincuente represente (art. 57 CP).

<sup>63</sup> Lo mismo sucedía en el Código penal de 1944/73, como se desprende de la lectura de los arts. 29 y 45 a 48 CP 1944/73.

<sup>64</sup> Señala MOLINA BLÁZQUEZ, M. C., *La aplicación de la pena. Estudio práctico de las consecuencias jurídicas del delito*, 3.<sup>a</sup> ed. Bosch, Barcelona, 2002, p. 67, nota núm.17, que aunque en lo que se refiere a la duración de las penas accesorias el ATS de 25 de junio de 1997 (Ar. 5834) apunta que la limitación de pena establecida para el delito continuado sólo es aplicable a las penas privativas de libertad, sin alcanzar a las accesorias establecidas por la Ley, que deben imponerse para su cumplimiento sucesivo, lo cierto es que se están imponiendo penas accesorias de la misma duración que las penas de prisión impuestas en la condena, sin que ello sea objeto de reproche por el Tribunal Supremo. Incurre esta autora en el error de confundir la limita-

**14.** Una última cuestión. Se ha dicho que el principio acusatorio impide que el imputado pueda ser condenado por dos o más delitos fiscales si fue únicamente acusado por delito continuado de defraudación tributaria y el juzgador considera que no es aplicable esta figura<sup>65</sup>. Apunta la SAP de Cuenca de 9 de febrero de 2000 (ARP 2294), que «el principio acusatorio, expuesto en apretada síntesis, viene a significar que la defensa del acusado habrá de tener siempre la oportunidad de instruirse de cuanto en su contra se esgrime, debiendo conocer el inculpado temporalmente y oportunamente el alcance de la acusación a fin de no quedar sumido en una completa indefensión como sucedería si de modo sorpresivo es blanco de novedosas imputaciones hechas valer cuando han precluido sus posibilidades de defensa. Y ello es, precisamente, lo que a nuestro juicio sucedería si el juzgador de instancia, entendiendo la imposibilidad de aplicar la figura del delito continuado en el ámbito de la infracción fiscal, hubiera condenado por dos delitos fiscales independientes y autónomos, no ya porque fuese más lejos de lo interesado por las acusaciones sino porque llegaría, además, a un destino distinto y no debatido en las sesiones del juicio» (FJ 4.º).

El tema es dudoso. El principio acusatorio se recoge para el procedimiento abreviado en el art. 794.3 LECrim, que señala que «la sentencia no podrá imponer pena que exceda de la más grave de las acusaciones, ni condenar por delito distinto cuando éste conlleve una diversidad de bien jurídico protegido o mutación sustancial del hecho enjuiciado». El segundo inciso no plantea aquí dificultades, puesto que no se condena por delito distinto<sup>66</sup>. Respecto de la vinculación del Juez o Tribunal a la pena pedida por la acusación, no se puede rebasar en contra del reo el límite de la cuantía más grave de las penas pedidas

---

ción de penas en el concurso real (art. 70.2 CP 1944/73, art. 76.1 CP) con la pena del delito continuado, por lo que no existe la contradicción que apunta, siendo absolutamente correcta la postura del Tribunal Supremo en orden a que la pena accesoria dure lo mismo que la principal.

<sup>65</sup> El cauce procedimental para denunciar la vulneración del principio acusatorio es el recurso de casación por infracción de ley a tenor del art. 849.1 LECrim. *Cfr.* ARMENTA DEU, T., *Principio acusatorio y Derecho penal*, Bosch, Barcelona, 1995, p. 141; VERGER GRAU, J., *La defensa del imputado y el principio acusatorio*, Bosch, Barcelona, 1994, p. 178.

<sup>66</sup> Existe homogeneidad. Sobre esta cuestión, a favor de que el Tribunal no quede vinculado a lo que recoja la acusación en relación a la existencia de hechos independientes o unidos por continuidad, entendiendo que ésta es una cuestión que no afecta a la identidad sustancial del hecho acusado, *vid.* CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, cit., pp. 419-423.

por la acusación<sup>67</sup>. Por tanto, cabría entender que para evitar la violación del principio acusatorio el Juez o Tribunal sólo podría condenar por el delito de defraudación tributaria más grave, y no por todos y cada uno de los delitos que permiten afirmar la continuidad en concurso real, pues salvo que sólo se trate de dos delitos que el órgano judicial decide castigar con el límite inferior de la pena abstracta, por lo general la suma de penas siempre será superior a la solicitada por la acusación. En este último caso, si el Juez o Tribunal desea desvincularse de las acusaciones debería formular la tesis del art. 733 LECrim con el fin de que las partes puedan discutir si asumen o no la nueva calificación, y en caso de que la acusación decida hacerlo para que el imputado pueda defenderse frente a ella. Ahora bien, para solicitar la condena por delito continuado de defraudación tributaria la acusación debe acreditar la comisión de varias infracciones penales, sin que sea admisible partir de meras presunciones a este respecto<sup>68</sup>, por lo que en verdad a mi juicio no se produce indefensión alguna si el órgano judicial decide aplicar un concurso real, ya que siempre que los hechos aparecieran en el escrito de acusación integrando la continuidad delictiva el imputado puede entenderse que el imputado ha podido defenderse eficazmente<sup>69</sup>. Cuestión distinta es que las reglas especiales

---

<sup>67</sup> Señala VERGER GRAU, J., *La defensa del imputado y el principio acusatorio*, cit., p. 173, que «por «pena» se debería entender cada una de las penas que figuran en la escala del art. 27 CP (n. de la a., hoy art. 33 CP de 1995) y no los «grados» que contienen las distintas penas... y menos aun la «extensión» de la pena dentro de cada grado».

<sup>68</sup> Es necesario concretar los actos que integran la continuidad delictiva, sin que sea posible alegar un pretendido ahorro de trabajo como fundamento de la apreciación de la continuidad, con el fin de no tener que probar cada uno de los delitos cometidos. En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, cit., pp. 194 ss., quien advierte que un sector de la jurisprudencia ha utilizado en ocasiones el delito continuado como excusa para fundamentar una valoración global de los hechos sin necesidad de probar la existencia de cada uno de los delitos concurrentes, alegando que «esta categoría jurídica desempeña el papel, cuya legitimidad no puede razonablemente ponerse en duda, de expediente procesal que, a partir de la comprobación de los elementos constitutivos de la figura que consideramos, permite apreciar la existencia de un solo delito cuando las infracciones menores, en que la plural conducta criminal se descompone, no están suficientemente individualizadas». STS de 24 de febrero de 1987 (Ar. 1285). En el mismo sentido *vid.* las SSTs de 28 de enero de 1993 (Ar. 211) y 28 de octubre de 1993 (Ar. 7886), entre otras.

<sup>69</sup> Esto supone que el deber de correlación entre la acusación y la sentencia no se infringe si en la sentencia se incorporan hechos concretos, no expresamente recogidos en el escrito de acusación, pero que resulten acreditados en el juicio como formando parte de la continuidad. *Cfr.* ASENCIO MELLADO, J. M., *Principio acusatorio y derecho de defensa en el proceso penal*, Trivium, Madrid, 1991, p. 82; CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, cit., p. 421; DÍAZ PALOS, F., «Delito continuado», en

para la aplicación de las penas previstas en los arts. 73 y siguientes CP están para ser aplicadas por los órganos judiciales en sus sentencias, con carácter indisponible si se dan sus presupuestos, ya que en estos términos se pronuncia el legislador: «al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas...» (art. 73 CP), «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» (art. 74.1 CP), «si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado...» (art. 74.2 CP), etc. Cuando el legislador desea dejar cierto margen de discrecionalidad al órgano judicial lo hace claramente utilizando el verbo auxiliar «podrá»<sup>70</sup>. Pero no cabe duda de que puede discutirse precisamente que se den los presupuestos de la continuidad delictiva, y que el Juez o Tribunal entienda que no concurren en el caso, supuesto en el que a mi juicio no viola el principio acusatorio que condene por concurso real de delitos<sup>71</sup>.

¿Puede afirmarse que lo mismo ocurre en la situación inversa? En el caso de que las acusaciones imputen la comisión de dos o más delitos en concurso real y el Juez o Tribunal considere que se trata de un delito continuado, aunque la suma de las penas requeridas por las acusaciones y la que sea aplicada en virtud de la continuidad delictiva pueda ser idéntica, en números absolutos, lo cierto es que podría entenderse que la segunda es más grave, al no poder ser suspendida<sup>72</sup>. El

---

COBO DEL ROSAL, M. (Dir.), *Comentarios a la Legislación Penal. Tomo V. Volumen 1.º*, Edersa, Madrid, 1985, p. 480.

<sup>70</sup> Vid. por ej. el art. 78 CP: «Si a consecuencia de las limitaciones establecidas en el artículo 76 la pena a cumplir resultase inferior a la mitad de la suma total de las impuestas, el Juez o Tribunal... podrá acordar...».

<sup>71</sup> Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *El delito continuado*, cit., p. 422.

<sup>72</sup> Mientras que la pena correspondiente al concurso real sí podría ser suspendida en caso de no superar la suma de las efectivamente impuestas en la condena los dos años de duración, lo que puede suceder si sólo son dos delitos y el Juez o Tribunal decide imponer la pena en su límite inferior. Vid. sobre esta cuestión, por ej., la STS de 31 de diciembre de 1990 (Ar. 10115), en cuyo FJ 2.º se apunta que «lo que no cabe admitir es que esa pena se imponga más allá de la calificación jurídica hecha por el Ministerio Fiscal en el acto del juicio oral, pues ello conculca de manera frontal el principio acusatorio que por todos debe ser escrupulosamente respetado», entendiéndose que eso es lo que ocurre en un caso en que frente a la petición de dos penas de tres meses de arresto mayor, una por cada uno de los delitos de robo de que se acusaba al imputado, se aplica una pena de un año y seis meses de prisión menor por un solo delito continuado que no fue objeto de acusación en tal forma.

principio acusatorio impediría entonces que el Juez o Tribunal castigara con una pena de mayor gravedad a la solicitada por la acusación sin haber planteado previamente la tesis<sup>73</sup>, mientras que si la pena impuesta en la condena no es más grave que la solicitada por la acusación no se infringe el principio acusatorio. Por lo demás, de nuevo cabe traer a colación que las reglas especiales para la determinación de la pena son de obligatoria aplicación para el Juez o Tribunal si considera que se dan sus presupuestos<sup>74</sup>. Y conviene advertir que alguna de las resoluciones jurisprudenciales que se citan a favor de la tesis que afirma la infracción del principio acusatorio en el supuesto que nos ocupa<sup>75</sup>, en realidad establecen que se infringe el principio acusatorio cuando se condena por delito continuado que no fue objeto de acusación, en la que sólo se contemplaba **un** delito, no varios.

---

<sup>73</sup> En este sentido *vid.* el FJ 1.º de la STS de 20 de mayo de 1996 (Ar. 3838); ANTÓN ÓNECA, J., «Delito continuado», *NEJ VI*, Barcelona, 1954, p. 464.

<sup>74</sup> Apunta esta idea la STS de 14 de febrero de 1994 (Ar. 1280), según la cual «la aplicación del art. 69 bis del Código Penal (n. de la a., hoy art. 74 CP) en el caso era obligada aunque no se hubiera hecho referencia expresa al mismo en las calificaciones de las partes acusadoras porque la redacción del artículo no ofrece otra alternativa al juzgador», refiriéndose al carácter imperativo de la aplicación del delito continuado si se dan sus presupuestos. Concluye esta sentencia entendiendo que no se infringen las exigencias del principio acusatorio, no constituyendo agravación de los hechos la estimación de que se cometieron de forma continuada.

<sup>75</sup> *Vid.* por ej. la STS de 19 de junio de 1991 (Ar. 4756); también la SAP de Murcia de 25 de enero de 1999 (El Derecho 5735), en un caso de delito contra la propiedad intelectual.